

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 В. М. Краєвський

Конспект лекцій

з навчальної дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні»
для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
галузь знань 08 «Право»
спеціальність 081 «Право»
освітньо-професійна програма «Правове регулювання публічних
та приватних відносин»

Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Облік і звітність в оподаткуванні» складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 17 грудня 2020 р., протокол № 10.

Укладач (лектор)



(підпис)

Б. М. Занько, доцент, к. е. н.

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

Завідувач кафедри



(підпис)

О.П. Колісник, доцент, к.е.н.

ЗМІСТ

Тема №	Стор.
Вступ	4
1. Характеристика податкової системи в Україні, податковий облік та його місце в системі бухгалтерського обліку	5
2. Облік податку на прибуток підприємств та складання податкової звітності	10
3. Облік податку на додану вартість та складання податкової звітності	30
4. Облік акцизного податку і мита та складання податкової звітності	49
5. Облік єдиного податку та складання податкової звітності	69
6. Облік податку на доходи фізичних осіб та складання податкової звітності	79
7. Облік рентної плати за користування надрами та складання податкової звітності	87
8. Облік інших видів рентної плати та складання податкової звітності	96
9. Облік екологічного податку та складання податкової звітності	103
10. Облік податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і транспортного податку, та складання податкової звітності	109
11. Облік плати за землю і місцевих зборів та складання податкової звітності	117
Рекомендована література	137

ВСТУП

Навчальна дисципліна «Облік і звітність в оподаткуванні» входить до переліку професійно орієнтованих дисциплін за фаховим спрямуванням і охоплює комплекс питань, що розкривають порядок ведення обліку і звітності в оподаткуванні.

Опанування цієї дисципліни базується на вивченні таких дисциплін як «Економічна теорія». До дисциплін, які будуть базуватися на даній дисципліні, відносяться: «Інформаційні системи і технології в юридичній практиці», «Фінансове право України», «Податкове право України».

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

Завдання курсу – формування у здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти розуміння сутності системи оподаткування в Україні, основ 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 здобувачам вищої освіти оволодіти знаннями щодо сутності вітчизняної податкової системи, ведення обліку і складання звітності для цілей оподаткування.

Навчальним планом передбачено вивчення дисципліни на лекційних та семінарських заняттях, виконання самостійної й індивідуальної роботи та складання по завершенню курсу заліку.

Лекційні заняття проводяться за темами курсу, за результатами яких потрібно засвоїти сутність вітчизняної системи оподаткування та зміст основних нормативно-правових актів, що її складають, сутність обліку і звітності в оподаткуванні, порядок обчислення та обліку загальнодержавних та місцевих податків і зборів, ставки загальнодержавних та місцевих податків і зборів, об'єкти та бази оподаткування, порядок відображення нарахованих податкових зобов'язань у податковій звітності, строки сплати податків і зборів.

ТЕМА 1. ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ, ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ТА ЙОГО МІСЦЕ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Лекція 1.1. Характеристика податкової системи в Україні, податковий облік та його місце в системі бухгалтерського обліку

Мета лекції: формування знань у студентів щодо характеристики податкової системи в Україні, про податковий облік та його місце в системі бухгалтерського обліку

План лекції

1. Система оподаткування в Україні.
2. Принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України.
3. Сутність податкового обліку та його предмет.
4. Відмінності між бухгалтерським фінансовим обліком і податковим обліком.
5. Сутність податків та їх класифікація.

1. Система оподаткування в Україні

Система оподаткування (податкова система) — це сукупність податків і зборів, що стягуються з їх платників (фізичних та юридичних осіб, їх філій тощо) у порядку, установленому законодавством.

Відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України до складу **податкового законодавства України входять** (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Податкове законодавство України

№ з/п	Податкове законодавство України
1	Конституція України
2	Податковий кодекс України
3	Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України
4	чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування
5	нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи
6	рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, та, зокрема, **визначає:**

- **вичерпний перелік податків та зборів**, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування;
- **платників податків та зборів**, їх права та обов'язки;
- **компетенцію контролюючих органів**, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю;
- **відповідальність** за порушення податкового законодавства.

Слід врахувати, що якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом України, то застосовувати слід правила міжнародного договору (п. 3.2 ст. 3 ПКУ).

2. Принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

1) **загальність оподаткування** - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

2) **рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації** - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3) **невідворотність настання визначеної законом відповідальності** у разі порушення податкового законодавства;

4) **презумпція правомірності рішень платника податку** в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) **фіскальна достатність** - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6) **соціальна справедливість** - установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7) **економічність оподаткування** - установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8) **нейтральність оподаткування** - установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9) **стабільність** - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10) **рівномірність та зручність сплати** - установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) **єдиний підхід до встановлення податків та зборів** - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

3. Сутність податкового обліку та його предмет

Податковий облік - це система реєстрації, групування, узагальнення, зберігання та передачі інформації про об'єкти оподаткування для визначення податкової бази та величини податкових зобов'язань за податками та зборами. Система податкового обліку надає інформацію державним податковим органам та керівництву підприємства про нарахування та сплату податкових платежів (податків і зборів).

Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про господарські операції, що були проведені платником протягом звітного періоду, для цілей їх оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів.

Порядок ведення податкового обліку встановлюється наказом про облікову політику з урахуванням норм Податкового кодексу України та іншого податкового законодавства.

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

Методичні способи - це способи формування інформації для правильного нарахування податків та зборів за методикою, прийнятою на певному підприємстві.

Організаційно-технічні способи - це способи організації технологічного процесу податкового обліку, які визначають:

- 1) організацію роботи бухгалтерського підрозділу в частині податкового обліку (або податкової служби підприємства та порядок її взаємодії з бухгалтерською службою);
- 2) склад, форму та способи формування аналітичних реєстрів податкового обліку;
- 3) організацію документообігу, порядок зберігання документів, податкової звітності та реєстрів податкового обліку.

Предметом податкового обліку, як однієї із складових бухгалтерського обліку, є господарська діяльність підприємства. Однак податковий облік направлено, в першу чергу, на нарахування та сплату податків і зборів. Тому і предмет податкового обліку необхідно розглядати в більш вузькому розумінні, а саме в контексті нарахування та сплати податків і зборів у процесі здійснення господарської діяльності.

Об'єктом оподаткування може бути дохід (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість певних товарів, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб тощо.

4. Відмінності між бухгалтерським фінансовим обліком і податковим обліком

Податковий облік є **підсистемою бухгалтерського обліку**. Варто відзначити, що основні цілі бухгалтерського обліку в цілому та його підсистеми - податкового обліку - дещо різняться. Бухгалтерський облік у цілому має **основну мету** - надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище та результати діяльності підприємства (зокрема, для потенційного інвестора), а **основною метою податкового обліку** є надання інформації для виконання фіскальних і регуляторних функцій (визначення баз оподаткування, суми податків та зборів, що сплачуються до бюджетів, контроль за їх сплатою).

Основними користувачами інформації бухгалтерського фінансового обліку є менеджери і працівники підприємства та зовнішні користувачі (засновники, кредитори, інвестори, постачальники, покупці, статистичні органи тощо). **Основними користувачами** інформації податкового обліку є менеджери підприємства та органи державної податкової служби (працівники правоохоронних підрозділів, які протидіють економічній злочинності).

Призначенням звітності бухгалтерського фінансового обліку є надання даних, які характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання. **Призначенням звітності** податкового обліку є надання даних, які характеризують стан розрахунків з бюджетом за податками і зборами.

Методологія обліку доходів та витрат, порядку обчислення прибутку у бухгалтерському фінансовому обліку ґрунтується насамперед на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (в певних випадках – на нормах міжнародних стандартів фінансової звітності), а в податковому обліку – на нормах Податкового кодексу України.

5. Сутність податків та їх класифікація

Податки є фінансовими регуляторами державної політики і забезпечують вилучення та перерозподіл створеного внутрішнього продукту і формування централізованих фондів грошових ресурсів держави.

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу (п. 6.1 ст. 6 ПКУ).

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій (п. 6.2 ст. 6 ПКУ).

Відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Елементи, які визначаються під час встановлення податку

№ з/п	Елементи, які визначаються під час встановлення податку
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

Призначення податків проявляється у функціях, які вони виконують. Виділяють, зокрема, такі **функції** податків:

1) **фіскальна функція** — згідно з цією функцією податки виконують своє головне призначення — наповнення дохідної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства;

2) **регулююча функція** — виявляється в наданні пільг з оподаткування окремим галузям та виробникам, враховуючи їхні перспективи, рівень прибутковості та інше, а також у регулюванні споживання (наприклад, непрямими податками – ПДВ, акцизним податком);

3) **контрольна функція** — реалізується в ході оподаткування та виявляється в організації раціональної та збалансованої податкової системи, що забезпечує нагляд та контроль за своєчасністю та повнотою сплати податків платниками в Україні;

4) **розподільча функція** — виявляється у тому, що зібрані до бюджету кошти потім перерозподіляються (наприклад, на користь незаможних громадян);

5) **соціальна функція** — виявляється у підтримці соціальної рівноваги між окремими групами платників податків.

Іноколи виділяють ще **стимулюючу (дестимулюючу) функцію** — вона виявляється у створенні орієнтирів для розвитку або згортання виробництва, діяльності. Як і регулююча, ця функція може бути пов'язана із застосуванням пільг, зміною об'єкта оподаткування, зменшенням бази оподаткування.

Класифікація податків та зборів здійснюється в залежності від рівня і компетенції державних структур, які їх встановлюють, та території, на якій вони стягуються; за формою оподаткування; за економічним змістом об'єкта оподаткування тощо.

Так, **в залежності від рівня і компетенції державних структур, які їх встановлюють, та території, на якій вони стягуються**, податки поділяються на:

- 1) загальнодержавні податки та збори;
- 2) місцеві податки та збори.

До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом і є обов'язковими до сплати **на усій території України**, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

До загальнодержавних належать такі податки (див. табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Склад загальнодержавних податків

№ з/п	Загальнодержавні податки
1	податок на прибуток підприємств
2	податок на доходи фізичних осіб
3	податок на додану вартість

4	акцизний податок
5	екологічний податок
6	<p>рентна плата, до якої входять такі складові:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин; 2. рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; 3. рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України; 4. рентна плата за спеціальне використання води; 5. рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів; 6. рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.
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, встановлюється **військовий збір** (Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» від 31.07.2014 р. № 1621-VII, яким свого часу було встановлено цей збір, набув чинності з 03.08.2014 р.).

До **місцевих** належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати **на території відповідних територіальних громад**.

До **місцевих податків** належать:

1. податок на майно, до якого входять такі **складові**:
 - 1.1. податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
 - 1.2. транспортний податок;
 - 1.3. плата за землю;
2. єдиний податок.

До **місцевих зборів** належать:

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

За **формою оподаткування** податки поділяються на **прямі** і **непрямі**. Критерієм такого поділу стала теоретична можливість перекладання обов'язку сплати податку на іншу особу — на споживача продукції.

Прямі податки встановлюються відносно платників, їх розмір залежить від розміру об'єкта оподаткування. Кінцевим платником прямих податків є той, хто одержує дохід, володіє майном. До прямих податків належать всі прибуткові та майнові податки (наприклад, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, плата (податок) за землю, тощо).

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

За **економічним змістом об'єкта оподаткування** податки поділяються на: прибуткові податки; майнові податки; податки на споживання; податки на різні дії.

Прибуткові податки стягуються з доходів (прибутків) фізичних та юридичних осіб.

Майнові податки застосовуються при оподаткуванні рухомого та нерухомого майна, а також на використання різних ресурсів — землі, води, корисних копалин тощо.

Податки на споживання сплачуються не при одержанні доходів (прибутку), а при їх використанні.

Податки на різні дії стягуються за оформлення юридичних чи господарських актів, з фінансових операцій, реалізації продукції тощо.

За **джерелом сплати** податки поділяються на ті, які включаються до ціни товару, роботи, послуги, що продаються; відносяться до складу витрат підприємства (наприклад, адміністративних витрат, витрат на збут); включаються до собівартості активу (готової продукції або об'єкта основних засобів, що виготовляються або створюються) тощо.

Питання для самоконтролю:

1. Розкрити сутність податкової системи в Україні та дати їй характеристику.
2. Дати характеристику основних принципів податкового законодавства України.
3. Роль принципів податкового законодавства України у захисті прав платників податків.
4. Розкрити сутність податкового обліку.
5. Дати характеристику меті та порядку ведення податкового обліку.
6. Дати характеристику предмету податкового обліку та навести приклади об'єктів оподаткування.
7. Дати характеристику відмінностям між бухгалтерським фінансовим обліком і податковим обліком.
8. Навести елементи, які визначаються під час встановлення податку.
9. Охарактеризувати функції податків.
10. Навести загальнодержавні та місцеві податки і збори.
11. Дати характеристику класифікації податків.

Рекомендована література: [1; 4; 7; 8; 9; 24; 25]

ТЕМА 2. ОБЛІК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 2.1. Облік податку на прибуток підприємств та складання податкової звітності

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

План лекції

1. Платники податку на прибуток підприємств.
2. Об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств та податкова база.
3. Різниці, які виникають щодо необоротних активів, у тому числі при нарахуванні амортизації.
4. Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень).
5. Ставки податку на прибуток підприємств.
6. Облік податку на прибуток підприємств та звітність з цього податку.

1. Платники податку на прибуток підприємств

Податок на прибуток підприємств належить до загальнодержавних податків. Основні норми, які регулюють порядок обчислення цього податку, визначено розділом III „Податок на прибуток підприємств” Податкового кодексу України.

Платниками податку на прибуток підприємств відповідно до ст. 133 Податкового кодексу України, зокрема, є (див. **табл. 2.1**).

Таблиця 2.1

Платники податку на прибуток підприємств

№ з/п	Платники податку на прибуток підприємств
1	з числа резидентів:
1.1	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
1.2	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.
1.3	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.
1.4	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.
2	з числа нерезидентів:
2.1	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
2.2	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 розділом III Податкового кодексу України.

Відповідно до п. 133.3. ст. 133 Податкового кодексу України **нерезидент стає на облік** у контролюючому органі за місцезнаходженням свого постійного представництва до початку своєї господарської діяльності через таке представництво у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Нерезидент, який розпочав господарську діяльність через своє постійне представництво до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

Нерезиденти, що діють відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку стосовно діяльності Чорнобильського фонду "Укриття" в Україні та Угоди про грант (Проект ядерної безпеки Чорнобильської АЕС) між Європейським банком реконструкції та розвитку як Розпорядником коштів, наданих згідно з Грантом з Рахунка ядерної безпеки, Урядом України та Чорнобильською атомною електростанцією, можуть провадити свою господарську діяльність без реєстрації у контролюючому органі.

Не є платниками податку на прибуток підприємств:

1) **неприбуткові підприємства, установи та організації** (бюджетні установи, громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні

фонди тощо) у порядку та на умовах, встановлених пунктом 133.4 Податкового кодексу (п. 133.4 ПКУ).

2) **суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності**, визначені главою 1 розділу XIV цього Кодексу, крім випадків, передбачених абзацами другим та третім підпункту 133.1.1 та підпункту 133.1.4 пункту 133.1 статті 133 (п. 133.5 ПКУ).

2. Об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств та податкова база

Згідно зі 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)**. Для платників податку, у яких **річний дохід** від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку **за останній річний звітний період** не перевищує **сорока мільйонів гривень**, об'єкт оподаткування може визначатися **без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років)**, визначені відповідно до положень цього розділу. Платник податку, у якого **річний дохід** (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку **за останній річний звітний 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 та коригувань, визначених підпунктом 140.4.8 пункту 140.4 та підпунктом 140.5.16 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу)**, визначені відповідно до положень цього розділу, **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);

6) **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 **базис оподаткування** на відповідну ставку цього податку (зауважимо, що **ставок** податку на прибуток підприємств є **декілька**).

3. Різниці, які виникають щодо необоротних активів, у тому числі при нарахуванні амортизації

Відповідно до п. 138.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується на такі суми (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Випадки, коли фінансовий результат до оподаткування збільшується

№ з/п	Фінансовий результат до оподаткування збільшується на такі суми
1	на суму нарахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності
2	на суму уцінки та втрат 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
3	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
4	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
5	на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення неvirобничих 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 (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Випадки, коли фінансовий результат до оподаткування зменшується

№ з/п	Фінансовий результат до оподаткування зменшується на такі суми
1	на суму розрахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 Податкового кодексу
2	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
3	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
4	на суму вигід від відновлення корисності основних засобів та/або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності

5	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 неvirобничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки) , отриманої від такого продажу
---	---

Різниці при нарахуванні амортизації **необоротних активів** можуть виникати за рахунок того, що:

1) для **розрахунку амортизації** відповідно до положень п. 138.3 Податкового кодексу (тобто для **розрахунку амортизації у податковому обліку**) визначається **вартість** основних засобів та нематеріальних активів **без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки)**, проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку;

2) згідно з пп. 138.3.2 Податкового кодексу **у податковому обліку не підлягають амортизації** та проводяться за рахунок відповідних джерел:

- вартість гудвілу;

- **витрати на придбання / самостійне виготовлення неvirобничих** основних засобів, **невиробничих** нематеріальних активів;

- **витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення неvirобничих** основних засобів, **невиробничих** нематеріальних активів;

3) при **амортизації** основних засобів та інших **необоротних активів у податковому обліку** платник податку повинен **дотримуватися мінімально допустимих строків амортизації**, які установлені пп. 138.3.3 Податкового кодексу. При цьому у разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку **дорівнюють або є більшими**, ніж ті, що встановлені пп. 138.3.3 Податкового кодексу, то для **розрахунку амортизації у податковому обліку** використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, **встановлені в бухгалтерському обліку**.

Для довідки:

138.3.3. Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших неvirобничих активів:

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби	2

зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Строки нарахування амортизації **нематеріальних активів**, у тому числі **мінімально допустимі**, встановлені у пп. 138.3.4 Податкового кодексу. Якщо відповідно до правостановлюючого документа **строк дії права користування нематеріального активу не встановлено**, такий строк корисного використання для **цілей податкового обліку** визначається платником податку самостійно, але не може становити **менше двох та більше 10 років** (у той же час у бухгалтерському обліку такий нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання **взагалі не амортизується** згідно з п. 25 П(С)БО 8).

4. Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)

Якщо у бухгалтерському обліку платник податку нараховує **забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат**, то фінансовий результат до оподаткування, визначений у бухгалтерському обліку, може підлягати коригуванню згідно зі ст. 139 Податкового кодексу.

Відповідно до пп. 139.1.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму **витрат на створення забезпечень (резервів)** для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Наприклад, витрати на **забезпечення гарантійних зобов'язань, пов'язаних із проведенням майбутніх гарантійних ремонтів проданої продукції (товарів)**, можуть бути відображені за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» у кореспонденції з кредитом субрахунку 473

«Забезпечення гарантійних зобов'язань» до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (відповідно фінансовий результат до оподаткування **збільшується** на суму таких витрат).

Згідно з пп. 139.1.2 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування **зменшується**:

1) на **суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.** Наприклад, віднесені за рахунок забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції суми відображаються за дебетом субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» у кореспонденції з кредитом рахунків 63, 20, 66, 65 тощо (відповідно фінансовий результат до оподаткування **зменшується** на такі суми);

2) на **суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування** відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Згідно з п. 18 П(С)БО 11 "Зобов'язання" у разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення **підлягає сторнуванню**. Отже, **коригування у сторону зменшення** забезпечення для відшкодування майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції (товарів) відображається за дебетом субрахунку 93 «Витрати на збут» і кредитом субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» **способом сторно** (відповідно фінансовий результат до оподаткування **зменшується** на суму **коригування** забезпечення **у сторону зменшення**).

При нарахуванні у бухгалтерському обліку **резерву сумнівних боргів** фінансовий результат до оподаткування, визначений у бухгалтерському обліку, підлягає коригуванню згідно з п. 139.2 Податкового кодексу. У цьому випадку згідно з пп. 139.2.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування **збільшується**:

1) на **суму витрат на формування резерву сумнівних боргів** відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Нарахування суми резерву сумнівних боргів відображається за дебетом субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» у кореспонденції з кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» (відповідно фінансовий результат до оподаткування **збільшується** на суму таких витрат);

2) на суму **витрат від списання** дебіторської заборгованості **понад суму резерву сумнівних боргів**.

Списання безнадійної дебіторської заборгованості може відобразитися:

1) у межах суми резерву сумнівних боргів - **за дебетом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» у кореспонденції з кредитом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;**

2) **понад суму резерву сумнівних боргів** - за дебетом рахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» у кореспонденції з кредитом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (відповідно фінансовий результат до оподаткування **збільшується** на суму таких витрат).

Відповідно до пп. 139.2.2 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування **зменшується**:

1) на **суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів або резерв очікуваних кредитних збитків** (зменшення корисності активів), на яку **збільшився фінансовий результат до оподаткування** відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

2) на **суму списаної дебіторської заборгованості** (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів або **резерв очікуваних кредитних збитків** (зменшення корисності активів), що відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу.

Для довідки:**14.1.11. безнадійна заборгованість - заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:**

- а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;
- в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;
- г) виключено;
- г) прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб - заборгованість, що не перевищує 25 відсотків мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);
- д) актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;
- е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;
- є) прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;
- ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;
- з) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291, встановлено, що за дебетом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» відображається **зменшення нарахованих резервів** у кореспонденції з рахунком обліку доходів. Таким чином, **коригування резерву сумнівних боргів у сторону зменшення** відображається бухгалтерським записом за дебетом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» у кореспонденції з кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

5. Ставки податку на прибуток підприємств

Ставки податку на прибуток підприємств визначені у ст. 136 Податкового кодексу.

Базова (основна) ставка податку становить 18%.

Згідно з п. 44 підрозділу 4 р. XX Податкового кодексу **на період до 31 грудня 2021 року** застосовується **ставка 0%** для платників податку на прибуток, у яких річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку за **останній річний звітний період**, не перевищує **трьох мільйонів гривень** та розмір нарахованої за **кожний місяць** звітного періоду **заробітної плати (доходу)** кожному з працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є **не**

меншим як дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від п'яти до 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від п'яти до 50 осіб.

Відповідно до п. 136.2 Податкового кодексу під час провадження страхової діяльності юридичних осіб - резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток, визначеною у п. 136.1 Податкового кодексу (тобто 18%), ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

1) 3 відсотки за договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визначається у підпункті 141.1.2 Податкового кодексу (пп. 136.2.1 Податкового кодексу);

2) 0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, та визначених підпунктами 14.1.52, 14.1.52¹, 14.1.52² і 14.1.116 Податкового кодексу (пп. 136.2.2 Податкового кодексу).

Згідно з пп. 141.1.2 Податкового кодексу об'єкт оподаткування страховика, до якого застосовується ставка, визначена відповідно до підпунктів 136.2.1 та 136.2.2 Податкового кодексу (тобто ставка 0% та 3%), розраховується як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами співстрахування включаються до складу об'єкта оподаткування страховика тільки в розмірі його частки страхової премії, передбаченої договором співстрахування (пп. 141.1.2 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 136.3 Податкового кодексу ставки 0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених пунктом 141.4 Податкового кодексу (наприклад, згідно з пп. 141.4.5 ПКУ ставки 0% та 4% можуть застосовувати страховики або інші резиденти, у тому числі фізичні особи - підприємці, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, або суб'єкти господарювання (юридичні особи чи фізичні особи - підприємці), які обрали спрощену систему оподаткування, які здійснюють страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестрахування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів; відповідно до пп. 141.4.4 ПКУ ставку 6% застосовують резиденти, що сплачують нерезидентам доходи у вигляді суми фрахту за договорами фрахту і т.д.).

Під час провадження букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток, визначеною у пункті 136.1 Податкового кодексу (тобто 18%), ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

1) 10 відсотків від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів (пп. 136.4.1 Податкового кодексу);

2) 18 відсотків від доходу, отриманого 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 (пп. 136.4.2 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 136.6 Податкового кодексу під час провадження діяльності з випуску та проведення лотерей встановлюється ставка податку на дохід від суми доходів, визначених підпунктом 134.1.4 пункту 134.1 статті 134 Податкового кодексу, у розмірі 30% з урахуванням положень пункту 48 підрозділу 4 розділу XX цього Кодексу.

Для довідки (пункт 48 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу)

48. Установити, що розмір ставки податку на дохід від операцій з випуску та проведення лотерей, визначений пунктом 14.1.271 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, становить:

з 1 січня 2017 року по 31 грудня 2017 року включно - 18 відсотків;

з 1 січня 2018 року по 31 грудня 2018 року включно - 24 відсотки;

з 1 січня 2019 року по 31 грудня 2019 року включно - 26 відсотків;

з 1 січня 2020 року по 31 грудня 2020 року включно - 28 відсотків;

з 1 січня 2021 року застосовується ставка податку, визначена пунктом 136.6 статті 136 цього Кодексу.

Податок на дохід, визначений як об'єкт оподаткування у підпунктах 134.1.2, 134.1.4, 134.1.5 пункту 134.1 статті 134 цього Кодексу, є **частиною податку на прибуток** (п. 136.5 Податкового кодексу).

6. Облік податку на прибуток підприємств та звітність з цього податку

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.

Щодо нарахування в бухгалтерському обліку податку на прибуток підприємств відзначимо наступне. **Нарахування податку на прибуток підприємств, який відображено в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств (тобто поточного податку на прибуток підприємств)**, відображається за дебетом рахунка **98 «Податок на прибуток»**, на якому ведеться облік витрат з податку на прибуток, та **кредитом** субрахунку **641 «Розрахунки за податками»** до рахунка **64 «Розрахунки за податками й платежами»**.

Загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток визначається відповідно до НП(С)БО 17 "Податок на прибуток" і складається з **поточного податку на прибуток** з урахуванням **відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу**.

Відповідно до П(С)БО 17 "Податок на прибуток" та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, **нарахування податку на прибуток підприємств** може відобразитися також за **дебетом** рахунка **17 «Відстрочені податкові активи»** або **54 «Відстрочені податкові зобов'язання»** залежно від зміни **відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів** протягом року.

Крім того, згідно з п.4 П(С)БО 17 "Податок на прибуток" поточний податок на прибуток і **відстрочений податок на прибуток** (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові

активи) визнаються витратами або доходом у звіті про фінансові результати, **крім податку на прибуток, що нарахований внаслідок:**

- Дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються збільшенням власного капіталу.

- Об'єднання підприємств шляхом придбання.

Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають з операцій, відображених на рахунках власного капіталу.

Сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розраховану з цієї операції суму податку на прибуток).

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».

Лекція 2.2. Особливості обчислення та сплати податку на прибуток підприємств

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо особливостей обчислення та сплати податку на прибуток підприємств

План лекції

1. Особливості застосування нульової ставки податку на прибуток підприємств.
2. Різниця щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів.
3. Розрахунок податку на прибуток підприємств при виплаті доходу (прибутку) нерезиденту.
4. Порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів.
5. Оподаткування податком на прибуток операцій з внесення активів до статутного фонду та їх повернення.
6. Особливості амортизації окремих видів активів.

1. Особливості застосування нульової ставки податку на прибуток підприємств

Згідно з п. 44 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу на період до **31 грудня 2021 року** застосовується ставка **0%** для платників податку на прибуток, у яких річний дохід, визначений за правилами бухгалтерського обліку за **останній річний звітний період**, не перевищує **трьох мільйонів гривень** та розмір нарахованої за **кожний місяць** звітного періоду **заробітної плати (доходу)** кожному з працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є **не меншим як дві мінімальні заробітні плати**, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв: (див. **табл. 2.4**).

Таблиця 2.4

Платники, для яких встановлюється нульова ставка податку на прибуток підприємств

№ з/п	Платники, для яких встановлюється нульова ставка податку на прибуток підприємств згідно з п. 44 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу
1	підпункт «а»: утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року
2	підпункт «б»: діючі , у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років) щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень , та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від п'яти до 20 осіб

3	підпункт «в»: які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від п'яти до 50 осіб
---	---

Проте за певних умов платники податку можуть **втратити право застосовувати ставку 0%**. Якщо платники податку, які застосовують норми п. 44 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу, у будь-якому звітному періоді досягли показників щодо **отриманого доходу, середньооблікової чисельності або середньої заробітної плати працівників**, з яких хоча б один не відповідає критеріям, зазначеним у цьому пункті, то такі платники податку **зобов'язані оподаткувати прибуток**, отриманий у такому звітному періоді, за ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 цього Кодексу (тобто за ставкою **18%**).

Крім того, **не всі суб'єкти господарювання** мають право застосовувати ставку **0%**. Дія п. 44 підрозділу 4 р. XX Податкового кодексу **не поширюється на суб'єктів господарювання, які** (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Суб'єкти господарювання, які не мають права застосовувати ставку 0%

№ з/п	Дія п. 44 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу не поширюється на суб'єктів господарювання, які:
1	утворені після 1 січня 2017 року шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення), приватизації та корпоратизації
2	здійснюють:
2.1	діяльність у сфері розваг, визначену в підпункті 14.1.46 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ
2.2	виробництво, оптовий продаж, експорт, імпорт підакцизних товарів
2.3	виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів
2.4	видобуток, серійне виробництво та виготовлення дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення
2.5	фінансову та страхову діяльність (гр. 64 - гр. 66 Секції К КВЕД ДК 009:2010)
2.6	діяльність з обміну валют
2.7	видобуток та реалізацію корисних копалин загальнодержавного значення
2.8	операції з нерухомим майном (гр. 68 КВЕД ДК 009:2010)
2.9	поштову та кур'єрську діяльність (гр. 53 КВЕД ДК 009:2010)
2.10	діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату
2.11	діяльність з надання послуг у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення"
2.12	охоронну діяльність
2.13	зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері інформатизації)
2.14	виробництво продукції на давальницькій сировині
2.15	оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі
2.16	діяльність у сфері виробництва та розподілення електроенергії, газу та води
2.17	діяльність у сферах права та бухгалтерського обліку (гр. 69 КВЕД ДК 009:2010)
2.18	діяльність у сфері інжинірингу (гр. 71 КВЕД ДК 009:2010)

Платники податку, зазначені у підпунктах "а", "б", "в" п. 44 підрозділу 4 р. XX Податкового кодексу, які здійснюють **нарахування та виплату дивідендів** своїм акціонерам (власникам), **нараховують та вносять до бюджету авансовий внесок** із податку в порядку, встановленому пунктом 57.1 1 статті 57 цього Кодексу, та **сплачують податок на прибуток за**

ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 цього Кодексу (тобто за ставкою 18%), за звітний податковий період, у якому здійснювалося нарахування та виплата дивідендів.

ВИСНОВОК: якщо підприємство хоче застосовувати ставку 0%, то воно **не повинне здійснювати нарахування та виплату дивідендів**; якщо ж підприємство **нараховує та виплатить дивіденди в якомусь періоді**, то воно повинне буде за цей період **сплатити авансовий внесок з дивідендів за ставкою 18%** та сплатити **податок на прибуток за ставкою 18%**.

2. Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів

Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження **цінних паперів** визначено у п. 141.2.

Згідно з пп. 141.2.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- на суму **від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів**, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму **від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів** (загальна сума **уцінок** цінних паперів **перевищує** загальну суму їх **дооцінок** за податковий (звітний) період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до пп. 141.2.2 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму **позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів**, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Платники податку **окремо** визначають **загальний фінансовий результат** за операціями з **продажу або іншого відчуження цінних паперів** звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності (пп. 141.2.3 Податкового кодексу).

Нагадаємо, 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 листопада 1999 р. № 291, інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій узагальнюється на субрахунку **741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"**. Балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією, відображаються на субрахунку **971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"**.

Для довідки (п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції")

8. **Фінансові інвестиції** (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Сума **збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій** на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі **інших доходів** або **інших витрат** відповідно.

Сума знецінення (**уцінки**) фінансових інвестицій відображається на субрахунку **975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"**. Сума дооцінки фінансових інвестицій відображається на субрахунку **746 "Інші доходи"**.

Прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства (у тому числі від реалізації фінансових інвестицій та їх уцінки) визначається на субрахунку 793 "Результат від іншої діяльності".

У пп. 141.2.4 Податкового кодексу встановлено, що якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових (звітних) періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), сума такого від'ємного значення загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів наступних податкових (звітних) періодів, що наступають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату.

Якщо за результатами звітного періоду платником податку отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових (звітних) періодах), сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податку (пп. 141.2.5 Податкового кодексу).

Крім того, у пп. 141.2.6 Податкового кодексу встановлено, що положення п. 141.2 Податкового кодексу не поширюються на:

- 1) операції платників податку з розміщення, погашення, викупу та наступного продажу, конвертації цінних паперів власного випуску, а також векседавців, заставадавців та інших осіб, що видали неемісійний цінний папір, під час видачі та погашення таких цінних паперів;
- 2) операції РЕПО, операції з врахування векселів, інші операції з цінними паперами, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку визнаються кредитними;

Для довідки (пп. 14.1.167 Податкового кодексу)

14.1.167. операція РЕПО - операція купівлі (продажу) цінних паперів із зобов'язанням зворотного їх продажу (купівлі) через визначений строк за заздалегідь обумовленою ціною, що здійснюється на основі єдиного договору РЕПО. В цілях цього Кодексу строк між датами виконання першої та другої частин операції РЕПО (строк РЕПО) не може перевищувати одного року;

- 3) операції з деривативами.

3. Розрахунок податку на прибуток підприємств при виплаті доходу (прибутку) нерезиденту

Якщо підприємство-резидент виплачує на користь підприємства-нерезидента доходи із джерелом їх походження з України, то у випадках, встановлених п. 141.4 Податкового кодексу, такий резидент може бути зобов'язаний утримати із виплачуваних нерезидентів доходів податок на прибуток підприємств (його в економічній літературі ще називають «податок на репатріацію» або «податок на доходи нерезидентів») і перерахувати утриманий податок до бюджету.

Відповідно до пп. 141.4.1 Податкового кодексу доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними ст. 141 Податкового кодексу. Для цілей п. 141.4 Податкового кодексу такими доходами, зокрема, є:

- 1) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;
- 2) дивіденди, які сплачуються резидентом;

3) роялті;

4) **фрахт** та доходи від **інжинірингу**. **Фрахт** - винагорода (компенсація), що сплачується за **договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу** (їх частин) для: перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом (пп. 14.1.260 Податкового кодексу). **Інжиніринг** - надання послуг (виконання робіт) із **складення технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультації та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами)** (пп. 14.1.85 Податкового кодексу);

5) **лізингова/орендна плата**, що вноситься резидентами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;

б) **доходи від продажу нерухомого майна**, розташованого на території України, яке належить нерезиденту;

7) **прибуток** від здійснення операцій з **продажу або іншого відчуження наступних інвестиційних активів** (підпункт "е" підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 ПКУ):

• **цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав** у статутному капіталі юридичних осіб - резидентів, крім тих, що знаходяться в обігу на фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "а" підпункту 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу;

• **акцій, корпоративних прав, часток в іноземних компаніях**, організаціях, утворених відповідно до **законодавства інших держав** (іноземні юридичні особи), крім тих, що знаходяться в обігу на фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "а" підпункту 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу, що відповідають таким умовам:

а) у **будь-який момент часу впродовж 365 днів**, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав іноземної юридичної особи на **50 і більше відсотків** утворюється за рахунок акцій, часток в українській юридичній особі, які належать зазначеній іноземній юридичній особі прямо або опосередковано, та

б) у **будь-який момент часу впродовж 365 днів**, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість акцій, часток в українській юридичній особі на **50 і більше відсотків** утворюється за рахунок нерухомого майна, яке розташовано в Україні та належить такій українській юридичній особі або використовується такою українською юридичною особою на підставі договору операційної або фінансової оренди (лізингу) чи аналогічного договору, і таке використання має відобразитися в обліку такої юридичної особи як актив, у тому числі актив з права користування, згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

• **акцій, корпоративних прав у статутному капіталі юридичної особи - резидента України**, за умови що у будь-який час впродовж **365 днів**, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість таких акцій, корпоративних прав на **50 і більше відсотків** утворювалась за рахунок **нерухомого майна**, яке розташовано в Україні та належить такій юридичній особі - резиденту України або використовується такою юридичною особою - резидентом України на підставі договору **операційної або фінансової оренди (лізингу)** чи аналогічного договору, і таке використання має відобразитися в обліку такої юридичної особи як актив, у тому числі актив з права користування, згідно з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Вартість акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав (для цілей абзаців четвертого та шостого підпункту "е" підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 ПКУ) та **нерухомого майна** (для цілей абзаців п'ятого та шостого підпункту "е" підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 ПКУ) визначається на підставі **балансової (залишкової) вартості** за даними бухгалтерського обліку як **найвища сума** у будь-який момент часу **впродовж 365 днів**,

що передують продажу або іншому відчуженню, та підлягає порівнянню з вартістю іншого майна (активів) згідно з балансовою (залишковою) вартістю за даними бухгалтерського обліку такої юридичної особи;

8) **доходи, отримані від провадження спільної діяльності** на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;

9) **винагорода** за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;

10) **внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні** (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;

11) **інші доходи** від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, **крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг**, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення. Тому, наприклад, якщо резидент імпортує в Україну товари і виплачує при цьому плату (виручку) за ці товари, то у цьому випадку **податок на прибуток підприємств (податок на репатріацію) такий резидент не утримує**, адже це дохід у вигляді виручки за товари.

Резиденти, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) **будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України**, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), **утримують податок** з таких доходів, зазначених у пп. 141.4.1 Податкового кодексу (тобто утримують з **процентів, дивідендів, роялті** тощо), за ставкою **в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 та 141.4.11 Податкового кодексу, з яких податок на репатріацію не утримується або утримується за іншою ставкою)** їх суми та за їх **рахунок**, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо **інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб**, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності (пп. 141.4.2 Податкового кодексу).

Проте якщо положеннями **міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб**, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності, передбачені **інші ставки цього податку** (наприклад, 10% або 5%) або взагалі передбачено звільнення від утримання податку в Україні з доходів певного виду, то **резиденту слід застосовувати положення таких міжнародних договорів** (ці договори зазвичай називають **договорами про уникнення подвійного оподаткування**).

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 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.

Відповідно до п. 103.3 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, вважається особа, що має право на отримання таких доходів. При цьому **бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу не може бути юридична або фізична особа, навіть якщо така особа має право на отримання доходу, але є агентом, номінальним отримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого доходу**.

Доходи у вигляді **фрахту** оподатковуються з урахуванням пп. 141.4.4 Податкового кодексу, згідно з яким сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за **ставкою 6 відсотків** у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому:

- 1) **базою для оподаткування** є базова ставка такого фрахту;
- 2) особами, уповноваженими справляти податок та вносити його до бюджету, є **резидент, який виплачує такі доходи**, незалежно від того, чи є він платником податку на прибуток підприємств, а також **суб'єктом спрощеного оподаткування**.

Під час укладання договорів з нерезидентами **не дозволяється включення до них податкових застережень**, згідно з якими підприємства, що виплачують доходи, **беруть на себе зобов'язання щодо сплати податків** на доходи нерезидентів (пп. 141.4.9 Податкового кодексу).

4. Порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів

Згідно з пп. 57.1¹.1 Податкового кодексу у разі прийняття рішення **щодо виплати дивідендів** платник податку на прибуток - **емітент корпоративних прав**, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати **власнику таких корпоративних прав** незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними ст. 137 Податкового кодексу (тобто якщо в **податковому обліку** підприємства після коригувань на різниці визначено **від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитки)**, то підприємство все одно може виплачувати дивіденди, оскільки в бухгалтерському обліку воно може отримати за цей період прибуток).

Крім випадків, передбачених підпунктом 57.1¹.3 Податкового кодексу, емітент корпоративних прав, який **приймає рішення про виплату дивідендів** своїм акціонерам (власникам), повинен нарахувати та внести (сплатити) до бюджету **авансовий внесок із податку на прибуток** (пп. 57.1¹.2 Податкового кодексу), який ще називають «дивідендним авансовим внеском». При цьому:

- 1) Авансовий внесок **розраховується** з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, **грошове зобов'язання щодо якого погашене**.

Увага!

Це правило діє, лише якщо **грошове зобов'язання з податку на прибуток уже сплачено до бюджету; якщо воно не сплачено, то авансовий внесок розраховується з усієї суми дивідендів**, що підлягають виплаті. Отже, доцільно **спершу сплатити до бюджету податок на прибуток за звітний рік**, а лише **потім нараховувати дивіденди за цей рік**.

- 2) У разі **наявності непогашеного грошового зобов'язання** авансовий внесок **розраховується зі всієї суми дивідендів**, що підлягають виплаті.

- 3) Авансовий внесок обчислюється за **ставкою**, встановленою пунктом 136.1 статті 136 цього Кодексу (тобто **18%**).

Увага!

Якщо рішення про виплату дивідендів прийнято у 2014 році, а виплачують дивіденди цього року, то ставка податку на прибуток за цей час **змінилася**. У такому випадку **при нарахуванні авансового внеску слід брати ту ставку, яка діє на момент виплати дивідендів**. Це підтверджують податківці в листах від 10.11.2015 р. № 23921/6/99-99-19-02-02-15, від 20.11.2015 р. № 24734/6/99-99-19-02-02-15, від 05.05.2016 р. № 10326/10/28-10-01-03-11.

4) Сума дивідендів, що підлягає виплаті, **не зменшується на суму авансового внеску** (тобто авансовий внесок **не утримується** із суми дивідендів, а сплачується за рахунок коштів підприємства, що виплачує дивіденди).

5) При цьому у разі якщо дивіденди виплачуються за **неповний календарний рік**, то для обрахунку суми **зазначеного перевищення** використовується **значення об'єкту оподаткування**, обчислене **пропорційно кількості місяців**, за які сплачуються дивіденди.

Увага!

У своєму листі від 24.06.2016 р. № 14030/6/99-99-15-02-02-15 і в консультації в системі «ЗІР» податківці резюмували:

«авансовий внесок при виплаті дивідендів за підсумками звітного кварталу, півріччя, трьох кварталів розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті, якщо на момент виплати таких дивідендів декларація з податку на прибуток за звітний рік, на який припадають такі періоди, не подана. Якщо на момент виплати дивідендів за IV квартал звітного року Податкова декларація з податку на прибуток підприємств (далі — Декларація) за такий рік подана та зобов'язання, нараховані у такій Декларації, погашені, то авансові внески нараховуються на суму перевищення дивідендів, що підлягають виплаті за IV квартал звітного року, над значенням об'єкта оподаткування податком на прибуток за такий рік, поділеному на 12 та помноженому на 3 (пропорційно кількості місяців, за які виплачуються дивіденди)».

Тобто, у разі якщо дивіденди виплачуються за **неповний календарний рік**, то для обчислення суми **зазначеного перевищення** використовується **значення об'єкта оподаткування, обчислене пропорційно кількості місяців, за які сплачуються дивіденди** (див. також лист від 03.10.2016 р. № 21414/6/99-99-15-02-02-15).

б) Зазначений **авансовий внесок** вноситься до бюджету **до/або одночасно з виплатою дивідендів**.

Сума **попередньо сплачених протягом податкового (звітного) періоду авансових внесків** з податку на прибуток під час виплати дивідендів **підлягає зарахуванню у зменшення нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток**, задекларованого у податковій декларації за **такий податковий (звітний) період**. У разі якщо **сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного періоду, перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання** підприємством - емітентом корпоративних прав за такий податковий (звітний) період, **сума такого перевищення переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів до повного його погашення**, а під час отримання від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду - на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових (звітних) періодів до повного його погашення (пп. 57.1^{1.2} Податкового кодексу).

Сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів **не підлягає поверненню платнику податків або зарахуванню в рахунок погашення грошових зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів)**.

Випадки, коли дивідендний **авансовий внесок підприємство не повинне сплачувати**, навіть якщо воно виплачує дивіденди, наведені у пп. 57.1^{1.3} Податкового кодексу. Відповідно до пп. 57.1^{1.3} Податкового кодексу **авансовий внесок, передбачений пп. 57.1^{1.2} Податкового кодексу, не справляється у разі виплати дивідендів:**

1) **на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб**. Якщо сума **виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів**, дивіденди, сплачені в межах такого **перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими підпунктом 57.1^{1.2} цього пункту**. З метою оподаткування **материнська компанія веде наростаючим підсумком облік дивідендів, отриманих нею від інших осіб, та дивідендів, сплачених на користь власників корпоративних прав такої компанії, і відображає у податковій звітності дивіденди в порядку,**

визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

2) **платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування** відповідно до положень Податкового кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди;

3) **фізичним особам.**

5. Оподаткування податком на прибуток операцій з внесення активів до статутного фонду та їх повернення

Операція з **внесення до статутного фонду** іншої юридичної особи **основних засобів та нематеріальних активів** або **повернення внеску засновнику** у вигляді основних засобів розглядається як **вибуття основного засобу і нематеріального активу** потребує відображення у податковому обліку.

Відповідно до пп. 134.1.1 ст. 134 Податкового кодексу (далі – ПКУ) **об'єктом оподаткування** податком на прибуток є **прибуток** із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом **коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування** (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Підпунктом 138.3.1 ст. 138 ПКУ визначено, що **розрахунок амортизації** основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 ст. 14 розд. I ПКУ, підпунктами 138.3.2 - 138.3.4 п. 138.1 ст. 138 ПКУ.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності викладені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (далі – П(С)БО 7).

Зокрема, п. 29 П(С)БО 7 встановлено, що **нарахування амортизації припиняється**, починаючи з місяця наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Пунктом 40 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561, **об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу)** у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

Згідно з ст. 138 ПКУ **при обчисленні об'єкта оподаткування** податком на прибуток **фінансовий результат** до оподаткування **коригується на різниці**, які виникають **при нарахуванні амортизації** необоротних активів.

Так, **фінансовий результат** до оподаткування **збільшується** на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

При цьому, **фінансовий результат** до оподаткування **зменшується** на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Таким чином, операція з **внесення до статутного фонду** іншої юридичної особи основних засобів та нематеріальних активів або **повернення внеску засновнику** у вигляді основних засобів **розглядається як вибуття** основного засобу і нематеріального активу, тому у податковому обліку проводяться коригування фінансового результату до оподаткування передбачені п.п. 138.1, 138.2 ст. 138 ПКУ для **ліквідації або продажу** основних засобів або нематеріальних активів (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 102.05).

6. Особливості амортизації окремих видів активів

Порядок нарахування амортизації (для платників податку на прибуток, які здійснюють коригування фінансового результату до оподаткування) визначений ст. 138 Податкового кодексу (далі – ПКУ).

Підпунктом 14.1.138 ст. 14 розд. I ПКУ (у редакції що діє з 01.09.2015) встановлено, що до **основних засобів відносяться** матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (**крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів**), що призначаються платником податку для **використання у господарській діяльності** платника податку, вартість яких **перевищує 20000 гривень і поступово зменшується** у зв'язку з фізичним або моральним зносом та **очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)**.

У пп. 138.3.3 ст. 138 ПКУ визначені **групи основних засобів (необоротних активів) та мінімально допустимі строки їх амортизації** у податковому обліку.

Зокрема, для груп **1 (земельні ділянки), 10 (бібліотечні фонди), 11 (малоцінні необоротні матеріальні активи), 13 (природні ресурси)** мінімально допустимі строки корисного використання **не встановлені**.

Відповідно до п. 7 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (далі – П(С)БО 7), **придбані (створені) основні засоби (у т. ч. земельні ділянки)** зараховуються на баланс підприємства/установи **за первісною вартістю**.

Перелік витрат, які включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, визначені п. 8 П(С)БО 7. При цьому вартість **земельних ділянок та природних ресурсів не є об'єктом амортизації (п. 22 П(С)БО 7)**.

Отже, з урахуванням положень пп. 138.3.1 ст. 138 ПКУ вартість **земельних ділянок, малоцінних необоротних активів, бібліотечних фондів та природних ресурсів не підлягає амортизації у податковому обліку** (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДФСУ, категорія 102.05).

Питання для самоконтролю:

1. Резиденти та нерезиденти, які є платниками податку на прибуток підприємств.
2. Особи, що не є платниками податку на прибуток підприємств.
3. Об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємств та відповідні податкові бази.
4. Обчислення суми податку на прибуток підприємств.
5. Дати характеристику різницям, на які збільшується фінансовий результат до оподаткування.
6. Дати характеристику різницям, на які зменшується фінансовий результат до оподаткування.
7. Дати характеристику різницям, які виникають при здійсненні операцій із забезпеченнями (резервами).
8. Складання та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств.

Рекомендована література: [1; 3; 4; 5; 7; 9; 10; 11; 12; 20]

ТЕМА 3. ОБЛІК ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 3.1. Облік податку на додану вартість та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо обліку податку на додану вартість та складання податкової звітності

План лекції

1. Платники податку на додану вартість.
2. Реєстрація платників податку на додану вартість.
3. Об'єкт оподаткування ПДВ та база оподаткування.
4. Розміри ставок податку на додану вартість.
5. Податкові зобов'язання і податковий кредит з ПДВ.
6. Податкова накладна та Єдиний реєстр податкових накладних.
7. Визначення у декларації з ПДВ суми податку, яка підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню.
8. Облік податку на додану вартість.
9. Звітність з податку на додану вартість.

1. Платники податку на додану вартість

Відповідно до пп. 14.1.178 ст. 14 Податкового кодексу України **податок на додану вартість** - непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V Податкового кодексу України.

Платниками податку на додану вартість (ПДВ) згідно зі ст. 180 Податкового кодексу України, зокрема, є (див. **табл. 3.1**).

Таблиця 3.1

Платники податку на додану вартість

№ з/п	Платники податку на додану вартість
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
4	Особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи
5	Інші особи у випадках, установлених Податковим кодексом України

Крім того, відповідно до 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.

2. Реєстрація платників податку на додану вартість

У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V „Податок на додану вартість” Податкового кодексу України, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом **останніх 12 календарних місяців**, сукупно **перевищує 1 000 000 гривень** (без урахування податку на додану вартість), така особа **зобов'язана зареєструватися як платник податку** у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, **крім особи, яка є платником єдиного податку першої - третьої групи** (п. 181.1 ст. 181 Податкового кодексу України).

Якщо особи, **не зареєстровані** як платники ПДВ, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують ПДВ **під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку** (п. 181.2 ст. 181 Податкового кодексу України).

Якщо особа, яка відповідно до пункту 181.1 статті 181 Податкового кодексу України **не є платником ПДВ** у зв'язку з тим, що **обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми** (тобто **не перевищили** протягом **останніх 12 календарних місяців** сукупно **1 000 000 гривень**), вважає за доцільне **добровільно зареєструватися** як платник ПДВ, така реєстрація здійснюється за її **заявою** (п. 182.1 ст. 182 Податкового кодексу України).

Порядок реєстрації платників податку визначений у **ст. 183** Податкового кодексу України. Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) **реєстраційну заяву**.

Зокрема, у разі **обов'язкової реєстрації** особи як платника податку реєстраційна заява подається до контролюючого органу **не пізніше 10 числа** календарного місяця, що настає за місяцем, в якому **вперше** досягнуто обсягу оподатковуваних операцій, визначеного у ст. 181 цього Кодексу (**тобто досягнуто обсягу більше 1 000 000 гривень**) (п. 183.2 ст. 183 Податкового кодексу України).

Відповідно до п. 183.9 ст. 183 Податкового кодексу України у **разі відсутності підстав для відмови у реєстрації** особи як платника ПДВ контролюючий орган зобов'язаний **протягом трьох робочих днів** після надходження реєстраційної заяви до контролюючого органу внести до **реєстру платників податку** запис про реєстрацію такої особи як платника ПДВ (наприклад, про реєстрацію такої особи як платника ПДВ з першого числа місяця, наступного за днем спливу 10 календарних днів після подання реєстраційної заяви до контролюючого органу або державному реєстратору, у разі добровільної реєстрації особи як платника податку на додану вартість, якщо бажаний (запланований) день реєстрації у заяві не зазначено).

Згідно з п. 183.11 ст. 183 Податкового кодексу України **за запитом платника податку** контролюючий орган надає **безоплатно та безумовно** протягом **двох робочих днів**, що настають за днем отримання такого запиту, **витяг з реєстру платників податку**. Витяг діє до внесення змін до реєстру.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, веде **реєстр платників ПДВ**, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники ПДВ (п. 183.12 ПКУ).

Особі, що реєструється як **платник податку (платник ПДВ)**, присвоюється **індивідуальний податковий номер**, який використовується для сплати податку (п. 183.18 ст. 183 Податкового кодексу України).

3. Об'єкт оподаткування ПДВ та база оподаткування

Згідно зі ст. 185 Податкового кодексу України **об'єктом оподаткування** податком на додану вартість є, зокрема, такі операції платників податку (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Операції, які є об'єктом оподаткування податком на додану вартість

№ з/п	Операції, які є об'єктом оподаткування податком на додану вартість
1	Постачання товарів , місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю
2	Постачання послуг , місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу
3	Ввезення товарів на митну територію України
4	Вивезення товарів за межі митної території України
5	Постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом

Відповідно до 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 база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а 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;
- 3) електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії.

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 від простроченої суми та інфляційні витрати, відшкодування шкоди, у тому числі відшкодування упущеної вигоди за рішеннями міжнародних комерційних та інвестиційних арбітражів або іноземних судів, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але 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 (п. 190.1 ст. 190 Податкового кодексу).

4. Розміри ставок податку на додану вартість

Ставки ПДВ відповідно до п. 193.1 ст. 193 Податкового кодексу України встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Ставки податку на додану вартість

№ з/п	Ставки податку на додану вартість
1	20 відсотків
2	0 відсотків
3	<p>7 відсотків по операціях з:</p> <p>постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;</p> <p>постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я;</p> <p>постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;</p> <p>постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;</p> <p>постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;</p> <p>постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010).</p>
4	<p>14 відсотків. Ставка ПДВ 14 відсотків діє з 01 березня 2021 року. Вона застосовується при постачанні в Україні й при ввезенні на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001 - пшениця і суміш пшениці та жита, 1003 - ячмінь, 1005 - кукурудза, 1201 - соєві боби, 1205 - свиріпа або ріпак, 1206 00 - соняшник.</p>

Податок за ставками 20%, 7% і 14% бази оподаткування додається до ціни товарів/послуг (пп. 194.1.1 ст. 194 Податкового кодексу України).

Відповідно до п. 194.1 ст. 194 Податкового кодексу України операції, зазначені у ст. 185 Податкового кодексу (наприклад, **постачання товарів**, місце постачання яких розташоване на **митній території України**, і т.д.), оподатковуються за ставкою, зазначеною в підпункті "а" п. 193.1 ст. 193 цього Кодексу, **яка є основною (тобто за ставкою 20%)**, крім:

- 1) операцій, що не є об'єктом оподаткування;
- 2) операцій, звільнених від оподаткування;
- 3) операцій, до яких застосовується нульова ставка та ставка 7%.

За **нульовою ставкою** згідно зі ст. 195 Податкового кодексу України оподатковуються, зокрема, операції з **вивезення товарів за межі митної території України** у митному режимі **експорту, безмитної торгівлі тощо**.

Крім того, за **нульовою ставкою** оподатковується, зокрема, постачання таких послуг, як **міжнародні перевезення** пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом; **послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України** для виконання таких робіт та **вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом** (у тому числі постачання послуг з **переробки давальницької сировини**); тощо.

У разі якщо операції з постачання товарів звільнено від оподаткування на митній території України відповідно до положення розділу V «Податок на додану вартість», до операцій з експорту таких товарів застосовується **нульова ставка** (п. 195.2 Податкового кодексу України).

5. Податкові зобов'язання з ПДВ і податковий кредит з ПДВ

У загальному випадку **датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг** відповідно до п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу України вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається **будь-яка з подій, що сталася раніше**:

а) **дата зарахування коштів** від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - **дата оприбуткування коштів у касі** платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) **дата відвантаження товарів**, а в разі експорту товарів - **дата оформлення митної декларації**, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує **факт постачання** послуг платником податку.

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).

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**.

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).

Відповідно до п. 198.3 ст. 198 Податкового кодексу **податковий кредит** звітного періоду визначається виходячи з **договірної (контрактної) вартості товарів/послуг** та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

1) **придбанням або виготовленням товарів** (у тому числі при їх імпорті) та послуг;

2) придбанням (будівництвом, спорудженням) **основних фондів** (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх **імпорті**.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, **не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування** до таких податкових накладних чи **не підтверджені митними деклараціями** (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), **іншими документами**, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 Податкового кодексу. Податкові накладні, **отримані з Єдиного реєстру податкових накладних**, є для **отримувача** товарів/послуг підставою для **нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту** (п. 198.6 Податкового кодексу).

Якщо **різниця** між сумою **податкового зобов'язання** звітного (податкового) періоду та сумою **податкового кредиту** цього періоду має:

- 1) **позитивне значення**, то сума такої різниці підлягає **сплаті до бюджету**;
- 2) **від'ємне значення**, то сума такої різниці насамперед враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник за попередні звітні, або **підлягає бюджетному відшкодуванню** та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

6. Податкова накладна та Єдиний реєстр податкових накладних

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.

У **податковій накладній** зазначаються в окремих рядках **такі обов'язкові реквізити** (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Обов'язкові реквізити податкової накладної

№ з/п	Обов'язкові реквізити податкової накладної
1	Порядковий номер податкової накладної
2	Дата складання податкової накладної
3	Повна або скорочена назва , зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, - продавця товарів/послуг
4	Податковий номер платника податку (продавця та покупця) . У разі постачання/придбання філією (структурним підрозділом) товарів/послуг, яка фактично є від імені головного підприємства - платника податку стороною договору , у податковій накладній, крім податкового номера платника податку додатково зазначається числовий номер такої філії (структурного підрозділу)
5	Повна або скорочена назва , зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, - покупця (отримувача) товарів/послуг
6	Опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг
7	Ціна постачання без урахування податку

8	Ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні
9	Загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку
10	Код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг - код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг; платники податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду
11	Індивідуальний податковий номер

Право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники ПДВ в порядку, передбаченому статтею 183 Податкового кодексу (п. 201.8 Податкового кодексу).

Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (п. 201.2 ст. 201 Податкового кодексу України).

У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис "Без ПДВ" з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи Податкового кодексу та/або міжнародного договору, якими передбачено звільнення від оподаткування податком (п. 201.3 Податкового кодексу).

Згідно з п. 201.7 Податкового кодексу **податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).**

Відповідно до п. 201.4 Податкового кодексу платники податку в разі здійснення **постачання** товарів/послуг, постачання яких має **безперервний або ритмічний характер:**

1) **покупцям - платникам ПДВ** - можуть складати **не пізніше останнього дня місяця**, в якому здійснено такі постачання, **зведені податкові накладні на кожного платника податку**, з яким постачання мають такий характер, з урахуванням **усього обсягу постачання товарів/послуг** відповідному платнику **протягом такого місяця;**

2) **покупцям - особам, не зареєстрованим платниками ПДВ**, - можуть складати **не пізніше останнього дня місяця**, в якому здійснено такі постачання, **зведену податкову накладну з урахуванням всього обсягу постачання товарів/послуг таким покупцям**, з якими постачання мають такий характер, **протягом такого місяця.**

Згідно з п. 201.4 Податкового кодексу у разі якщо станом на дату складення зазначених податкових накладних сума коштів, що надійшла на поточний рахунок **продавця як оплата (передплата)** за товари/послуги, **перевищує вартість поставлених товарів/послуг протягом місяця**, таке **перевищення вважається попередньою оплатою (авансом)**, на суму якої **складається податкова накладна у загальному порядку не пізніше останнього дня такого місяця.** Для цілей цього пункту **ритмічним характером постачання** вважається постачання товарів/послуг **одному покупцю два та більше разів на місяць.**

Для операцій, що **оподатковуються**, і операцій, **звільнених від оподаткування**, складаються **окремі податкові накладні** (п. 201.5 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 201.10 Податкового кодексу при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг **платник податку - продавець** товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни **скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Єдиний реєстр податкових накладних** - реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами (п. 14.1.60 Податкового кодексу).

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).

Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після **1 липня 2017 року** в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для **покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.**

Платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних лише на суму податку, обчислену за формулою, що наведена у статті 200¹ Податкового кодексу (п. 200¹.3 ПКУ).

Згідно з п. 201.10 Податкового кодексу підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних є **квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.**

З метою отримання податкової накладної/розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та податкову накладну/розрахунок коригування в електронному вигляді. Такі податкова накладна/розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманими покупцем.

Якщо надіслані податкові накладні / розрахунки коригування сформовано з порушенням вимог, передбачених пунктом 201.1 цієї статті та/або пунктом 192.1 статті 192 цього Кодексу, а також у разі зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування відповідно до пункту 201.16 цієї статті, протягом операційного дня продавцю/покупцю надсилається квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття їх в електронному вигляді або зупинення їх реєстрації із зазначенням причин.

Якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування, така податкова накладна вважається зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних.

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).

7. Визначення у декларації з ПДВ суми податку, яка підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається відповідно до п. 200.1 ст. 200 Податкового кодексу України як **різниця між сумою податкового зобов'язання** звітного (податкового) періоду та сумою **податкового кредиту** такого звітного (податкового) періоду.

Сума податкових зобов'язань відображається у розділі I „Податкові зобов'язання” Податкової декларації з податку на додану вартість. У розділі II „Податковий кредит” цієї декларації відображається сума податкового кредиту.

При **позитивному значенні** суми, розрахованої згідно з п. 200.1 ст. 200 Податкового кодексу України, така сума підлягає **сплаті (перерахуванню) до бюджету** у встановлені Податковим кодексом України строки. Для **перерахування податку до бюджету** центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому **відкриті рахунки** платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, **реєстр платників**, в якому зазначаються **назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника**, звітний період та **сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету**. На підставі такого реєстру орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, **не пізніше останнього дня строку**, встановленого цим Кодексом для самостійної сплати податкових зобов'язань, **перераховує суми податку до бюджету**.

При **від'ємному значенні суми**, розрахованої згідно з пунктом 200.1 Податкового кодексу, така сума згідно з п. 200.4 Податкового кодексу:

а) **враховується у зменшення суми податкового боргу з податку**, що виник за **попередні** звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Податкового кодексу) в **частині, що не перевищує суму**, обчислену відповідно до пункту 200¹.3 Податкового кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, а в **разі відсутності податкового боргу** -

б) або **підлягає бюджетному відшкодуванню** за заявою платника у **сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам** таких товарів/послуг або до **Державного бюджету України**, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200¹.3 статті 200¹ Податкового кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації **на поточний рахунок** платника податку та/або у **рахунок сплати грошових зобов'язань** або **погашення податкового боргу** такого платника податку з **інших платежів**, що сплачуються до державного бюджету,

в) **та/або зараховується до складу податкового кредиту** наступного звітного (податкового) періоду.

Заяви про повернення сум бюджетного відшкодування автоматично вносяться до **Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування** протягом операційного дня їх отримання у **хронологічному порядку їх надходження**. Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюється у **хронологічному порядку** відповідно до черговості внесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування (пп. 200.7.2 Податкового кодексу).

8. Облік податку на додану вартість

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

На субрахунку **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).

На субрахунку **644 «Податковий кредит»** до рахунку 64 ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

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.

Опис кореспонденції рахунків щодо нарахування податкового зобов'язання та податкового кредиту при здійсненні окремих операцій з використанням субрахунків 644/1 «Податковий кредит не підтверджений» та 644/2 «Податковий кредит транзитний рахунок» наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Опис кореспонденції рахунків щодо нарахування податкового зобов'язання та податкового кредиту

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1. Придбання запасів, необоротних активів, робіт/послуг				
Перша подія — оплата				
1.1	Перераховано аванс продавцеві	371	301, 311	1200,00
1.2	Відображено право на податковий кредит з ПДВ (до отримання податкової накладної, зареєстрованої в реєстрі)	644/1	644/2	200,00
1.3	Отримано зареєстровану податкову накладну*	641	644/1	200,00
1.4	Отримано товари / послуги / необоротні активи	20, 22, 23, 28, 15, 91 — 94	631, 685	1000,00
1.5	Відображено ПДВ при отриманні товарів	644/2	631, 685	200,00
1.6	Зроблено залік заборгованостей	631, 685	371	1200,00
Перша подія — отримання				
1.7	Отримано товари / послуги / необоротні активи від постачальника (без передоплати)	20, 22, 23, 28, 15, 91 — 94	631, 685	1000,00
1.8	Відображено право на податковий кредит (до отримання податкової накладної, зареєстрованої в реєстрі)	644/1	631, 685	200,00
1.9	Отримано зареєстровану податкову накладну	641	644/1	200,00
1.10	Перераховано оплату постачальникові	631, 685	311	1200,00
2. Продаж запасів / робіт / послуг / необоротних активів				
На умовах передоплати				
2.1	Отримано передоплату від покупця	311	681	1200,00
2.2	Нараховано податкові зобов'язання за ПДВ	643	641	200,00
2.3	Відображено дохід від реалізації	361	70	1200,00
2.4	Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	70	643	200,00

2.5	Зараховано залишки за субрахунками 361 та 681 (на суму відвантажених товарів в рахунок раніше отриманої попередньої оплати)	681	361	1200,00
Перша подія — відвантаження				
2.5	Відображено дохід від реалізації	361	70	1200,00
2.6	Відображено податкові зобов'язання за ПДВ	70	641	200,00

9. Звітність з податку на додану вартість

У загальному випадку платники ПДВ подають податковому органу у встановлені законодавством строки Податкову декларацію з податку на додану вартість. У випадках, установлених законодавством, разом з декларацією слід подавати додатки до неї. Форма **Податкової декларації з податку на додану вартість** затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (з подальшими змінами).

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.

Лекція 3.2. Оподаткування податком на додану вартість окремих операцій

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо оподаткування податком на додану вартість окремих операцій

План лекції

1. Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ зі складанням зведеної податкової накладної.
2. Місце постачання товарів та послуг для цілей оподаткування ПДВ.
3. Сплата ПДВ при придбанні послуг у нерезидента або його постійного представництва.
4. ПДВ при списанні основних засобів.
5. Порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту.
6. Застосування касового методу для цілей оподаткування ПДВ.

1.Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ зі складанням зведеної податкової накладної

З **01.07.2015 р.** до податкового кредиту включаються **всі суми ПДВ**, пов'язані з придбаними товарами, роботами, послугами, навіть якщо такі товари, роботи, послуги **призначені для їх подальшого використання в негосподарській діяльності або в неоподатковуваних ПДВ операціях** (адже саме з 01.07.2015 р. з п. 198.3 ст. 198 Податкового кодексу зникли слова «з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської

діяльності платника податку»). Проте якщо придбані товари, роботи, послуги призначені для їх подальшого використання в негосподарській діяльності або в неоподатковуваних ПДВ операціях, то платник ПДВ для компенсації (обнуління) нарахованого податкового кредиту зобов'язаний відповідно до п. 198.5 Податкового кодексу нарахувати відповідні податкові зобов'язання, які в економічній літературі інколи називають «технічними» або «компенсуючими», та скласти зведену податкову накладну.

Згідно з п. 198.5 Податкового кодексу платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 Податкового кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в таких операціях (див. табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Складання зведеної податкової накладної

№ з/п	Зведена податкова накладна складається тоді, коли придбані товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в таких операціях:
1	в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до ст. 196 Податкового кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 Податкового кодексу) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України
2	в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до ст. 197, підрозділу 2 розділу ХХ Податкового кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених пп. 197.1.28 Податкового кодексу та операцій, передбачених п. 197.11 Податкового кодексу)
3	в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів
4	в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 Податкового кодексу)

У разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи в подальшому починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів, платник податку може зменшити суму податкових зобов'язань, що були нараховані відповідно до п. 198.5 Податкового кодексу, на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, зазначеної в абзаці першому п. 198.5 Податкового кодексу (тобто до зведеної податкової накладної), зареєстрованого в Єдиному реєстрі податкових накладних).

З метою застосування п. 198.5 Податкового кодексу податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, необоротних активах:

- 1) придбаних для використання в неоподатковуваних операціях - на дату їх придбання;
- 2) придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, - на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

У разі якщо на момент перевірки платника податку контролюючим органом в акті вибіркової (часткової) інвентаризації, проведеної платником податку на вимогу такого органу, виявлено **нестачу придбаних таким платником товарів** (крім випадку, якщо така нестача обумовлена знищенням внаслідок дії **обставин непереборної сили**, що підтверджується відповідно до законодавства), для цілей розділу V Податкового кодексу **такі товари вважаються використаними платником податку в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку**. Отже, у цьому випадку з вартості товарів, щодо яких виявлено нестачу, **потрібно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ**.

При цьому у п. 189.1 Податкового кодексу встановлено, що у разі здійснення операцій відповідно до п. 198.5 Податкового кодексу **база оподаткування визначається:**

- 1) за **необоротними активами** - виходячи з **балансової (залишкової) вартості**, що склалася станом **на початок звітного (податкового) періоду**, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із **звичайної ціни**);
- 2) за **товарами/послугами** - виходячи з **вартості їх придбання**.

2. Місце постачання товарів та послуг для цілей оподаткування ПДВ

Якщо платник ПДВ здійснив постачання товарів або послуг, при цьому **місце їх постачання** відповідно до ст. 186 Податкового кодексу **розташоване на митній території України**, то такі операції згідно зі ст. 185 Податкового кодексу є **об'єктом оподаткування ПДВ**. Якщо ж **місце постачання** товарів або послуг відповідно до ст. 186 Податкового кодексу буде вважатися **розташованим поза межами митної території України**, то така операції згідно зі ст. 185 Податкового кодексу **вже не буде об'єктом оподаткування ПДВ**.

Відповідно до п. 186.1 Податкового кодексу **місцем постачання товарів є:** (див. табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Місце постачання товарів

№ з/п	Місце постачання товарів відповідно до п. 186.1 Податкового кодексу
1	Підпункт «а»: фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання (крім випадків, передбачених у підпунктах "б" і "в" п. 186.1 Податкового кодексу)
2	Підпункт «б»: місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання, у разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою
3	Підпункт «в»: місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, у разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються (з випробуванням чи без нього) продавцем або від його імені

Згідно з п. 186.2 Податкового кодексу **місцем постачання послуг є:**

1) **місце фактичного постачання послуг**, пов'язаних з **рухомим майном**, а саме (п.п. 186.2.1):

- а) **послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності:** навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;
- б) **послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;**
- в) **послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів**, у тому числі з **постачанням продовольчих продуктів і напоїв**, призначених для споживання;
- г) **послуг із виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини**, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;

2) **фактичне місцезнаходження нерухомого майна**, у тому числі що будується, для **тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном** (п.п. 186.2.2):

- а) **послуг агентств нерухомості;**

б) послуг з підготовки та проведення **будівельних робіт**;

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

Відповідно до пп. 186.2.3 Податкового кодексу **місцем постачання послуг є місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг**, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів.

Згідно з п. 186.3 Податкового кодексу **місцем постачання** зазначених у цьому пункті **послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання** або - у разі відсутності такого місця - **місце постійного чи переважного його проживання**. До таких послуг, зокрема, належать:

1) надання **майнових прав інтелектуальної власності**, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі **за ліцензійними договорами**;

2) **рекламні послуги**;

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

4) надання **в оренду (лізинг) рухомого майна**, крім транспортних засобів та банківських сейфів.

5) **телекомунікаційні послуги**, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж;

б) послуги **радіомовлення та телевізійного мовлення**.

Відповідно до п. 186.4 Податкового кодексу **місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника**, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 і 186.3 Податкового кодексу.

3.Сплата ПДВ при придбанні послуг у нерезидента або його постійного представництва

Якщо особа **придбає** у нерезидента або його постійного представництва **послуги**, то за певних умов така особа може бути вимушена нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з вартості цих послуг. Це відбувається у випадку, коли:

— **постачання послуг здійснили нерезидент**, у тому числі його **постійне представництво, не зареєстроване платником ПДВ**;

— **місце постачання послуг розташоване на митній території України**.

За таких умов відповідно до п. 180.2 ст. 180 Податкового кодексу України **особою**, відповідальною за нарахування та сплату ПДВ до бюджету, є **отримувач послуг**, які надані нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками ПДВ. При цьому згідно з п. 180.3 ст. 180 Податкового кодексу України особи, зазначені у пункті 180.2 цієї статті, мають права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, передбачену законом, як платники ПДВ.

Правила оподаткування послуг в разі постачання особою-нерезидентом, яку не зареєстровано як платника ПДВ, послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, особі, яку зареєстровано як платника податку, чи будь-якій іншій юридичній особі – резиденту, **встановлено ст. 208 Податкового кодексу** (п. 208.1 ст. 208 Податкового кодексу). Звернемо увагу, що у п. 180.2 ст. 180 Податкового кодексу України використовується конструкція

«у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх **постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку**». Отже, постачання послуг такими постійними представництвами **прирівнюється у цілях оподаткування ПДВ до постачання послуг безпосередньо нерезидентами**. Відповідно нормами ст. 208 слід керуватися і у ситуації, коли послуги надаються розташованими в Україні постійними представництвами нерезидентів, не зареєстрованими як платники ПДВ.

Отримувач послуг, що постачаються нерезидентами (у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ), місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до п. 208.2 ст. 208 Податкового кодексу України **має нараховувати ПДВ за основною ставкою податку (тобто 20%) на базу оподаткування**, визначену згідно з п. 190.2 ст. 190 цього Кодексу.

Відповідно до п. 190.2 ст. 190 Податкового кодексу України для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, **базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість** таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань.

Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами (у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники ПДВ), місцем надання яких є митна територія України, згідно з п. 187.8 ст. 187 Податкового кодексу України є:

- 1) або **дата списання коштів** з банківського рахунка платника податку в оплату послуг;
- 2) або **дата оформлення документа**, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

При цьому **податкове зобов'язання з ПДВ має нараховувати навіть отримувач зазначених послуг, який не зареєстрований платником ПДВ**. Такий отримувач послуг прирівнюється до платників ПДВ для цілей застосування правил розд. V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу щодо сплати ПДВ, стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування (п. 208.5 ст. 208 Податкового кодексу України). Якщо **отримувача послуг не зареєстровано платником ПДВ**, то з вартості отриманих послуг у нього буде відображено податкове зобов'язання, а от **відобразити податковий кредит він не зможе**, оскільки право відносити суми ПДВ до податкового кредиту передбачено лише для осіб, зареєстрованих платниками ПДВ (див., зокрема, п. 198.2, 198.3 ст. 198 Податкового кодексу України). Податкове зобов'язання з ПДВ такий неплатник ПДВ відображає у **Розрахунку 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**, форма якого затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (зі змінами).

Якщо **отримувача послуг зареєстровано платником ПДВ**, то:

- 1) сума нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 208.3 ст. 208 Податкового кодексу України включається **за правилом першої події** до складу **податкових зобов'язань** у декларації за відповідний звітний період;

2) **у цьому ж звітному періоді** сума, що відповідає нарахованим податковим зобов'язанням з вартості придбаних послуг, включається отримувачем цих послуг **до складу податкового кредиту**. Підставою для цього є п. 201.12 Податкового кодексу, згідно з яким для операцій з **постачання послуг нерезидентом** на митній території України **документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається податкова накладна, складена платником за такими операціями та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних**, податкові зобов'язання за якою **включені** до податкової декларації відповідного звітного періоду.

4. ПДВ при списанні основних засобів

При ліквідації основних засобів платник ПДВ може бути зобов'язаний за певних обставин нараховувати податкове зобов'язання з ПДВ. Відповідно до першого абзацу п. 189.9 Податкового кодексу у разі якщо основні виробничі або невиробничі засоби **ліквідуються** за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування **розглядається як постачання** таких основних виробничих або невиробничих засобів **за звичайними цінами**, але **не нижче балансової вартості** на момент ліквідації. Отже, платник ПДВ, який за самостійним рішенням **ліквідував** об'єкт основних засобів, повинен за результатами такої операції **нараховувати податкове зобов'язання з ПДВ**. Проте з цього правила можуть бути **винятки**. Так, ці положення **не поширюються на випадки**, перелічені у другому абзаці п. 189.9 Податкового кодексу (див. табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Випадки, коли податкове зобов'язання з ПДВ не нараховується

№ з/п	Податкове зобов'язання з ПДВ не нараховується у випадках, перелічених у другому абзаці п. 189.9 Податкового кодексу
1	Коли основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили
2	Коли ліквідація здійснюється без згоди платника податку , у тому числі в разі викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства
3	Коли платник податку подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням

Таким чином, якщо платник податку **подасть** контролюючому органу зазначений **документ**, то за таких умов **податкові зобов'язання з ПДВ** за наслідками операції з ліквідації основних засобів **нараховувати не потрібно**.

Фахівці фіскальної служби у підкатегорії 101.06 «Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу» роз'яснювали, які підтвердуючі документи повинні надаватися до органу державної податкової служби при знищенні чи списанні основних засобів, що вже не можуть використовуватися за первісним призначенням. До таких документів належать:

1) **акти на списання** основних засобів відповідної форми. Це акт на списання основних засобів (форма № 03-3) або акт на списання автотранспортних засобів (форма № 03-4);

2) **висновки відповідної експертної комісії** щодо неможливості використання в майбутньому цих засобів за первісним призначенням. Згідно з п. 41 **Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів**, затверджених наказом Міністерства фінансів від 30.09.2003 р. № 561, постійно діюча комісія створюється керівником підприємства, зокрема, для визначення непридатності основних засобів (ОЗ) до використання, оформлення відповідних первинних документів, у тому числі для складання і підписання актів на списання ОЗ.

Крім того, Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби в Індивідуальній податковій консультації від 29.01.2019 р. № 300/ПК/28-10-27-01-11 роз'яснив, що у випадку ліквідації основних виробничих або невиробничих засобів у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили та у інших випадках ліквідації без згоди платника податку, в тому числі при викраденні, податкові зобов'язання з податку на додану вартість не нараховуються, якщо факт знищення або зруйнування документально підтверджується відповідно до законодавства. Такими документами можуть бути:

сертифікат Торгово-промислової палати України, який підтверджує факт настання обставин непереборної сили (форс-мажору), отриманий відповідно до Закону України «Про торгово-промислові палати в Україні»;

акт, який засвідчує факт пожежі, складений відповідно до положень Порядку обліку пожеж та їх наслідків, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.12.2003 р. № 2030 (зі змінами), що підписується комісією, до складу якої входить не менш як три особи, у тому числі представник територіального органу ДСНС України, представник адміністрації (власник) об'єкта, потерпілий;

дані (витяг) з відповідного реєстру про припинення права власності на основні засоби у разі їх повного знищення згідно з порядком, визначеним статтею 349 Цивільного кодексу України;

витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань, що засвідчує факт реєстрації відомостей про кримінальне правопорушення, отриманий в порядку, встановленому Кримінальним процесуальним кодексом України, в разі викрадення основних засобів;

інші документи, що відповідно до законодавства підтверджують факт знищення, зруйнування, викрадення основних виробничих або невиробничих засобів.

Відзначимо, що у п. 189.9 Податкового кодексу **не встановлено, коли саме до податкового органу слід подавати зазначені документи**. Проте Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби в Індивідуальній податковій консультації від 29.01.2019 р. № 300/ПК/28-10-27-01-11 роз'яснив, що платник податку може подати такі документи (копії документів) до контролюючого органу у загальнозстановленому порядку **за власною ініціативою або на запит контролюючого органу** (або особисто платником податків, або уповноваженою на це особою, або поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення, або засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису).

Підкреслимо, що такий документ **слід подавати** органу фіскальної служби **лише у випадку**, коли платник податку, який за самостійним рішенням ліквідував (списав) основні засоби, **не нараховує за наслідками такої операції податкові зобов'язання з ПДВ** згідно з другим абзацом п. 189.9 ст. 189 Податкового кодексу України.

Якщо внаслідок ліквідації основних засобів **отримуються комплектувальні вироби, складові частини, компоненти або інші відходи**, які оприбутковуються на матеріальних рахунках з метою їх використання в господарській діяльності платника, **то на такі операції не нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ**, про що фахівцями фіскальної служби надано роз'яснення у підкатегорії 101.06 «Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу». Проте якщо платник податку здійснить реалізацію (постачання) таких запасів, то така операція оподатковується ПДВ у загальному порядку.

5. Порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту

Якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням **перегляд цін**, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми **податкових зобов'язань та податкового кредиту** постачальника та отримувача **підлягають відповідному коригуванню** на підставі **розрахунку коригування** до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в Єдиному реєстрі податкових накладних (п. 192.1 Податкового кодексу).

Розрахунок коригування, складений **постачальником** товарів/послуг до податкової накладної, яка видана їх отримувачу - платнику податку, підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних:

1) **постачальником (продавцем)** товарів/послуг, якщо передбачається **збільшення суми компенсації** їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку **не змінює суму компенсації**;

2) **отримувачем (покупцем)** товарів/послуг, якщо передбачається **зменшення суми компенсації** вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого **постачальник надсилає** складений розрахунок коригування **отримувачу**.

Розрахунок коригування до податкової накладної складається також у випадку **виправлення помилок**, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі **не пов'язаних із зміною суми компенсації** вартості товарів/послуг.

Якщо внаслідок такого перерахунку відбувається **зменшення суми компенсації** на користь платника податку - постачальника, то відповідно до п. 192.1.1 ст. 192 Податкового кодексу України:

1) **постачальник** відповідно зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок. При цьому постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань лише після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних **розрахунку коригування до податкової накладної**;

2) **отримувач** відповідно зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник ПДВ на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів/послуг.

Якщо внаслідок такого перерахунку відбувається **збільшення суми компенсації** на користь платника податку - постачальника, то згідно з п. 192.1.2 ст. 192 Податкового кодексу України:

1) **постачальник** відповідно збільшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок;

2) **отримувач** відповідно збільшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник ПДВ на дату проведення перерахунку. При цьому **отримувач** має право збільшити суму податкового кредиту лише після реєстрації постачальником в Єдиному реєстрі податкових накладних **розрахунку коригування до податкової накладної**.

Норма п. 192.1 ст. 192 Податкового кодексу України **не поширюється** на випадки, коли **постачальник** товарів/послуг **не є платником ПДВ** на кінець звітного (податкового) періоду, в якому був проведений такий перерахунок (п. 192.2 ст. 192 Податкового кодексу України).

6. Застосування касового методу для цілей оподаткування ПДВ

Касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу – **метод податкового обліку**, за яким **дата виникнення податкових зобов'язань** визначається як **дата зарахування (отримання) коштів** на банківський рахунок (у касу) платника податку або **дата отримання інших видів компенсацій** вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а **дата віднесення сум податку до податкового кредиту** визначається як **дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси)** платника податку або **дата надання інших видів компенсацій** вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг) (пп. 14.1.266 Податкового кодексу).

Згідно з п. 187.10 Податкового кодексу платники податку, які постачають **теплову енергію, природний газ (крім скрапленого)**, надають **послуги з транспортування та/або розподілу природного газу, інші житлово-комунальні послуги**, перелік яких визначений законом, послуги (роботи), вартість яких включається до складу **плати за послугу з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій** чи послугу з **управління багатоквартирним будинком**, фізичним особам, бюджетним установам, незареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, управителям багатоквартирних будинків, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим **платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців** з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості, визначають **дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом**.

Зазначене правило визначення дати виникнення податкових зобов'язань поширюється також на операції з постачання зазначених товарів/послуг для **житлово-експлуатаційних контор, управителів багатоквартирних будинків та бюджетних установ**, що отримують такі товари/послуги, якщо вони зареєстровані як платники податку.

Питання для самоконтролю:

1. Навести склад платників податку на додану вартість.
2. Порядок реєстрації платників податку на додану вартість.
3. Операції, що є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.
4. Бази оподаткування податком на додану вартість.
5. Дати характеристику ставкам податку на додану вартість та порядку їх застосування.
6. Дати характеристику податковим зобов'язанням з ПДВ.
7. Дати характеристику податковому кредиту з ПДВ.
8. Порядок складання податкової накладної та її реквізити.
9. Порядок реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.
10. Складання та подання податкової звітності з податку на додану вартість та визначення суми податку, яка підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню.

Рекомендована література: [7; 8; 9; 11; 15; 24; 26]

ТЕМА 4. ОБЛІК АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ І МИТА ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція. Облік акцизного податку і мита та складання податкової звітності

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

План лекції

1. Платники акцизного податку та їх реєстрація.
2. Об'єкт та база оподаткування акцизним податком.
3. Підакцизні товари та ставки акцизного податку.
4. Дата виникнення податкових зобов'язань та порядок обчислення і обліку акцизного податку.
5. Декларація акцизного податку та строки його сплати.
6. Мито та його види, митні режими.
7. Платники мита, об'єкт та база оподаткування митом.
8. Пільги при оподаткуванні митом.
9. Ставки мита, дата виникнення податкових зобов'язань та облік мита.

1. Платники акцизного податку та їх реєстрація

Відповідно до пп. 14.1.4 ст. 14 Податкового кодексу України **акцизний податок** - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Акцизний податок належить до **загальнодержавних податків**.

Платниками акцизного податку згідно зі ст. 212 Податкового кодексу України є (див. табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Платники акцизного податку

№ з/п	Платники акцизного податку
1	Особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини .
2	Особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.
3	Фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню , відповідно до митного законодавства.
4	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.
5	Особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію) , що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу.
6	Особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів , що передбачають звільнення від оподаткування , у разі порушення таких вимог.
7	Особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) , на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов.
8	Особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування , покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.
9	Особа - суб'єкт господарювання роздрібної торгівлі , яка здійснює реалізацію підакцизних товарів.
10	Виробники електричної енергії , які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її на ринку електричної енергії .
11	Особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль , з якого справляється акцизний податок.
12	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 .
13	Особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які використовують товари (продукцію) , коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД), як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним механізмом .

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

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.

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).

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).

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.

2. Об'єкт та база оподаткування акцизним податком

Операції, які є об'єктом оподаткування акцизним податком, визначені ст. 213 Податкового кодексу України. До них, зокрема, відносяться операції з:

1. реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
2. реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу, Ця норма не поширюється на операції з передачі в межах одного підприємства електричної енергії (за кодом 2716 00 00 00 згідно з УКТ ЗЕД), виробленої на об'єктах електроенергетики;
3. ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
4. реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазайними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;
5. реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від

оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу;

6. **обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням пункту 214.6 статті 214 Податкового кодексу;**

7. **реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;**

8. **переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;**

9. **реалізації з акцизного складу/акцизного складу пересувного будь-яких обсягів пального або спирту етилового понад обсяги, що:**

а) **отримані з інших акцизних складів/акцизних складів пересувних, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;**

б) **ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією;**

в) **вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування відповідно до підпункту 213.1.1 пункту 213.1 ПКУ, або не підлягає оподаткуванню, або звільняється від оподаткування, або оподатковується на умовах, встановлених статтею 229 цього Кодексу, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.**

10) **використання товарів (продукції), коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 ПКУ (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД), як пального для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом.**

Згідно з п. 214.1 ст. 214 Податкового кодексу України у разі обчислення акцизного податку із застосуванням **адвалорних (відносних) ставок базою оподаткування є (див. табл. 4.2).**

Таблиця 4.2

База оподаткування акцизним податком при застосуванні адвалорних (відносних) ставок

№ з/п	База оподаткування акцизним податком при застосуванні адвалорних (відносних) ставок
1	Вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України , за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ та акцизного податку
2	Вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України , за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням ПДВ та акцизного податку
3	Вартість реалізованої виробленої виробником електричної енергії , обчислена на підставі цін, що склалися на ринку електричної енергії в звітному (податковому) періоді без урахування податку на додану вартість та акцизного податку , визначеного за ставкою, встановленою підпунктом 215.3.9 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України. Вартість реалізованої виробленої виробником електричної енергії дорівнює частці обсягу реалізованої виробленої ним електричної енергії у загальному обсязі реалізації електричної енергії виробника від загальної вартості реалізованої виробником електричної енергії у такому звітному періоді
4	Вартість (з ПДВ та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані відповідно до підпункту 213.1.9 пункту 213.1 статті 213 цього Кодексу (тобто реалізовані суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю)

Примітка: виробники або імпортери тютюнових виробів, на які статтею 215 Податкового кодексу встановлено **адвалорні ставки** акцизного податку, повинні самостійно визначити максимальні роздрібні ціни на такі тютюнові вироби, а також зазначити ці ціни у **Декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію)**, порядок складання та подання якої затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25.03.2015 р. № 359. У цій Декларації зазначається як **власна назва** кожного підакцизного товару з додатковою інформацією щодо характеристик (за наявності), так і **максимальна роздрібна ціна** на кожний товар. Продаж суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, на які встановлюються максимальні роздрібні ціни, **не може здійснюватися за цінами, вищими за максимальні роздрібні ціни, збільшені на суму акцизного податку з роздрібною торгівлю підакцизних товарів** (пп. 14.1.106 ПК). Ця Декларація подається виробником або імпортером в електронному вигляді до ДФСУ не пізніше закінчення останньої робочої години дня, в якому спливає граничний строк подання Декларації, - **10 та 25 числа місяця**.

Пунктом 214.4 ст. 214 Податкового кодексу України встановлено, що у разі обчислення податку із застосуванням **специфічних ставок** з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) **базою оподаткування** є їх величина, визначена в **одинах виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції)**, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Згідно з п. 214.5 ст. 214 Податкового кодексу України у разі обчислення податку із застосуванням **одночасно адвалорних та специфічних ставок** податку **базою оподаткування** є база, визначена відповідно до пунктів 214.1 та 214.4 ст. 214 цього Кодексу.

Відповідно до п. 214.6 ст. 214 Податкового кодексу України у разі наявності **наднормативних втрат спирту** етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та **алкогольних напоїв**, допущених з **вини виробника** під час виробництва підакцизних товарів (продукції), **базою оподаткування** є **вартість (кількість) цих товарів, які можна було б виробити з наднормативно втрачених товарів (продукції)**.

Норми втрат і виходу спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та **алкогольних напоїв затверджуються в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України**.

Згідно з п. 214.7 ст. 214 Податкового кодексу України **при псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції)**, крім випадків, передбачених у п. 216.3 ст. 216 Податкового кодексу України (тобто коли платник зміг **документально зафіксувати** та надати контролюючим органам необхідні **докази** того, що відповідний підакцизний товар утрачено внаслідок аварії чи інших форс-мажорних обставин), **базою оподаткування** є вартість та обсяги втрачених товарів (продукції), що **перевищують встановлені норми втрат** згідно з п. 214.6 ст. 214 цього Кодексу.

3. Підакцизні товари та ставки акцизного податку

До підакцизних товарів згідно з пп. 215.2.2 ст. 215 Податкового кодексу України застосовуються такі **ставки акцизного податку** (див. **табл. 4.3**).

Таблиця 4.3

Ставки акцизного податку

№ з/п	Ставки акцизного податку
1	Адвалорні
2	Специфічні
3	Адвалорні та специфічні одночасно

До **підакцизних товарів** відповідно до п. 215.1 ст. 215 Податкового кодексу України належать:

1) **спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво**. До цих товарів застосовуються **специфічні** ставки у розмірах, установлених пп. 215.3.1 ст. 215 Податкового кодексу України. Наприклад, для **вина ігристого** (код цього товару згідно з УКТ ЗЕД **2204 10**) ставка акцизного податку установлена у розмірі **11,65 грн. за 1 літр**;

2) **тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну**. До таких товарів можуть застосовуватися як **специфічні**, так і **адвалорні** ставки у розмірах, установлених пп. 215.3.2 ст. 215 Податкового кодексу України. Наприклад, для **сигарет з фільтром** (код цього товару згідно з УКТ ЗЕД **2402 20 90 20**) установлені одночасно обидві ставки акцизного податку – **специфічна** ставка у розмірі 2257,4 грн. за 1 тис. штук (але ця ставка почне застосовуватися лише з 2025 р., а до цього року будуть застосовуватися менші ставки, наприклад, згідно п. 17 підрозділу 5 «Особливості справляння акцизного податку та екологічного податку» розділу XX Податкового кодексу у 2021 році - **1088,64 грн. за 1 тис. штук**) та **адвалорна** ставка у розмірі **12%**.

При цьому у будь-якому разі платник повинен сплатити до бюджету акцизний податок у сумі, не меншій ніж **мінімальне акцизне податкове зобов'язання**, яке для зазначених **сигарет з фільтром** установлено відповідно до пп. 215.3.3 ст. 215 Податкового кодексу України у сумі **3019,85 грн. за 1 тис. штук**, (але це мінімальне акцизне податкове зобов'язання почне застосовуватися лише з 2025 р., а до цього року мінімальне акцизне податкове зобов'язання буде застосовуватися у меншому розмірі, наприклад, у 2021 році – **1456,33 грн. за 1 тис. штук**);

3) **рідини**, що використовуються в **електронних сигаретах**. До таких товарів застосовуються **специфічні ставки**;

4) **пальне**, у тому числі товари (продукція), що використовуються як **пальне** для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом та коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 цієї статті (**крім газу природного у газоподібному стані** за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД). Згідно з пп. 14.1.141¹ Податкового кодексу до **пального** відносяться **нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари**, зазначені у підпункті 215.3.4 Податкового кодексу. До таких товарів застосовуються **специфічні ставки**;

5) **автомобілі легкові**, кузови до них, причепи та напівпричепи, **мотоцикли**, транспортні засоби, призначені для перевезення **10 осіб і більше**, транспортні засоби для **перевезення вантажів**. До таких товарів застосовуються **специфічні ставки**;

б) **електрична енергія**. До цього товару відповідно до пп. 215.3.9 ст. 215 Податкового кодексу України застосовується **адвалорна** ставка податку **3,2%**.

Крім того, згідно з пп. 215.3.10 Податкового кодексу для **пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових заміників тютюну**, реалізованих відповідно до підпункту 213.1.9 Податкового кодексу (тобто **реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі**) ставка податку становить **5%**.

4. Дата виникнення податкових зобов'язань та порядок обчислення і обліку акцизного податку

Дата виникнення податкових зобов'язань визначається відповідно до норм ст. 216 Податкового кодексу України.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), **вироблених на митній території України**, є згідно з п. 216.1 ст. 216 Податкового кодексу України **дата їх реалізації** особою, яка їх **виробляє**, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції), крім випадків, зазначених у ст. 225 та 229 цього Кодексу.

Згідно з пп. 14.1.212 Податкового кодексу України **реалізація підакцизних товарів (продукції)** - будь-які операції на митній території України, що передбачають **відвантаження** підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з **передачею прав власності або без такої**, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також **безоплатного відвантаження товарів**, у тому числі з давальницької сировини, реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів.

У пп. 14.1.212 Податкового кодексу України також установлено, що **реалізація пального або спирту етилового** для цілей розділу VI «Акцизний податок» цього Кодексу - 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.

Поняття "реалізація спирту етилового" застосовується виключно для суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність з **виробництва спирту етилового**.

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**.

Датою виникнення податкового зобов'язання щодо **зіпсованого, знищеного, втраченого** підакцизного товару (продукції) є **дата складання відповідного акта**, що установлено п. 216.2 ст. 216 Податкового кодексу України. При цьому втраченим вважається товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити. В окремих випадках відповідно до п. 216.3 ст. 216 Податкового кодексу України **податкове зобов'язання** щодо втраченого підакцизного товару (продукції) **не виникає**, якщо:

а) платник податку документально зафіксував ці втрати та надав контролюючим органам необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар (продукцію) втрачено внаслідок **аварії, пожежі, повені чи інших форс-мажорних обставин** і його використання на митній території України є неможливим;

б) підакцизний товар (продукцію) втрачено внаслідок **випаровування** в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) чи з **іншої причини, пов'язаної з природним результатом**. Ця вимога застосовується у разі втрати підакцизних товарів (продукції) **у межах нормативів втрат**, які затверджуються в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі **ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України** є згідно з п. 216.4 ст. 216 Податкового кодексу України **дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення** або **дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом** у визначених законодавством випадках. При цьому слід враховувати, що відповідно до п. 39¹.1 ст. 39¹ Податкового кодексу України для цілей визначення **податкових зобов'язань** зі сплати митних платежів (у тому числі **акцизного податку**) застосовується офіційний курс валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на **0 годин** дня подання митної декларації, а у разі, якщо митна декларація не подається, - дня визначення податкових зобов'язань.

При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з **давальницької сировини**, **датою виникнення податкових зобов'язань** є **дата їх відвантаження** виробником замовнику або за його дорученням іншій особі, що установлено п. 216.5 ст. 216 Податкового кодексу України.

При використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань відповідно до п. 216.6 ст. 216 Податкового кодексу України є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції).

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів є дата здійснення розрахункової операції відповідно до Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг", для безготівкових розрахунків - дата оформлення розрахункового документа на суму проведеної операції, який підтверджує факт продажу, відвантаження, фізичного відпуску товару, а у разі реалізації товарів фізичними особами - підприємцями, які сплачують єдиний податок, - дата надходження оплати за проданий товар.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо постачання електроенергії є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі здійснення переобладнання вантажного транспортного засобу, який відповідає товарній позиції 8704 згідно з УКТ ЗЕД, у легковий автомобіль, який відповідає товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД, є дата видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху. У цьому випадку акцизний податок сплачується власником такого транспортного засобу не пізніше дати подання документів до органу, що здійснює державну реєстрацію транспортних засобів, для реєстрації або перереєстрації такого транспортного засобу (п. 216.11 Податкового кодексу).

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо операцій, визначених у підпункті 213.1.12 пункту 213.1 статті 213 Податкового кодексу, є дата реалізації таких обсягів пального або спирту етилового (п. 216.12 Податкового кодексу).

Суми податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, з підакцизних товарів (продукції), реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, та товарів (продукції), коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД), які використані як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом, визначаються платником податку самостійно виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань (п. 217.1 Податкового кодексу).

Суми податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, визначаються виробником (переробником), виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок акцизного податку, що діють на дату відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі (п. 217.2 Податкового кодексу).

Податок з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та товарів (продукції), коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД), які використані як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом, на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу (п. 217.3 Податкового кодексу).

У бухгалтерському обліку інформація про нарахований та перерахований акцизний податок відображається на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

При виготовленні підакцизних товарів на митній території України та їх наступному продажу в Україні за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» відображаються

нараховані платежі з акцизного податку до бюджету (наприклад, у кореспонденції з рахунком доходу від реалізації 701 «Дохід від реалізації готової продукції»). При цьому за дебетом субрахунку 641 у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» відображається сплата акцизного податку до бюджету.

Приклад 1.

Підприємство реалізувало на умовах подальшої оплати партію підакцизної продукції власного виробництва за ціною 120 000 грн., у тому числі ПДВ 20 % — 20 000 грн., акцизний податок — 5 000 грн. Собівартість цієї продукції 70 000 грн. Бухгалтерський облік реалізації підакцизної продукції, нарахування та сплати акцизного податку і ПДВ наведено у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Облік реалізації підакцизної продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Реалізовано підакцизну продукцію	361	701	120 000
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641/ПДВ	20 000
3	Нараховано податкове зобов'язання з акцизного податку	701	641/АП	5 000
4	Списано собівартість реалізованої підакцизної продукції	901	26	70 000
5	Надійшла оплата від покупця	311	361	120 000
6	Сплачено ПДВ до бюджету	641/ПДВ	311	20 000
7	Сплачено акцизний податок до бюджету	641/АП	311	5 000

Якщо акцизний податок сплачується **при імпорті товарів**, то слід враховувати, що відповідно до п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» до **первісної вартості запасів**, що придбані за плату, включаються, зокрема, **суми непрямих податків**, що сплачуються у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству. Отже, у цьому випадку акцизний податок нараховується **за дебетом рахунків запасів** (наприклад, за дебетом рахунку 28 «Товари»). Податкове зобов'язання з акцизного податку відображається за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками». При цьому сплата акцизного податку при митному оформленні товарів відображається за дебетом субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Бухгалтерський облік сплати та нарахування акцизного податку і ПДВ при імпорті підакцизних товарів наведено у прикладі 2.

Приклад 2.

Підприємство за зовнішньоекономічним договором придбало підакцизний товар, вартість якого при перерахунку в гривні становить 100 000 грн. При імпорті сплачено: ввізне мито — 10 000 грн., **акцизний податок — 15 000 грн.**, плата за митне оформлення товару — 1 000 грн. Вартість послуг митного брокера, який не є платником ПДВ, становить 3 000 грн.

Базою оподаткування ПДВ при імпорті товарів є договірна (контрактна) вартість товару, але не нижче його митної вартості, з урахуванням **мита та акцизного податку**, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів (п. 190.1 ст. 190 ПКУ). При цьому плату за митне оформлення до бази обкладення ПДВ не включають. Відповідно сума ПДВ, що сплачена при імпорті підакцизних товарів, становить:

$$(100\,000 \text{ грн.} + 10\,000 \text{ грн.} + 15\,000 \text{ грн.}) \times 20\% = 25\,000 \text{ грн.}$$

Бухгалтерський облік сплати та включення акцизного податку до первісної вартості товарів наведено у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Бухгалтерський облік сплати та включення акцизного податку до первісної вартості товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оплачено послуги митного брокера	371	311	3 000
2	Сплачено митні платежі при ввезенні товару:			
	— ввізне мито	377	311	10 000
	— акцизний податок	377	311	15 000
	— плату за митне оформлення	377	311	1 000
	— ПДВ на імпортовані підакцизні товари	377	311	25 000
3	Оприбутковано товар	281	632	100 000
4	Включено до первісної вартості товару:			
5	— ввізне мито	281	377	10 000
6	— акцизний податок	281	377	15 000
7	— плату за митне оформлення	281	377	1 000
8	— вартість послуг митного брокера	281	685	3 000
9	Зараховано заборгованості за розрахунками із митним брокером	685	371	3 000
10	Віднесено до складу податкового кредиту на підставі митної декларації суму сплаченого ПДВ	641/ПДВ	377	25 000

5. Декларація акцизного податку та строки його сплати

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

Відповідно до п. 223.2 Податкового кодексу України платники податку, визначені пунктом 212.1 статті 212 цього Кодексу (**крім імпортерів** підакцизних товарів, зазначених у підпунктах 215.3.4, 215.3.5, 215.3.5-1, 215.3.5-2, 215.3.6, 215.3.7, 215.3.8 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу), подають **щомісяця не пізніше 20 числа** наступного звітного (податкового) періоду контролюючому органу за місцем реєстрації **декларацію з акцизного податку** за формою, затвердженою у порядку, встановленому статтею 46 цього Кодексу.

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

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**.

Суми податку з **алкогольних напоїв**, для виробництва яких **використовується спирт етиловий неденатурований**, сплачуються **при придбанні марок акцизного податку**. Суми податку з урахуванням **мінімального акцизного податкового зобов'язання** із сплати акцизного податку **на тютюнові вироби** та ставок податку, діючих відповідно до норм цього Кодексу, **виробниками тютюнових виробів** сплачуються до бюджету протягом **п'ятнадцяти робочих днів** після отримання **марок акцизного податку** з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації. Якщо зазначений строк припадає **на день наступного бюджетного року**, сума акцизного податку сплачується виробникам тютюнових виробів до закінчення бюджетного року, в якому отримані марки (пп. 222.1.2 ст. 222 Податкового кодексу України).

Підприємства, які **виробляють вина виноградні** з додаванням спирту та міцні, вермути, інші зброджені напої з додаванням спирту, суміші із зброджених напоїв з додаванням спирту, суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями з додаванням спирту, **сплачують податок при придбанні марок акцизного податку** на суму, розраховану із ставок податку на готову продукцію, вироблену з виноматеріалів чи сусла, при виробництві яких використовується спирт етиловий (пп. 222.1.3 ст. 222 Податкового кодексу України).

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).

У разі **ввезення маркованої підакцизної продукції** на митну територію України податок сплачується **під час придбання марок акцизного податку** з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації (пп. 222.2.2 ст. 222 Податкового кодексу України).

6. Мито та його види, митні режими

Мито — це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України (ПКУ) та Митним кодексом України (МКУ), який нараховується та сплачується відповідно до МКУ, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Мито — непрямий податок, різновид митних платежів, який накладається на товари, що переміщуються через митний кордон. Історично «мито» — особливий платіж (податок), який сплачували грішми за перевезення товарів, прогін худоби через державні кордони або внутрішні митні застави.

Мито слід відрізняти від **державного мита** — грошової суми, що стягується на території України з фізичних та юридичних осіб за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами.

Відповідно до ч. 2 ст. 271 МКУ в Україні застосовуються такі **види мита**:

- 1) **ввізне мито** - встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України;
- 2) **вивізне мито** - встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України;
- 3) **сезонне мито** – може встановлюватися на окремі товари законом на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення цього мита;
- 4) **особливі види мита**: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне, додатковий імпорتنний збір.

Спеціальне мито згідно з ч. 3 ст. 275 МКУ встановлюється відповідно до Закону України "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну":

- 1) **як засіб захисту** національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику;
- 2) **як заходи у відповідь** на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Компенсаційне мито встановлюється відповідно до Закону України "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику.

Додатковий імпорتنний збір встановлюється законом відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року (далі - ГАТТ-1994) та Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу у разі значного погіршення стану платіжного балансу або істотного скорочення золотовалютних резервів, або досягнення ними мінімального розміру з метою забезпечення рівноваги платіжного балансу та збільшення розміру золотовалютних резервів (ч. 6 ст. 275 МКУ).

Забороняється застосовувати інші види мита, крім тих, що встановлені МКУ (ч. 3 ст. 271 МКУ).

Відповідно до ч. 1 ст. 70 МКУ з метою застосування законодавства України з питань митної справи запроваджуються такі **митні режими**:

1) імпорт (випуск для вільного обігу).

Імпорт (випуск для вільного обігу) - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України (ч. 1 ст. 74 МКУ);

2) реімпорт.

Реімпорт - це митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч. 1 ст. 77 МКУ);

3) експорт (остаточне вивезення).

Експорт (остаточне вивезення) - це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення (ч. 1 ст. 82 МКУ);

4) реекспорт.

Реекспорт - це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч. 1 ст. 85 МКУ);

5) транзит.

Транзит - це митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома митними органами України або в межах зони діяльності одного митного органу без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч. 1 ст. 90 МКУ);

б) тимчасове ввезення.

Тимчасове ввезення - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей на митну територію України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реекспорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання (ч. 1 ст. 103 МКУ);

7) тимчасове вивезення.

Тимчасове вивезення - це митний режим, відповідно до якого українські товари або транспортні засоби комерційного призначення вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання (ч. 1 ст. 113 МКУ);

8) митний склад.

Митний склад - це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними

платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч. 1 ст. 121 МКУ);

9) вільна митна зона.

Вільна митна зона - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари ввозяться на територію вільної митної зони та вивозяться з цієї території за межі митної території України із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а українські товари ввозяться на територію вільної митної зони із оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання. Товари, поміщені в митний режим вільної митної зони, протягом усього строку перебування у цьому режимі перебувають під митним контролем (ч. 1 та 2 ст. 130 МКУ);

10) безмитна торгівля.

Безмитна торгівля - це митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення, та на повітряних, водних або залізничних транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт та експорт таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також без проведення заходів офіційного контролю (ч. 1 ст. 140 МКУ);

11) переробка на митній території.

Переробка на митній території - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки (ч. 1 ст. 147 МКУ);

12) переробка за межами митної території.

Переробка за межами митної території - це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту (ч. 1 ст. 162 МКУ);

13) знищення або руйнування.

Знищення або руйнування - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари під митним контролем знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх використання, з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч. 1 ст. 175 МКУ);

14) відмова на користь держави.

Відмова на користь держави - це митний режим, відповідно до якого власник відмовляється від іноземних товарів на користь держави без будь-яких умов на свою користь (ч. 1 ст. 183 МКУ).

Митні режими встановлюються виключно МКУ.

У кожному митному режимі діє свій порядок нарахування та сплати митних платежів.

7. Платники мита, об'єкт та база оподаткування митом

Згідно з ч. 1 ст. 276 МКУ **платниками мита є:**

1) особа, яка **ввозить товари** на митну територію України чи вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених МКУ;

2) особа, **на адресу якої надходять товари**, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

3) особа, **на яку покладається обов'язок** дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог;

4) особа, **яка використовує товари**, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з МКУ, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особа, **яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари**, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

б) особа, **яка реалізує товари, транспортні засоби** відповідно до статті 243 МКУ.

Відповідно до ч. 1 ст. 277 МКУ **об'єктами оподаткування митом є:**

1) товари, митна вартість яких **перевищує еквівалент 150 євро**, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами;

2) товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України **в обсягах, які підлягають оподаткуванню** митними платежами відповідно до розділу XII МКУ, а також розділів V та VI ПКУ;

3) товари, транспортні засоби, що **реалізуються** відповідно до статті 243 МКУ.

Згідно з ч. 1 ст. 279 МКУ **базою оподаткування митом** товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

1) для товарів, на які законом встановлено **адвалорні ставки мита**, - **митна вартість** товарів;

2) для товарів, на які законом встановлено **специфічні ставки мита**, - **кількість** таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

Для товарів, на які законом встановлено **комбіновані ставки мита**, база оподаткування визначається відповідно до пунктів 1 і 2 ч. 1 ст. 279 МКУ.

База оподаткування митом товарів, що **переміщуються (пересилаються)** через митний кордон України в міжнародних поштових та експрес-відправленнях, визначається відповідно до статті 234 МКУ.

База оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України громадянами, визначається відповідно до МКУ.

8. Пільги при оподаткуванні митом

Відповідно до ст. 281 МКУ допускається встановлення **тарифних пільг (тарифних преференцій)** щодо ставок Митного тарифу України у вигляді звільнення від оподаткування ввізним митом, **зниження ставок** ввізного мита або **встановлення тарифних квот** відповідно до законодавства України та для **ввезення товарів**, що походять з держав, з якими укладено відповідні міжнародні договори.

Тарифні квоти у вигляді встановлення обсягів окремих товарів, призначених для **ввезення** на митну територію України у визначений період зі **зниженням ставки** ввізного мита, встановлюються **окремими законами**.

Ввезення товарів на митну територію України **поза тарифними квотами** здійснюється **без зниження** ставок ввізного мита.

Забороняється знижувати ставки ввізного мита для **окремих осіб** і за **окремими контрактами**.

У разі якщо **імпорт** товару є об'єктом **антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів**, тарифні пільги (тарифні преференції) **не встановлюються** або **зупиняються** чи **припиняються**, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Згідно з ч. 1 ст. 282 МКУ у випадках, встановлених цим Кодексом та іншими законами з питань оподаткування, при **ввезенні** на митну територію України або **вивезенні** за її межі від оподаткування митом звільняються:

1) **транспортні засоби комерційного призначення**, що здійснюють регулярні міжнародні перевезення товарів та/або пасажирів, а також **предмети матеріально-технічного постачання і спорядження, паливо, продовольство та інше майно**, необхідні для їх нормальної експлуатації

на час перебування в дорозі, в пунктах проміжної зупинки, або придбані за кордоном у зв'язку з ліквідацією наслідків аварії (поломки) даних транспортних засобів;

2) **предмети матеріально-технічного постачання та спорядження, паливо, сировина** для промислової переробки, **продовольство та інше майно**, що **вивозяться** за межі митної території України для забезпечення виробничої діяльності українських та орендованих (зафрахтованих) українськими підприємствами і організаціями **суден**, які ведуть морський промисел, а також **продукція їх промислу**, що **ввозиться** на митну територію України;

3) **валюта України, іноземна валюта**, цінні папери та банківські метали;

4) **товари**, право власності на які **набувається державою** у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законами України;

5) **товари**, що **ввозяться** в Україну або **вивозяться** з України для офіційного і особистого користування **особами**, які відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, і законів України **користуються правом** ввезення в Україну та вивезення з України таких товарів **зі звільненням** від сплати мита;

б) **товари**, що **ввозяться** на митну територію України в рамках **міжнародної технічної допомоги** відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

7) **товари**, що походять з **іншої території**, за які було **сплачено мито** при **первісному ввезенні** на митну територію України, тимчасово, у тому числі з метою **ремонту**, вивозилися за її межі та **знову ввозяться** на митну територію України;

8) **товари**, що походять з **митної території України**, за які було **сплачено мито** при первісному вивезенні за межі цієї території, **тимчасово** ввозилися на цю територію та **знову вивозяться** за її межі;

9) **документи та видання**, які надсилаються в рамках **міжнародного обміну** до архівних установ, освітніх, наукових або культурних закладів, у тому числі бібліотек. **Перелік** цих установ та закладів визначається **Кабінетом Міністрів України**;

10) **на період виконання робіт** щодо підготовки до зняття і зняття енергоблоків **Чорнобильської АЕС** з експлуатації та перетворення об'єкта "**Укриття**" на екологічно безпечну систему - **товари (сировина, матеріали, устаткування та обладнання)**, що **надходять в Україну** в рамках **міжнародної технічної допомоги**, яка надається на **безоплатній та безповоротній основі** для подальшої експлуатації, підготовки до зняття і зняття енергоблоків **Чорнобильської АЕС** з експлуатації, перетворення об'єкта "**Укриття**" на екологічно безпечну систему та забезпечення соціального захисту персоналу **Чорнобильської АЕС**;

11) **товари**, включаючи продукцію, обладнання, устаткування, транспортні засоби та **інші речі майнового характеру**, призначені для виконання **угоди про розподіл продукції**, а також **продукція, видобута** у виключній (морській) економічній зоні України, що **ввозяться** на митну територію України при виконанні **угоди про розподіл продукції**, а також **товари** (крім майна та матеріальних цінностей, вартість яких була відшкодована інвестору компенсаційною продукцією і які перейшли у власність держави) та **видобута продукція**, що **вивозяться інвестором з України** відповідно до Закону України "Про угоди про розподіл продукції" та угоди про розподіл продукції;

12) **архівні документи**, придбані з метою внесення їх до Національного архівного фонду;

13) **фармацевтична продукція, сполуки**, що використовуються для її виготовлення, які **не виробляються** в Україні та класифікуються за товарними групами **28, 29, 30 УКТ ЗЕД**, **перелік** яких **затверджується Кабінетом Міністрів України**;

14) **устаткування**, яке працює на **відновлюваних** джерелах енергії, **енергозберігаюче** обладнання і матеріали, засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріали для виробництва **альтернативних видів палива** або для виробництва енергії з **відновлюваних** джерел енергії за умови, що ці товари застосовуються платником податків для **власного виробництва** та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними **показниками не виробляються в Україні**. **Перелік** таких товарів із зазначенням кодів УКТ ЗЕД **встановлюється Кабінетом Міністрів України**;

15) **техніка, устаткування, майно і матеріали, що ввозяться на митну територію України та вивозяться за межі цієї території, призначені для власного використання розвідувальними органами України;**

16) **матеріали, устаткування та комплектуючі, що використовуються для виробництва:**

а) **устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії;**

б) **матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, що будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;**

в) **енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;**

г) **засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів;**

г) **матеріалів, сировини та устаткування, що будуть використовуватися у нанотехнологічних виробництвах або працювати з використанням нанотехнологій.**

Зазначені у цьому пункті товари звільняються від оподаткування за умови, що вони застосовуються платником податків для **власного виробництва** та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками **не виробляються в Україні. Перелік** таких товарів із зазначенням кодів згідно з УКТ ЗЕД **встановлюється Кабінетом Міністрів України;**

17) **технічні та транспортні засоби, у тому числі самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі та класифікуються за кодами згідно з УКТ ЗЕД, визначеними статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива", якщо такі товари не виробляються в Україні. Порядок ввезення** зазначених технічних та транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин, **визначається Кабінетом Міністрів України;**

18) **бланки книжок МДП та книжок (карнетів) А.Т.А., що переміщуються між національним гарантійним об'єднанням та іноземними гарантійними об'єднаннями, що є їх кореспондентами, або міжнародними організаціями.**

19) з 1 січня 2013 року **товари та/або предмети, оплачені за рахунок грантів (субгрантів), наданих відповідно до програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, що виконуються відповідно до закону.**

У разі **порушення вимог щодо цільового використання** зазначених товарів та/або предметів платник податку зобов'язаний **сплатити мито та пеню** у порядку і розмірах, визначених цим Кодексом;

20) **продукція оборонного призначення, визначена такою згідно з пунктом 9 статті 1 Закону України "Про державне оборонне замовлення", що класифікується за такими групами, товарними позиціями та підкатегоріями УКТ ЗЕД:**

3601, 3602; 3603 (тільки для ударних капсулів, детонаторів, що використовуються в оборонних цілях), **3604 90 00 00** (тільки для освітлювальних та сигнальних ракет, що використовуються в оборонних цілях);

8702-8705 (тільки для пасажирських та вантажних автомобілів звичайного типу, які використовуються в оборонних цілях та мають легку броню або обладнані з'ємною бронею);

8710 00 00 00;

8802, 8803 (тільки для безпілотних літальних апаратів з озброєнням чи без озброєння, що використовуються в оборонних цілях, їх частини);

8804 (тільки для парашутів та інших пристроїв, призначених для десантування військовослужбовців та/або військової техніки);

групи 90 (тільки для біноклів, приладів нічного бачення, тепловізорів, захисних окулярів, телескопічних прицілів та інших оптичних пристроїв для військової зброї, якщо вони не поставлені разом із військовою зброєю, для якої вони призначені, інших оптичних, навігаційних та топографічних приладів та інструментів, що використовуються в оборонних цілях);

групи 93, крім включених до товарних позицій 9303-9304, а також 9305 (тільки призначених для виробів товарних позицій 9303-9304), 9306 90 90 00 та 9307.

Згідно з ч. 2 ст. 282 МКУ звільняються від оподаткування **особливими видами мита** товари, зазначені у пунктах 6, 10, 19 частини першої статті 282, частинах першій та четвертій статті 287 цього Кодексу.

Відповідно до ч. 3 ст. 282 МКУ у разі порушення підприємствами порядку цільового використання товарів, звільнених від оподаткування, або умов, за яких надається умовне повне або часткове звільнення від оподаткування митом, до цих підприємств, незалежно від притягнення їх посадових осіб до адміністративної відповідальності, передбаченої цим Кодексом, застосовуються норми пункту 30.8 статті 30 та статті 123 Податкового кодексу України.

Згідно з ч. 4 ст. 282 МКУ **забороняється** звільняти **окремих** юридичних та фізичних осіб від сплати мита і переносити для них строки його сплати.

Відповідно до ч. 1 ст. 283 МКУ за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених розділом V цього Кодексу, **звільняються від оподаткування:**

1) ввізним митом, додатковим імпортом збором - товари, поміщені у митні режими **реімпорту та відмови на користь держави;**

2) вивізним митом - товари, поміщені у митний режим **реекспорту.**

Згідно з ч. 1 ст. 284 МКУ за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених розділом V цього Кодексу, застосовується **умовне повне звільнення від оподаткування:**

1) **ввізним митом** - до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування;

2) **вивізним митом** - до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового вивезення.

Оподаткування митом товарів при переміщенні через митний кордон України **залежно від обраного митного режиму** здійснюється відповідно до ст. 286 МКУ у такому порядку:

1. Товари, поміщені у митний режим **імпорту**, **оподатковуються ввізним митом**, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні умов та обмежень, встановлених главою 13 МКУ. У випадках, **встановлених законами України**, товари, поміщені у митний режим імпорту, оподатковуються **сезонним митом** та/або **особливими видами мита.**

2. Товари, поміщені у митний режим **реімпорту**, **звільняються від оподаткування ввізним митом**, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 14 МКУ.

3. У разі поміщення товарів у митний режим **реімпорту** відповідно до пункту 3 частини другої статті 78 МКУ **суми вивізного мита**, сплачені при **експорті** цих товарів, **повертаються** особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам відповідно до цього Кодексу та в порядку, визначеному Податковим кодексом України.

4. Товари, поміщені у митний режим **експорту**, оподатковуються **вивізним митом** у випадках, встановлених законом.

5. Товари, поміщені у митний режим **реекспорту**, **звільняються від оподаткування вивізним митом**, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 16 цього Кодексу. Після поміщення товарів у митний режим реекспорту суми **ввізного мита**, сплачені при **імпорті** цих товарів, **повертаються** особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам відповідно до цього Кодексу та в порядку, встановленому Податковим кодексом України.

6. До товарів, поміщених у митний режим **транзиту**, **застосовується умовне повне звільнення** від оподаткування **ввізним митом**, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 17 цього Кодексу.

7. До товарів, поміщених у митний режим **тимчасового ввезення**, застосовується **умовне часткове звільнення** від оподаткування **ввізним митом** у порядку, визначеному главою 18 цього Кодексу. У разі випуску товарів, поміщених у митний режим **тимчасового ввезення** з умовним частковим звільненням від оподаткування ввізним митом, у **вільний обіг** на митній території України або передачі таких товарів у користування іншій особі **ввізне мито сплачується** у порядку, визначеному частиною сьомою статті 106 цього Кодексу.

8. До товарів, поміщених у митний режим **тимчасового вивезення**, застосовується **умовне повне звільнення** від оподаткування **вивізним митом** при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 19 цього Кодексу.

9. До товарів, поміщених у митний режим **митного складу**, застосовується **умовне повне звільнення** від оподаткування **ввізним митом** при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 20 цього Кодексу.

10. До товарів, поміщених у митний режим **вільної митної зони**, застосовується **умовне повне звільнення** від оподаткування **ввізним митом** при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 21 цього Кодексу.

11. До товарів, поміщених у митний режим **безмитної торгівлі**, застосовується **умовне повне звільнення** від оподаткування **ввізним митом** при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 22 цього Кодексу.

12. До товарів, поміщених у митний режим **переробки на митній території**, застосовується **умовне повне звільнення** від оподаткування **ввізним митом** при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 23 цього Кодексу. У разі випуску у **вільний обіг продуктів переробки**, отриманих з товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, **сплата ввізного мита** здійснюється у порядку, визначеному статтею 155 цього Кодексу.

13. Товари, поміщені у митний режим **переробки за межами митної території**, оподатковуються **вивізним митом** відповідно до глави 24 цього Кодексу. До товарів, поміщених у митний режим **переробки за межами митної території**, та продуктів їх переробки, зазначених у частині другій статті 168 цього Кодексу, що в межах визначеного строку повертаються в Україну, застосовується **умовне повне звільнення** від оподаткування **ввізним митом** у порядку, визначеному статтею 168 цього Кодексу. До продуктів переробки (крім зазначених у частині другій статті 168 цього Кодексу) застосовується **часткове звільнення** від оподаткування **ввізним митом**, відповідно до якого сплаті підлягає **позитивна різниця** між сумою **ввізного мита**, нарахованою на продукти переробки, та сумою **ввізного мита**, яка підлягала б сплаті в разі **імпорту відповідних товарів**, що були вивезені за межі митної території України для переробки.

14. До товарів, поміщених у митний режим **знищення або руйнування**, застосовується **умовне повне звільнення** від оподаткування **ввізним митом** при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 25 цього Кодексу.

15. Товари, поміщені у митний режим **відмови на користь держави**, звільняються від оподаткування **ввізним митом**, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 26 цього Кодексу.

9. Ставки мита, дата виникнення податкових зобов'язань та облік мита

Відповідно до ч. 1 ст. 280 МКУ в Україні застосовуються такі **види ставок мита**:

- 1) **адвалорна** - у відсотках до встановленої статтею 279 МКУ бази оподаткування;
- 2) **специфічна** - у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування, встановлену статтею 279 МКУ;
- 3) **комбінована**, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита.

Забороняється застосовувати інші, ніж встановлені у частині першій статті 280 МКУ, види ставок мита.

Ставки мита, крім **сезонного та особливих видів мита**, встановлюються виключно законами України з питань оподаткування (ч. 3 ст. 280 МКУ).

Ввізне мито на товари, митне оформлення яких здійснюється в порядку, встановленому для підприємств, нараховується за ставками, встановленими **Митним тарифом України**.

Ввізне мито є **диференційованим** щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до **митних союзів** або утворюють з нею **зони вільної торгівлі**. У разі встановлення будь-якого **спеціального преференційного митного режиму** згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовуються **преференційні ставки** ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

До товарів, що походять з України або з держав - членів **Світової організації торгівлі**, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого

сприяння, застосовуються **пільгові ставки ввізного мита**, встановлені Митним тарифом України, якщо інше не встановлено законом.

До решти товарів застосовуються повні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України.

Ввізне мито на товари, митне оформлення яких здійснюється в порядку, встановленому для громадян, нараховується відповідно до розділу XII МКУ.

Вивізне мито нараховується за ставками, встановленими законом (ч. 7 ст. 280 МКУ).

Увага!

Згідно **статті 272** Митного кодексу України **ввізне мито** встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України. Встановлення нових та зміна діючих ставок ввізного мита, визначених Митним тарифом України, здійснюються Верховною Радою України шляхом прийняття законів України. Товари, що ввозяться на митну територію України, обкладаються ввізним митом за **ставками Митного тарифу України**, встановленими Законом України від 4 червня 2020 року № 674-IX "**Про Митний тариф України**", чинними на день подання митної декларації.

Вивізне мито встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України (**стаття 273** Митного кодексу України). Вивізне мито встановлено такими законами: Закон України від 07.05.1996 № 180/96-ВР «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» (із змінами та доповненнями); Закон України від 10.09.99 № 1033-XIV «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» (із змінами та доповненнями); Закон України від 24.10.2002 № 216-IV «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» (із змінами та доповненнями); Закон України від 13.12.2006 № 441-V «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням» (із змінами та доповненнями); Закон України від 03.06.2008 № 309-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (із змінами та доповненнями).

Сезонне мито нараховується за ставками, встановленими Законом України "Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції".

Особливі види мита нараховуються за ставками, встановленими рішеннями Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, відповідно до законів України "Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту", "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту", "Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну".

Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України є **дата подання** митному органу **митної декларації** для митного оформлення або **дата нарахування** такого податкового зобов'язання **митним органом** у випадках, визначених МКУ та законами України (ст. 278 МКУ).

Митна декларація - заява встановленої форми, в якій особою зазначено митну процедуру, що підлягає застосуванню до товарів, та передбачені законодавством відомості про товари, умови і способи їх переміщення через митний кордон України та щодо нарахування митних платежів, необхідних для застосування цієї процедури (п. 20 ч. 1 ст. 4 МКУ).

Увага!

Базою для нарахування мита (всіх видів) та акцизного податку за **адвалорною ставкою** є митна вартість товару.

Мито = Митна вартість товару * адвалорну ставку мита;

Акцизний податок = Митна вартість товару * адвалорну ставку акцизного податку.

Базою для нарахування ввізного мита та акцизного податку за **специфічною ставкою** є кількість товару згідно одиниці виміру за встановленою специфічною ставкою.

Мито = Кількість товару в одиниці виміру згідно специфічної ставки * специфічну ставку мита;

Акцизний податок = Кількість товару в одиниці виміру згідно специфічної ставки * специфічну ставку акцизного податку.

Базою оподаткування податком на додану вартість є митна вартість з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

ПДВ = (Митна вартість + Мито (сума всіх видів) + Акцизний податок) * ставку ПДВ

Загальна сума всіх митних платежів для проведення митного оформлення буде складати:

Мито (сума всіх видів) + Акцизний податок + ПДВ

У бухгалтерському обліку мито, яке сплачується при ввезенні (імпорті) товарів та включається до їх первісної вартості, відображається такими записами:

1) перераховано митним органам суму мита:

Дт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" Кт 311 "Поточні рахунки в національній валюті";

2) оприбутковано товар, ввезений в Україну:

Дт 281 "Товари на складі" Кт 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками";

3) включено суму мита до первісної вартості оприбуткованого товару:

Дт 281 "Товари на складі" Кт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Мито, яке сплачується при вивезенні (експорті) товарів, у бухгалтерському обліку відображається такими записами:

1) перераховано митним органам суму мита:

Дт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" Кт 311 "Поточні рахунки в національній валюті";

2) віднесено сплачене мито до складу витрат на збут:

Дт 93 "Витрати на збут" Кт 377 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Питання для самоконтролю:

1. Навести склад платників акцизного податку.
2. Порядок реєстрації платників акцизного податку.
3. Операції, що є об'єктом оподаткування акцизним податком.
4. Дати характеристику базам оподаткування при застосуванні адвалорних та специфічних ставок акцизного податку.
5. Дати характеристику декларації про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію),
6. Групи підакцизних товарів.
7. Ставки акцизного податку, що застосовуються при оподаткуванні окремих груп підакцизних товарів.
8. Складання та подання податкової звітності з акцизного податку та строки його сплати.
9. На які товари встановлюється ввізне мито?
10. Дайте характеристику митному режиму вільної митної зони.
11. Платники мита.
12. Об'єкт та база оподаткування митом.
13. Пільги при оподаткуванні митом.

14. Дата виникнення податкових зобов'язань при оподаткуванні митом.

Рекомендована література: [7; 8; 9; 11; 16; 25]

ТЕМА 5. ОБЛІК ЄДИНОГО ПОДАТКУ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 5.1. Облік єдиного податку та складання податкової звітності

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

План лекції

1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.
2. Групи платників єдиного податку.
3. Особи, які не можуть бути платниками єдиного податку.
4. Порядок визначення доходів платниками єдиного податку першої - третьої груп та склад цих доходів.
5. Ставки єдиного податку.
6. Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку.
7. Ведення обліку і складення звітності платниками єдиного податку.

1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 Податкового кодексу України, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених главою 1 „Спрощена система оподаткування, обліку та звітності” розділу XIV „Спеціальні податкові режими” цього Кодексу, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (п. 291.2 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 297.1 Податкового кодексу платники єдиного податку **звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності** з таких податків і зборів (див. табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Податки і збори, від яких звільняються платники єдиного податку

№ з/п	Податки і збори, від яких звільняються платники єдиного податку
1	податок на прибуток підприємств , крім випадків, передбачених абзацами другим і третім підпункту 133.1.1 та підпунктом 133.1.4 пункту 133.1 статті 133 Податкового кодексу;
2	податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - третьої групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з цією главою «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» розділу XIV Податкового кодексу;

3	податок на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 Податкового кодексу (тобто крім ПДВ, який сплачується платниками єдиного податку, які відносяться до третьої групи та сплачують єдиний податок за ставкою 3%), а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;
4	податок на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку першої - третьої груп для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм, позичку) та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
5	рентна плата за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

Єдиний податок належить до місцевих податків. Основні норми, які регулюють порядок обчислення цього податку, визначено главою 1 розділу XIV (ст. 291 - 300) Податкового кодексу України.

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

2. Групи платників єдиного податку

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються відповідно до п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України на такі **групи платників єдиного податку** (див. табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Групи платників єдиного податку

№ з/п	Групи платників єдиного податку
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 167 розмірів мінімальної заробітної плати , встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (довідково: з 01.01.2021 року мінімальна зарплата становить 6000 грн, відповідно 167 x 6000 грн = 1 002 000 грн);
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 834 розміри мінімальної заробітної плати , встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (довідково: 834 x 6000 грн = 5 004 000 грн);

	третя 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 1167 розмірів мінімальної заробітної плати , встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (довідково: 1167 x 6000 грн = 7 002 000 грн);
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 .

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.

Відповідно до п. 291.6 ст. 291 Податкового кодексу України платники єдиного податку **першої - третьої груп** повинні здійснювати **розрахунки** за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) **виключно в грошовій формі** (готівковій та/або безготівковій).

3. Особи, які не можуть бути платниками єдиного податку

Перелік осіб, які **не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп**, наведено у п. 291.5 ст. 291 Податкового кодексу України.

До них відносяться суб'єкти господарювання (**юридичні особи та фізичні особи - підприємці**), які, зокрема, здійснюють:

1) діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);

2) обмін іноземної валюти;

3) 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, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин);

4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);

5) діяльність з управління підприємствами;

б) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

7) **фізичні особи - підприємці**, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері **аудиту**;

8) **фізичні особи - підприємці**, які надають **в оренду** земельні ділянки, загальна площа яких перевищує **0,2 гектара**, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує **400 квадратних метрів**, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує **900 квадратних метрів**;

9) **страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії**, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

10) суб'єкти господарювання, у **статутному капіталі** яких сукупність часток, що належать **юридичним особам**, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує **25 відсотків**;

11) представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи **юридичної особи**, яка не є платником єдиного податку;

12) фізичні та юридичні особи - **нерезиденти**.

Перелік осіб, які не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи, наведено у п. 291.5¹ ст. 291 Податкового кодексу України, зокрема:

1) суб'єкти господарювання, у яких **понад 50 відсотків доходу**, отриманого від продажу **сільськогосподарської продукції** власного виробництва та продуктів її переробки, **становить дохід від реалізації декоративних рослин** (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), **диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра** (крім хутрової сировини);

2) суб'єкти господарювання, що **провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних** (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 - 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, вин виноградних, вин плодово-ягідних та/або напоїв медових, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (**не придбаних**), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду, меду власного виробництва, а також крім **електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками** та/або з **відновлюваних джерел енергії** (за умови, що дохід від реалізації такої енергії **не перевищує 25 відсотків** доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання).

4. Порядок визначення доходів платниками єдиного податку першої - третьої груп та склад цих доходів

Визначення **суми доходу** платника єдиного податку здійснюється відповідно до п. 292.14 ст. 292 Податкового кодексу України для:

а) цілей оподаткування єдиним податком;

б) надання права суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Доходом платника єдиного податку згідно з п. 292.1 ст. 292 Податкового кодексу України є (див. табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Дохід платника єдиного податку

№ з/п	Дохід платника єдиного податку
1	для фізичної особи - підприємця - дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній пунктом 292.3 статті 292 Податкового кодексу України. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, доходи у вигляді бюджетних грантів, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;
2	для юридичної особи - будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій 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).

Варто відзначити, що згідно з п. 292.3 Податкового кодексу **безоплатно отриманими вважаються:**

1) **товари (роботи, послуги)**, надані платнику єдиного податку згідно з **письмовими договорами дарування та іншими письмовими договорами**, укладеними згідно із законодавством, за якими **не передбачено грошової або іншої компенсації** вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення;

2) **товари**, передані платнику єдиного податку **на відповідальне зберігання і використані** таким платником єдиного податку.

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.

До суми доходу платника єдиного податку **третьої групи, який є платником податку на додану вартість** за звітний період також включається **сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності** (п. 292.3 Податкового кодексу). Для такого платника єдиного податку датою отримання доходу є **дата списання кредиторської заборгованості**, за якою минув строк позовної давності. **Позовна давність** — це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу. Загальна позовна давність встановлюється тривалістю у **три роки**. Для окремих видів вимог законом може встановлюватися **спеціальна позовна давність** - скорочена або триваліша порівняно із загальною позовною давністю.

У разі надання послуг, виконання робіт за **договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами** доходом є сума отриманої **винагороди повіреного (агента)** (п. 292.4 Податкового кодексу).

Дохід, виражений в **іноземній валюті**, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України **на дату отримання такого доходу**.

Датою отримання доходу платника єдиного податку є **дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)**.

У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням **торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій**, датою отримання доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання **грошової виручки**.

У разі якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через **торговельні автомати** здійснюється з використанням **жетонів, карток та/або інших заміників грошових знаків**, виражених у грошовій одиниці України, датою отримання доходу вважається дата **продажу таких жетонів, карток та/або інших заміників грошових знаків**, виражених у грошовій одиниці України (п. 292.8 Податкового кодексу).

Доходи фізичної особи - платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності та **оподатковані згідно з главою «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності»** Податкового кодексу, **не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи**, визначеного відповідно до розділу IV цього Кодексу (тобто з таких доходів сплачувати ще й **податок на доходи фізичних осіб не потрібно**).

Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним **функцій податкового агента**, а також суми **єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування**, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону (п. 292.10 Податкового кодексу).

5. Ставки єдиного податку

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 2021 р. **прожитковий мінімум для працездатних осіб** на одну особу в місяць встановлено у розмірі **2270 грн**, а **мінімальну заробітну плату** - у розмірі **6000 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** (див. табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Фіксовані ставки єдиного податку

№ з/п	Фіксовані ставки єдиного податку
1	для першої групи платників єдиного податку - у межах до 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму ;
2	для другої групи платників єдиного податку - у межах до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати .

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 – **1 002 000 грн** за рік, друга група – **5 004 000 грн** за рік, третя група – **7 002 000 грн** за рік);

2) до доходу, отриманого від **провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку**, віднесеного до **першої або другої групи**. Варто відзначити, що **види діяльності** конкретної особи наводяться у **Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань**, і їх можна безкоштовно подивитися на сайті цього реєстру за адресою <https://usr.minjust.gov.ua/content/free-search> ;

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 – 7 002 000 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. 292¹.1 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 Податковим 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) (див. табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Ставки єдиного податку для платників єдиного податку четвертої групи

№ з/п	Ставки єдиного податку для платників єдиного податку четвертої групи (у відсотках бази оподаткування)
1	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% ;
2	для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,57% ;
3	для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,57% ;
4	для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,19% ;
5	для земель водного фонду - 2,43% ;
6	для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - 6,33% .

6. Порядок нарахування та строки сплати 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** (крім податкового періоду для податкової звітності з податку на додану вартість, визначеного пунктом 202.1 статті 202 цього Кодексу, - тобто для **податкової звітності з ПДВ** податковим періодом є **календарний місяць**).

Платники єдиного податку **першої і другої груп** згідно з п. 295.1. ст. 295 Податкового кодексу України сплачують єдиний податок шляхом здійснення **авансового внеску не пізніше 20 числа (включно)** поточного місяця. Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але **не більш як до кінця** поточного звітного року.

Нарахування авансових внесків для платників єдиного податку **першої і другої груп** здійснюється органами державної податкової служби на підставі **заяви** такого платника єдиного податку щодо розміру **обраної ставки** єдиного податку, **заяви** щодо періоду **щорічної відпустки** та/або **заяви** щодо терміну **тимчасової втрати працездатності**. Слід врахувати, що відповідно до п. 295.5 ст. 295 Податкового кодексу України платники єдиного податку **першої і другої груп**, які не використовують працю найманих осіб, **звільняються від сплати єдиного податку** протягом

одного календарного місяця на рік **на час відпустки**, а також за **період хвороби**, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо **вона триває 30 і більше** календарних днів.

Платники єдиного податку **третьої групи** сплачують єдиний податок протягом **10 календарних днів** після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал (п. 295.3 ст. 295 Податкового кодексу України).

Єдиний податок, нарахований за **перевищення обсягу доходу**, сплачується **протягом 10 календарних днів** після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал (п. 295.7 ст. 295 Податкового кодексу України).

Відповідно до пп. 295.9.2 Податкового кодексу платники єдиного податку **четвертої групи** сплачують податок **щоквартально протягом 30 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:

- у I кварталі - 10 відсотків;
- у II кварталі - 10 відсотків;
- у III кварталі - 50 відсотків;
- у IV кварталі - 30 відсотків.

7. Ведення обліку і складення звітності платниками єдиного податку

Платники єдиного податку **першої - третьої груп** ведуть облік у порядку, визначеному ст. 296 Податкового кодексу.

Відповідно до п. 296.1 Податкового кодексу **фізичні особи - підприємці** - платники єдиного податку **першої і другої груп** та платники єдиного податку **третьої групи**, які **не є платниками податку на додану вартість**, ведуть облік у **довільній формі** шляхом **помісячного відображення отриманих доходів**.

Фізичні особи - підприємці - платники єдиного податку **третьої групи**, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік у **довільній формі** шляхом **помісячного відображення доходів та витрат**.

Облік доходів та витрат може вестися в **паперовому** та/або **електронному** вигляді.

Юридичні особи - платники єдиного податку **третьої групи** використовують дані **спрощеного бухгалтерського обліку** щодо **доходів та витрат** з урахуванням положень пунктів 44.2, 44.3 статті 44 цього Кодексу.

Відповідно до п. 18 Положення (стандарт) 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.

Згідно з п. 296.2 Податкового кодексу платники єдиного податку **першої та другої груп** подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку **у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду**, в якій відображаються обсяг отриманого доходу, щомісячні **авансові внески**, визначені пунктом 295.1 статті 295 цього Кодексу, а також відомості про суми єдиного внеску, нарахованого, обчисленого і сплаченого в порядку, визначеному законом для даної категорії платників. Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку **не допустив перевищення** протягом року **обсягу доходу**, визначеного у пункті 291.4 статті 291 цього Кодексу, та/або **самостійно не перейшов** на сплату єдиного податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку **другої або третьої групи**.

Відповідно до п. 296.3 Податкового кодексу платники єдиного податку **третьої групи** подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для **квартального податкового (звітного) періоду**. Платники єдиного податку **третьої групи (фізичні особи)** у складі податкової декларації платника єдиного податку за **IV квартал** податкового (звітного) року подають також відомості про суми **єдиного внеску**, нарахованого, обчисленого і сплаченого в порядку, визначеному законом для даної категорії платників.

Платники єдиного податку **четвертої групи** самостійно обчислюють суму податку щороку **станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого** поточного року подають відповідному контролюючому органу за **місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки** податкову **декларацію на поточний рік за формою**, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового кодексу (пп. 295.9.1 Податкового кодексу).

Відповідні **форми податкової звітності** затверджені наказом Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 578 (зі 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.**

Питання для самоконтролю:

1. Дати характеристику сутності спрощеної система оподаткування, обліку та звітності.
2. Податки, від яких звільняються платники єдиного податку.
3. Дати характеристику групам платників єдиного податку.
4. Навести перелік осіб, які не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп.
5. Особливості визначення доходів платниками єдиного податку першої - третьої груп (фізичними особами).
6. Особливості визначення доходів платниками єдиного податку першої - третьої груп (юридичними особами).
7. Ставки єдиного податку та умови їх застосування.
8. Нарахування та сплата єдиного податку у розрізі різних груп платників.
9. Порядок складання та подання податкової звітності з єдиного податку.
10. Строки подання податкової звітності з єдиного податку.

Рекомендована література: [4; 6; 7; 9; 14]

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

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

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо обліку податку на доходи фізичних осіб та складання податкової звітності

План лекції

1. Платники податку на доходи фізичних осіб.
2. Об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
3. База оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
4. Ставки податку на доходи фізичних осіб.
5. Податкова соціальна пільга.
6. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
7. Порядок ведення обліку нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету.
8. Звітність з податку на доходи фізичних осіб.

1. Платники податку на доходи фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб належить до загальнодержавних податків. Основні норми, які регулюють порядок обчислення цього податку, визначено розділом IV „Податок на доходи фізичних осіб” (ст. 162 - 179) Податкового кодексу України.

Відповідно до п. 162.1 ст. 162 Податкового кодексу України платниками податку на доходи фізичних осіб є (див. табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Платники податку на доходи фізичних осіб

№ з/п	Платники податку на доходи фізичних осіб
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.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності (п. 162.2 ст. 162 Податкового кодексу України).

2. Об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб

Об'єктом оподаткування резидента згідно з п. 163.1 ст. 163 Податкового кодексу України є:

- 1) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- 2) доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- 3) іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента відповідно до п. 163.2 ст. 163 Податкового кодексу України є:

- 1) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- 2) доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

3. База оподаткування податком на доходи фізичних осіб

Базою оподаткування згідно з п. 164.1 ст. 164 Податкового кодексу України є **загальний оподатковуваний дохід**, з урахуванням особливостей, визначених розділом IV „Податок на доходи фізичних осіб” Податкового кодексу України.

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

У разі використання права на **податкову знижку** базою оподаткування є **чистий річний оподатковуваний дохід**, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу з урахуванням п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу України на суми податкової знижки звітного року.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є **чистий річний оподатковуваний дохід**, який визначається відповідно до п. 177.2 ст. 177 Податкового кодексу України та п. 178.3 ст. 178 цього Кодексу.

Відповідно до пп. 164.1.3 ст. 164 Податкового кодексу України **загальний річний оподатковуваний дохід** дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності згідно із ст. 177 цього Кодексу, та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність згідно із ст. 178 цього Кодексу.

Перелік доходів, які **включаються** до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку, наведено у п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України. До них відносяться, зокрема, такі доходи (див. табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Доходи, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу

№ з/п	Доходи, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу
1	доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
2	суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
3	доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі - роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;
4	дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу України;
5	дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується згідно з Податковим кодексом України;

б	сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 ст. 170 Податкового кодексу України.
---	---

Перелік доходів, які **не включаються** до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, наведено у ст. 165 Податкового кодексу України. Зокрема, до **загального місячного (річного) оподатковуваного доходу** платника податку **не включаються** такі доходи, як **сума державної та соціальної матеріальної допомоги**, державної допомоги, компенсацій (включаючи грошові компенсації особам з інвалідністю, на дітей з інвалідністю при реалізації індивідуальних програм реабілітації осіб з інвалідністю, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з **бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування** та у формі фінансової допомоги особам з інвалідністю з **Фонду соціального захисту інвалідів** згідно із законом, у тому числі (але не виключно):

а) **сума грошової допомоги**, яка надається згідно із **законом членам сімей військовослужбовців** чи осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ, органів і підрозділів цивільного захисту, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, які **загинули** (безвісно пропали) або **померли** під час виконання службових обов'язків;

б) **сума державних премій України або стипендій України**, призначених законом, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, винагород спортсменам - чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам з інвалідністю, а також вартість державних нагород чи винагород від імені України, крім тих, що виплачуються коштами чи іншим майном, **сума Нобелівської чи Абелівської премій**;

в) **сума коштів з Державного бюджету України** дійсним членам (**академікам**) та **членам-кореспондентам** Національної академії наук України, Української академії аграрних наук, Академії медичних наук України, Академії педагогічних наук України, Академії правових наук України та Академії мистецтв України як **щомісячна довічна плата** за звання дійсного члена та члена-кореспондента;

г) **сума допомоги**, яка виплачується (надається) **жертвам нацистських переслідувань або їх спадкоємцям** з бюджетів або інших джерел, визначених міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також особам, які мають звання "Праведник Миру".

При визначенні **баз оподаткування** враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій **негрошовій формі** базою оподаткування відповідно до п. 164.5 ст. 164 Податкового кодексу України є вартість такого доходу, розрахована за **звичайними цінами**, правила визначення яких встановлені згідно з цим Кодексом, **помножена на коефіцієнт**, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Sp),$$

де K - коефіцієнт;

Sp - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

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

Під час нарахування доходів у **формі заробітної плати база оподаткування** згідно з п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу України визначається як нарахована заробітна плата, **зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду**, а у випадках, передбачених законом, - **обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду**, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на **суму податкової соціальної пільги** за її наявності.

4. Ставки податку на доходи фізичних осіб

Згідно з п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу ставка податку становить **18 відсотків бази оподаткування** щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах **167.2 - 167.5** цієї статті) у тому числі, але не виключно у **формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород**, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Ставка податку становить **5 відсотків** бази оподаткування у випадках, прямо визначених розділом IV „Податок на доходи фізичних осіб” Податкового кодексу (п. 167.2 Податкового кодексу) (наприклад, для **дивідендів** у певних випадках – див. пп. 167.5.2 Податкового кодексу).

Ставка податку може становити **0 відсотків бази оподаткування у випадках, прямо визначених цим розділом** (п. 167.3 Податкового кодексу) (наприклад, вартість **власності, що успадковується** членами сім'ї спадкодавця **першого та другого ступенів споріднення** – див. пп. 174.2.1 Податкового кодексу).

Відповідно до пп. 167.5.1 Податкового кодексу **ставка ПДФО становить 18 відсотків - для пасивних доходів**, крім зазначених у підпунктах 167.5.2 та 167.5.4 Податкового кодексу (тобто **крім дивідендів** в окремих випадках).

При цьому відповідно до пп. 14.1.268 Податкового кодексу у розділі IV Податкового кодексу термін "пасивні доходи" означає такі, зокрема, доходи (див. **табл. 6.3**).

Таблиця 6.3

Доходи, які відносяться до пасивних

№ з/п	Доходи, які відносяться до пасивних
1	проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках, а також інші проценти (у тому числі дисконтні доходи);
2	процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;
3	плата (відсотки) , що розподіляється відповідно до пайових членських внесків членів кредитної спілки;
4	відсотки (дисконт) , отриманий власником облігації від їх емітента відповідно до закону;
5	інвестиційний прибуток , включаючи прибуток від операцій з державними цінними паперами та з борговими зобов'язаннями Національного банку України з урахуванням курсової різниці;
6	роялті;
7	дивіденди;
8	страхові виплати і відшкодування.

Відповідно до пп. 167.5.2 Податкового кодексу **доходи у вигляді дивідендів** по акціях та корпоративних правах, **нараховані резидентами - платниками податку на прибуток підприємств** (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються **інститутами спільного інвестування**), оподатковуються ПДФО за ставкою **5 відсотків**.

У **половинному розмірі ставки**, встановленої у пункті 167.1 цієї статті (тобто за **ставкою 9%**) оподатковуються доходи у вигляді **дивідендів** по акціях та/або **інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами**, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

Дивіденди, нараховані платнику податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають **статус привілейованих**, або інший статус, що передбачає виплату **фіксованого розміру дивідендів** чи суми, що перевищує суму виплат, розраховану на **будь-яку іншу акцію (корпоративне право)**, емітовану таким платником податку згідно з підпунктом 57.1-1.4 пункту 57.1-1 статті 57 Податкового кодексу, для цілей оподаткування **прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням** (тобто обкладаються ПДФО за ставкою **18%**).

5. Податкова соціальна пільга

Порядок надання **податкової соціальної пільги (ПСП)** регламентовано нормами ст. 169 Податкового кодексу.

Згідно з пп. 169.4.1 ст. 169 Податкового кодексу **податкова соціальна пільга** застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця у **вигляді заробітної плати** (інших прирівняних до неї відповідно до законодавства виплат, компенсацій та винагород), за умови, що розмір такої заробітної плати **не перевищує суму**, що дорівнює розміру **місячного прожиткового мінімуму**, який діє для **працездатної особи** на 1 січня звітного податкового року, помножену на 1,4 та округлену до найближчих 10 грн.

У **2021 році** граничний розмір заробітної плати, що дає право на застосування ПСП, становить у загальному випадку **3180 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 **01.01.21 р. – 2270 грн**, відповідно така ПСП становить **1135 грн (2270 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 **1135 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 **1702,50 грн (1135 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 категорій осіб**, які постраждали внаслідок **Чорнобильської катастрофи**, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

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

г) є **інвалідом I або II групи**, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом "б" 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 **2 270 грн (1135 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) (п.п. 169.2.1 Податкового кодексу).

Платник податку подає **роботодавцю заяву** про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги (далі - заява про застосування пільги).

6. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — єдиний внесок, ЄСВ) — консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється згідно з Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (далі - Закон про ЄСВ). Єдиний внесок **не входить до системи** оподаткування (п. 2 ст. 8 Закону про ЄСВ).

Починаючи з 01.01.2016 року **утримання ЄСВ** з доходів фізичних осіб взагалі **не здійснюється** (не утримується ні 3,6 %, ні 2,6 %, ні 6,1 %). Відповідні зміни були внесені до ст. 4, 7 і 8 Закону про ЄСВ.

З 01.01.2016 року зменшилася ставка **нарахування ЄСВ**, зараз вона складає **22 %**. Причому така єдина ставка ЄСВ (22 %) застосовується як до зарплати, так і до лікарняних та декретних. Проте ставка для нарахування ЄСВ на доходи працівників-інвалідів залишилася в розмірі **8,41 %** бази оподаткування.

Щодо **нарахування ЄСВ з мінімальної заробітної плати (МЗП)** слід відзначити наступне. З 01.01.2016 року згідно з ч. 5 ст. 8 Закону про ЄСВ єдиний внесок для платників, зазначених у статті 4 Закону про ЄСВ, встановлюється у розмірі 22 відсотки до зазначеної статтею 7 цього Закону бази нарахування єдиного внеску. У разі **якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати**, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як **добуток** розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та **ставки єдиного внеску**. При нарахуванні заробітної плати (доходів) **фізичним особам з доходів не за основним місцем роботи** ставка єдиного внеску, встановлена цією частиною, застосовується до певної бази нарахування **незалежно від її розміру**.

Отже, у роботодавця є обов'язок **нарахування ЄСВ** з доходу працівника, але з суми не меншої, ніж МЗП. Проте якщо на підприємстві працює **зовнішній сумісник**, то до його доходу вимога щодо нарахування та сплати ЄСВ з МЗП **не відноситься**.

Якщо роботи (послуги) за **цивільно-правовим договором (ЦПД)** виконує для підприємства працівник, для якого таке підприємство є **основним місцем роботи**, то до загальної бази нарахування ЄСВ за місяць потрібно включити як зарплату (лікарняні, декретні) за **основним місцем роботи**, так і суму винагороди за ЦПД. І вже потім порівняти із сумою МЗП за місяць. І якщо така загальна сума буде менша МЗП, ЄСВ потрібно буде **нараховувати з МЗП**.

Максимальна величина бази нарахування ЄСВ на місяць становить **15 розмірів мінімальної зарплати**, встановленої законом (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону про ЄСВ).

7. Порядок ведення обліку нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, **зобов'язаний утримувати податок** із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 Податкового кодексу (пп. 168.1.1 Податкового кодексу).

Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови **одночасного подання розрахункового документа на перерахування** цього податку до бюджету або розрахункового документа на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок, визначений статтею 35-1 цього Кодексу (пп. 168.1.2 Податкового кодексу).

Якщо згідно з нормами розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу **окремі види** оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню під час їх нарахування чи виплати, але **не є звільненими від оподаткування**, платник податку зобов'язаний **самостійно** включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу та **подати річну декларацію** з цього податку.

Якщо оподатковуваний дохід **надається у негрошовій формі** чи виплачується **готівкою з каси** податкового агента, **податок сплачується (перераховується)** до бюджету протягом **трьох банківських днів** з дня що настає за днем такого **нарахування (виплати, надання)** (пп. 168.1.4 Податкового кодексу).

Якщо оподатковуваний дохід **нараховується** податковим агентом, **але не виплачується (не надається)** платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, **підлягає перерахуванню до бюджету** податковим агентом у строки, встановлені Податковим кодексом для **місячного** податкового періоду (тобто протягом **30 днів** після закінчення місяця).

Платник податку, що **отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом**, та **іноземні доходи**, зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподаткованого доходу та **подати податкову декларацію** за наслідками звітного податкового року, а також **сплатити податок** з таких доходів (пп. 168.2.1 Податкового кодексу).

Особою, яка не є податковим агентом, вважається **нерезидент** або **фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності** або **не є особою, яка перебуває на обліку в органах державної податкової служби як особа, що провадить незалежну професійну діяльність**.

Якщо платник податку має право на **податкову знижку**, то реалізація цього права здійснюється згідно з нормами ст. 166 Податкового кодексу України.

Одним із найбільш поширених випадків, коли підприємство повинне утримувати з доходів фізичних осіб і сплачувати податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) до бюджету, є нарахування та виплата заробітної плати.

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 рахунку **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 працівнику, який належить до адміністративного персоналу, заробітну плату у розмірі 10 000 грн. Права на податкову соціальну пільгу цей працівник не має, відповідно із заробітної плати підприємство утримало ПДФО за ставкою 18% у сумі 1 800 грн. та військовий збір за ставкою 1,5% у сумі 150 грн.

Бухгалтерський облік цих операцій наведено у табл. 6.4.

Таблиця 6.4

Бухгалтерський облік нарахування та виплати заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано заробітну плату	92	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	1 800
4	Утримано із заробітної плати військовий збір за ставкою 1,5%	661	642/ВЗ	150
5	Перераховано ПДФО до бюджету	641/ПДФО	311	1 800
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 грн.	661	301	8 050

8. Звітність з податку на доходи фізичних осіб.

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).

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) оподатковуваного 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).

За підсумками звітного року декларація про доходи подається:

- 1) фізичними особами — підприємцями (п. 177.5 Податкового кодексу);

2) фізичними особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність (п. 178.4 Податкового кодексу);

3) фізичними особами — іноземцями, які набули статусу резидента України (пп. 170.10.4 Податкового кодексу).

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. Склад платників податку на доходи фізичних осіб.
2. Об'єкти оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
3. Дати характеристику базі оподаткування податком на доходи фізичних осіб для самозайнятих осіб.
4. Дати характеристику базі оподаткування податком на доходи фізичних осіб для осіб, що не належать до самозайнятих.
5. Дати характеристику ставкам податку на доходи фізичних осіб та порядку їх застосування.
6. Розміри податкової соціальної пільги (у відсотках та гривнях).
7. Порядок застосування податкової соціальної пільги.
8. Нарахування, утримання та строки сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету.
9. Особливості справляння єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та його ставки.
10. Порядок складання та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб.

Рекомендована література: [2; 7; 9; 11; 23; 25]

ТЕМА 7. ОБЛІК РЕНТНОЇ ПЛАТИ ЗА КОРИСТУВАННЯ НАДРАМИ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 7.1. Облік рентної плати за користування надрами та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо обліку рентної плати за користування надрами та складання податкової звітності з цього податку

План лекції

1. Облік рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
2. Податкова звітність з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, строки сплати цієї рентної плати.
3. Облік рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
4. Податкова звітність з рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, строки сплати цієї рентної плати.

1. Облік рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин

Рентна плата обчислюється і сплачується згідно з нормами розділу IX „Рентна плата” (ст. 251 – 258) Податкового кодексу України. Однією із складових рентної плати є **рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин**, порядок обчислення якої встановлено статтею 252 Податкового кодексу.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, зокрема, є (див. табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин

№ з/п	Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин
1	суб'єкти господарювання, які отримали спеціальний дозвіл на користування надрами з метою видобування корисних копалин в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин;
2	землевласники та землекористувачі (крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств), що провадять господарську діяльність з видобування підземних вод на підставі дозволів на спеціальне водокористування;
3	землевласники та землекористувачі (крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств), – громадяни України, іноземці та особи без громадянства, що в межах наданих їм земельних ділянок, розмір яких перевищує норми, передбачені статтею 121 Земельного кодексу України, видобувають прісні підземні води із застосуванням електричних пристроїв у обсязі понад 13 кубічних метрів на особу в місяць (за показниками лічильників).

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють для цілей оподаткування окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл (п. 252.2 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 252.3 ПКУ об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать (див. табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Об'єкт оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин

№ з/п	Об'єкт оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин
1	обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

2	обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл;
3	обсяг товарної продукції - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється під час виконання робіт, для проведення яких необхідно отримання погодження центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері геологічного вивчення та раціонального використання надр, у тому числі під час виконання робіт в акваторіях водних об'єктів.

Згідно з п. 252.4 Податкового кодексу до **об'єкта оподаткування** рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин, зокрема, **не належать**:

1) **не включені до державного балансу** запасів корисних копалин корисні копалини **місцевого значення і торф**, видобуті землевласниками або землекористувачами у межах своїх земельних ділянок для забезпечення власних потреб домогосподарств;

2) видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні **колекційні зразки**, якщо їх використання **не передбачає отримання економічної вигоди** з передачею чи без передачі права власності на них;

3) **корисні копалини**, видобуті з надр під час створення, використання, реконструкції геологічних об'єктів **природно-заповідного фонду**, якщо використання цих корисних копалин **не передбачає отримання економічної вигоди** з передачею чи без передачі права власності на них;

4) **дренажні та супутньо-пластові підземні води**, які **не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин**, що видобуваються під час розробки родовищ корисних копалин або під час будівництва та експлуатації підземних споруд, і використання яких **не передбачає отримання економічної вигоди** з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, **за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин**;

5) обсяги **мінеральних вод**, що видобуті **державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами**, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території.

Види товарної продукції гірничого підприємства - **видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)** визначаються платником рентної плати відповідно до затверджених законодавством **переліків видів корисних копалин**, а також **кодифікації товарів та послуг** з урахуванням затверджених платником схем руху товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції.

Відповідно до п. 252.6 Податкового кодексу **базою оподаткування** для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є **вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин**, яка окремо обчислюється:

1) для кожного **виду** корисної копалини;

2) для кожної **ділянки надр** на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства).

Згідно з п. 252.7 Податкового кодексу **вартість** відповідного **виду товарної продукції** гірничого підприємства - **видобутої корисної копалини** у податковому (звітному) періоді

обчислюється платником для кожної ділянки надр на **базових умовах поставки** (склад готової продукції гірничого підприємства) за **більшою** з таких її **величин**:

- 1) за **фактичними цінами реалізації** відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
- 2) за **розрахунковою вартістю** відповідного виду видобутої корисної копалини, **крім вуглеводневої сировини**.

Відповідно до п. 252.8 Податкового кодексу у разі обчислення **вартості товарної продукції** гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за **фактичними цінами реалізації** вартість **одиниці** відповідного виду корисної копалини (мінеральної сировини) встановлюється платником рентної плати за **величиною суми доходу**, отриманого (нарахованого) від **виконаних** у податковому (звітному) періоді господарських зобов'язань з **реалізації** відповідного обсягу (кількості) такого виду товарної продукції гірничого підприємства.

Фактична ціна реалізації для нафти, конденсату визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує **державну політику економічного розвитку**, за податковий (звітний) період як **середня ціна одного бареля нафти "Urals"**, перерахована у **гривні за тону** за курсом Національного банку України станом на **1 число місяця**, що настає за **податковим (звітним) періодом**, визначена за інформацією міжнародного агентства (**котирування UralsMediterranean та UralsRotterdam**). При визначенні фактичної ціни реалізації для нафти, конденсату використовується **середній показник місткості барелів в 1 тонні нафти** марки "Urals" у розмірі **7,28**. Для довідки: нафтовий барель дорівнює **158,98** дециметрів кубічних (літрів).

Фактичною ціною реалізації для газу природного вважається:

- 1) для **газу природного**, що відповідає умові, визначеній у пункті 252.24 цієї статті (тобто газ, реалізований для **формування ресурсу природного газу, що використовується для потреб населення**), - ціна, визначена у відповідних **договорах купівлі-продажу** природного газу між платником рентної плати та суб'єктом ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України покладені спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії відповідно до Закону України "Про ринок природного газу", у податковому (звітному) періоді;

- 2) для **іншого газу природного** - **середня митна вартість імпортного природного газу**, що склалася у процесі його митного оформлення під час **ввезення на територію України** за податковий (звітний) період. **Середня митна вартість імпортного природного газу**, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період, обчислюється **центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику**, та передається **до 5 числа місяця, наступного** за податковим (звітним) періодом, центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, який **до 10 числа місяця, наступного** за податковим (звітним) періодом, розміщує на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі.

При здійсненні **контрольованих операцій** у випадках, визначених статтею 39 Податкового кодексу України, **фактична ціна реалізації** відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) **не може бути менше ціни**, визначеної за **принципом «витягнутої руки»**.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує **державну політику економічного розвитку**, **до 10 числа місяця, наступного** за податковим (звітним) періодом, розміщує **визначену ціну реалізації** відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - **видобутої корисної копалини** (мінеральної сировини) на **своєму офіційному веб-сайті** у спеціальному розділі та повідомляє центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Сума доходу, отриманого (нарахованого) від **реалізації** відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - **видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)** за податковий (звітний) період, **зменшується** на суму **витрат платника**, пов'язаних з операціями **передпродажної підготовки**, у тому числі пакуванням, **фасуванням (бутелюванням)**, а також з **доставкою** (перевезенням, транспортуванням) обсягу (кількості) відповідного виду товарної

продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) **споживачу** в розмірах, установлених у **договорі купівлі-продажу** згідно з умовами постачання.

Суми попередньої оплати вартості обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що **надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань (фактичної поставки) або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки)** за відповідним договором, **включаються до суми доходу для обчислення вартості одиниці** відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді, **якщо такі господарські зобов'язання (поставки) виконані або мали бути виконаними** за зазначеним договором.

Сума доходу, отримана від реалізації обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) **в іноземній валюті**, обраховується в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України **на дату реалізації** таких корисних копалин.

Згідно з п. 252.18 ПКУ **податкові зобов'язання** з рентної плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) **в межах однієї ділянки надр** за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою:

$$\text{Пзн} = \text{Vф} \times \text{Вкк} \times \text{Свнз} \times \text{Кпп},$$

де **Пзн** - податкові зобов'язання з плати за користування надрами;

Vф - обсяг (кількість) відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді (в одиницях маси або об'єму);

Вкк - вартість одиниці відповідного виду видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), обчислена згідно з п. 252.7 - 252.17 ПКУ;

Свнз - величина ставки плати за користування надрами для видобування корисних копалин (у відсотках), встановлена у пункті 252.20 ПКУ;

Кпп - коригуючий коефіцієнт, встановлений у пункті 252.22 ПКУ.

Ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин **установлюються у відсотках від вартості** товарної продукції гірничого підприємства - **видобутої корисної копалини** (мінеральної сировини) у **розмірах**, визначених у п. 252.20 Податкового кодексу. Наприклад (див. **табл. 7.3**).

Таблиця 7.3

Ставки рентної плати для окремих груп корисних копалин

Назва груп корисних копалин, що надана у користування надрами гірничому підприємству	Ставка, відсоток від вартості товарної продукції гірничого підприємства
рудні (металовмісні (металічні), у тому числі руди) корисні копалини:	
чорних металів (крім залізної руди), кольорових та легувальних металів	6,25
залізна руда	12,00 , якщо середня вартість залізної руди за індексом IODEX 58% FE CFR China, що офіційно визначений світовим інформаційним агентством Platts, за податковий (звітний) період становить 70 і більше доларів США;

	11,00 , якщо середня вартість залізної руди за індексом IODEX 58% FE CFR China, що офіційно визначений світовим інформаційним агентством Platts, за податковий (звітний) період становить менше 70 доларів США*
урановмісні (в технологічному розчині)	5,00
інші, ніж урановмісні, чорних, кольорових та легувальних металів	5,00
*Інформація щодо застосування відповідної ставки для руд заліза розміщується центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, на своєму офіційному веб-сайті до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом.	

До ставок рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин застосовуються **коригуючі коефіцієнти**, установлені у підпункті 252.22 Податкового кодексу, які визначаються залежно від виду корисної копалини (мінеральної сировини) та умов її видобування.

У бухгалтерському обліку інформація про нараховану та перераховану до бюджету **рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин** 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».

Згідно з пп. 14.1.128 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України **обсяг видобутих корисних копалин** (мінеральної сировини) у гірничодобувного підприємства обліковується як **запаси**, які складаються з **сировини**, призначеної для обслуговування виробництва та адміністративних потреб, та **готової продукції**, що виготовлена на гірничодобувному підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. У бухгалтерському обліку такі запаси слід відображати відповідно на рахунках **20 «Виробничі запаси»** та **26 «Готова продукція»**.

Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 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 визначило суму рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, яка повинна бути сплачена до бюджету з **кожної одиниці видобутої мінеральної сировини** певного виду, то воно може включити витрати на нарахування такої рентної плати **як інші прямі витрати до виробничої собівартості** товарної продукції гірничого підприємства.

Витрати на нарахування відповідної суми рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, які пов'язані з видобування **одного певного виду мінеральної сировини**, відображаються як інші прямі витрати за дебетом рахунку **23 «Виробництво»** у кореспонденції з кредитом субрахунку **641 «Розрахунки за податками»**.

Якщо ж рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин **не включаються до виробничої собівартості товарної продукції гірничого підприємства**, то витрати на нарахування відповідної суми рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин відображаються за дебетом рахунку **92 «Адміністративні витрати»** у кореспонденції з кредитом субрахунку **641 «Розрахунки за податками»**.

Перерахування підприємством рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин до бюджету відображається за дебетом субрахунку 641

«Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

2. Податкова звітність з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, строки сплати цієї рентної плати

Форму Податкової декларації з рентної плати затверджено наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 719 (із змінами). При користуванні надрами в цілях, пов'язаних з видобуванням корисних копалин, разом з цією декларацією слід подати у відповідних випадках Додаток 1, Додаток 2 та Додаток 2-1.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати дорівнює календарному кварталу, а для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтового (попутного) газу), етану, пропану, бутану дорівнює календарному місяцю (п. 257.1 Податкового кодексу). Відповідно податковий розрахунок:

- у випадку застосування **місячного періоду** - подається протягом **20 днів** після закінчення місяця, а **сплата** податкового зобов'язання здійснюється **протягом 30 календарних днів** після закінчення місяця;

- у випадку застосування **квартального періоду** - подається протягом **40 днів** після закінчення кварталу, а **сплата** податкового зобов'язання здійснюється **протягом 50 календарних днів** після закінчення кварталу.

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.

Згідно з п. 252.23 Податкового кодексу податкові декларації з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин подаються її платниками **починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав спеціальний дозвіл**.

Відповідно до п. 252.25 Податкового кодексу платник рентної плати та уповноважена особа сплачують податкові зобов'язання залежно від розміщення ділянки надр (див. **табл. 7.4**).

Таблиця 7.4

Сплата податкових зобов'язань залежно від розміщення ділянки надр

№ з/п	Платник рентної плати та уповноважена особа сплачують податкові зобов'язання:
1	за місцезнаходженням ділянки надр, з якої видобуті корисні копалини, у разі розміщення такої ділянки надр у межах території України;
2	за місцем обліку платника рентної плати у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України.

3. Облік рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Відповідно до п. 253.1 Податкового кодексу платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є суб'єкти господарювання, які використовують ділянки надр для:

- 1) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;
- 2) витримання виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- 3) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

- 4) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;
- 5) провадження інших видів господарської діяльності.

Не є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, військові частини, заклади, установи і організації Збройних Сил України та інші військові формування, утворені відповідно до закону, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету (п. 253.2 Податкового кодексу).

Згідно з п. 253.3 Податкового кодексу **об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:**

- 1) для зберігання **природного газу та газоподібних продуктів - активний об'єм зберігання газу** в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);
- 2) для зберігання **нафти та інших рідких нафтопродуктів - об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок та природних порожнин (печер);**
- 3) для витримування виноматеріалів, зберігання винопродукції, вирощування грибів тощо - **площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).**

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, **не справляється (див. табл. 7.5).**

Таблиця 7.5

Окремі випадки, коли рентна плата не справляється

№ з/п	Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:
1	за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
2	за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання та наведені у п. 253.5 Податкового кодексу.

Розрахунок плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, здійснюється за формулою:

$$Пзн = Опп \times С,$$

де **Пзн** - податкові зобов'язання з плати за користування надрами;

Опп - обсяг підземного простору (ділянки) надр (в кубічних метрах, квадратних метрах);

С - ставка плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, за одиницю обсягу користування надрами, гривень на рік.

У бухгалтерському обліку інформація про нараховану та перераховану до бюджету **рентну плату за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**, 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».

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 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.

Таким чином, **витрати на нарахування** відповідної суми рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, можуть бути відображені,

зокрема, за дебетом рахунку **23 «Виробництво»** чи рахунку **91 «Загальновиробничі витрати»** у кореспонденції з кредитом субрахунку **641 «Розрахунки за податками»**, якщо вони включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

Якщо підземний простір використовується для цілей **збуту продукції (товарів, послуг)** (наприклад, як збутовий склад), то витрати на нарахування відповідної суми рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, можуть бути відображені за дебетом рахунку **93 «Витрати на збут»** у кореспонденції з кредитом субрахунку **641 «Розрахунки за податками»**.

Крім того, рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, відповідно до п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» може бути включена до адміністративних витрат, що відображається за дебетом рахунку **92 «Адміністративні витрати»** у кореспонденції з кредитом субрахунку **641 «Розрахунки за податками»**.

Перерахування підприємством рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, до бюджету відображається за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

4. Податкова звітність з рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, строки сплати цієї рентної плати

Форму **Податкової декларації з рентної плати** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 719 (із змінами). При користуванні надрами в цілях, **не пов'язаних з видобуванням корисних копалин**, разом з цією декларацією слід подати **Додаток 3**.

Базовий податковий (звітний) період для рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, дорівнює **календарному кварталу** (п. 257.1 Податкового кодексу). Відповідно **податковий розрахунок** подається протягом **40 днів** після закінчення кварталу, а **сплата** податкового зобов'язання здійснюється **протягом 50 календарних днів** після закінчення кварталу.

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.

Податкову декларацію з рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, слід подавати **за місцезнаходженням ділянки надр** (пп. 257.3.2 Податкового кодексу).

Питання для самоконтролю:

1. Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
2. Об'єкти оподаткування при справлянні рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
3. Бази оподаткування при справлянні рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
4. Ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.
5. Платники рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
6. Об'єкти оподаткування при справлянні рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
7. Бази оподаткування при справлянні рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.
8. Ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

9. Порядок обчислення і обліку рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

10. Порядок складання та подання податкової звітності з рентної плати за користування надрами.

11. Строки сплати рентної плати за користування надрами.

Рекомендована література: [1; 3; 4; 7; 9; 11; 21]

ТЕМА 8. ОБЛІК ІНШИХ ВИДІВ РЕНТНОЇ ПЛАТИ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 8.1. Облік інших видів рентної плати та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо обліку інших видів рентної плати та складання податкової звітності

План лекції

1. Облік рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України.
2. Облік рентної плати за спеціальне використання води.
3. Облік рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.
4. Облік рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

1. Облік рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України обчислюється і сплачується згідно з нормами ст. 254 Податкового кодексу.

Відповідно до п. 254.1 Податкового кодексу **платниками** рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є **загальні користувачі радіочастотного ресурсу України**, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким **надано право користуватися радіочастотним ресурсом України** в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

1. **ліцензії на користування** радіочастотним ресурсом України;
2. **ліцензії на мовлення** та **дозволу на експлуатацію** радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
3. **дозволу на експлуатацію** радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;
4. **дозволу на експлуатацію** радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.

Не є платниками рентної плати **спеціальні користувачі**, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та **радіоаматори**.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є **ширина смуги радіочастот**, що визначається як **частина смуги радіочастот** загального користування у відповідному регіоні та зазначена в **ліцензії на користування** радіочастотним ресурсом України або в **дозволі на експлуатацію** радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України за **1 МГц смуги радіочастот** у розрахунку на **місяць** наведені у п. 254.4 Податкового кодексу.

Відповідно до пп. 254.5.1 Податкового кодексу **перелік користувачів радіочастотного ресурсу** - платників рентної плати та/або зміни до нього подаються центральному органу

виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, **національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації**, із зазначенням **виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування** радіочастотним ресурсом **двічі на рік до 1 березня та до 1 вересня** поточного року станом на **1 січня та 1 липня** відповідно за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, за погодженням з національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації.

Платники рентної плати **обчислюють суму рентної плати** виходячи з **виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот** по **кожному регіону** окремо.

Згідно з пп. 254.5.3 Податкового кодексу **платники рентної плати, яким надано право користуватися** радіочастотним ресурсом України на підставі **ліцензій на користування** радіочастотним ресурсом України, сплачують рентну плату **починаючи з дати видачі ліцензії**.

Інші платники рентної плати сплачують рентну плату **починаючи з дати видачі дозволу на експлуатацію** радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв. **Сплата рентної плати** здійснюється платниками рентної плати з **дати видачі першого дозволу на експлуатацію** радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою в даній смузі радіочастот у відповідному регіоні **незалежно від загальної кількості дозволів**, наданих платнику рентної плати в **такій смузі** радіочастот у **певному регіоні**, крім випадків, коли наступні дозволи на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, видані на пристрої, потужність яких передбачає застосування **іншої, ніж у попередніх дозволах, ставки рентної плати**.

Платники рентної плати **подають до контролюючих органів копії ліцензій на користування** радіочастотним ресурсом України, **ліцензій на мовлення та дозволів на експлуатацію** радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у **місячний строк після їх видачі** (пп. 254.5.4 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 257.1 Податкового кодексу **базовий податковий (звітний) період** для рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України дорівнює **календарному місяцю**.

Податкова декларація з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України подається **за місцем податкової реєстрації** (пп. 257.3.3 Податкового кодексу).

Платники рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України подають **Податкову декларацію з рентної плати**, форму якої затверджено наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 719 (з наступними змінами). Разом з цією декларацією вони подають **Додаток 4 та Додаток 4-1**.

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 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**.

2. Облік рентної плати за спеціальне використання води

Рентна плата за спеціальне використання води обчислюється і сплачується згідно з нормами ст. 255 Податкового кодексу.

Відповідно до п. 255.1 Податкового кодексу **платниками** рентної плати за спеціальне використання води є:

- **первинні водокористувачі - суб'єкти господарювання** незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також **фізичні особи - підприємці**, які **використовують та/або передають вторинним водокористувачам** воду, отриману **шляхом забору води з водних об'єктів**;

- **суб'єкти господарювання** незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також **фізичні особи - підприємці**, які використовують воду для потреб **гідроенергетики, водного транспорту і рибництва**.

Згідно з п. 255.2 Податкового кодексу **не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі**, які використовують воду **виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення** (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення **виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку**.

Для цілей ст. 255 Податкового кодексу під терміном "**санітарно-гігієнічні потреби**" слід розуміти використання води в **туалетних, душових, ванних кімнатах і умивальниках** та використання для **утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані**.

Відповідно до п. 255.3 Податкового кодексу **об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі**.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:

- 1) для потреб **гідроенергетики - фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій** для вироблення електроенергії;
- 2) для потреб **водного транспорту - час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць)**.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на **фільтрацію та випаровування**).

Згідно з п. 255.4 Податкового кодексу рентна плата за спеціальне використання води, зокрема, **не справляється:**

1. за воду, що використовується для задоволення **питних і санітарно-гігієнічних потреб населення** (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення **виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку;**
2. за воду, що використовується для **протипожежних потреб;**
3. за воду, що використовується для потреб **зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;**
4. за воду, що використовується для **пилозаглушення у шахтах і кар'єрах;**
5. за воду, що **забирається науково-дослідними установами**, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, для проведення наукових досліджень у галузі **рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;**
6. за **підземну воду**, що вилучається з надр для **усунення шкідливої дії вод** (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;
7. за воду, що забирається для забезпечення **випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;**
8. за **морську воду**, крім води з лиманів;
9. за воду, що використовується **садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);**
10. за воду, що забирається для **реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та**

організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів відповідно до закону;

11. для потреб гідроенергетики - з гідроакумуючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;

12. для потреб водного транспорту:

- з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях **виключно** для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, **без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства** (попуски води з водосховищ та шлюзування);

- під час експлуатації водних шляхів **стоянковими** (нафтоперекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і **службово-допоміжними суднами** та експлуатації водних шляхів **річки Дунаю**.

Ставки рентної плати за спеціальне використання води наведено у п. 255.5 Податкового кодексу.

Відповідно до пп. 255.11.1 Податкового кодексу водокористувачі **самостійно обчислюють** рентну плату:

1) за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу нарастаючим підсумком з початку року;

2) за спеціальне використання води для потреб водного транспорту - починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Рентна плата **обчислюється** виходячи з **фактичних обсягів використаної води** (підземної, поверхневої) водних об'єктів, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, **лімітів використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів**.

Згідно з пп. 255.11.3 Податкового кодексу водокористувачі, які використовують воду із змішаного джерела, **обчислюють** рентну плату, враховуючи **обсяги води в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води, ставок рентної плати та коефіцієнтів**.

Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики обчислюється виходячи з фактичних **обсягів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій**, та ставки рентної плати.

За умови експлуатації водних шляхів **вантажними самохідними і несамохідними суднами** рентна плата за спеціальне використання води для потреб водного транспорту обчислюється виходячи з фактичних **даних обліку тоннаж-доби та ставки рентної плати, а пасажирськими суднами - виходячи з місця-доби та ставки рентної плати**.

Справляння рентної плати за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва **не звільняє** водокористувачів від сплати **рентної плати за спеціальне використання води** (пп. 255.11.7 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 255.11.10 Податкового кодексу **обсяг фактично використаної води** обчислюється водокористувачами **самостійно** на підставі даних **первинного обліку** згідно з **показаннями вимірювальних приладів**.

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

Згідно з пп. 255.11.12 Податкового кодексу якщо водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, **рентна плата обчислюється на загальних підставах з усього обсягу використаної води**.

Відповідно до п. 255.11.13 Податкового кодексу у разі **перевищення** водокористувачами встановленого **річного ліміту** використання води рентна плата обчислюється і сплачується у **п'ятикратному розмірі** виходячи з **фактичних обсягів** використаної води понад встановлений ліміт використання води, **ставок рентної плати та коефіцієнтів**.

Згідно з пп. 255.11.15 Податкового кодексу за відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води рентна плата справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

Відповідно до пп. 255.11.19 Податкового кодексу платники рентної плати подають одночасно з податковими деклараціями контролюючим органам копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

Згідно з пп. 255.11.20 Податкового кодексу у межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води рентна плата включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування. Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат.

Відповідно до п. 257.1 Податкового кодексу базовий податковий (звітний) період для цього виду рентної плати дорівнює календарному кварталу.

Податкова декларація з рентної плати за спеціальне використання води подається за місцем податкової реєстрації (пп. 257.3.4 Податкового кодексу).

Платники рентної плати за спеціальне використання води подають Податкову декларацію з рентної плати, форму якої затверджено наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 719 (з наступними змінами). Разом з цією декларацією у відповідних випадках вони подають Додаток 5, Додаток 6 та Додаток 7.

Рентна плата за спеціальне використання води відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 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.

3. Облік рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів

Рентна плата за спеціальне використання плати лісових ресурсів обчислюється і сплачується згідно з нормами ст. 256 Податкового кодексу.

Відповідно до п. 256.1 Податкового кодексу платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі - юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи - підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами.

Згідно з п. 256.2 Податкового кодексу об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є:

1. **деревина**, заготовлена в порядку рубок головного користування;
2. **деревина**, заготовлена під час проведення заходів:

а) щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);

б) з розчищення лісових ділянок, вкритих ліською рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;

3. **другорядні лісові матеріали** (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

4. **побічні лісові користування** (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);

5. **використання корисних властивостей лісів** для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються у розмірах, визначених п. 256.3 Податкового кодексу. Наприклад, ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються у гривнях за 1 щільний куб. метр деревини.

Відповідно до п. 256.5 Податкового кодексу **ставки рентної плати** за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами.

Сума рентної плати обчислюється суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах (пп. 256.11.1 Податкового кодексу).

Згідно з пп. 256.11.2 Податкового кодексу **сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках**, підлягає **перерахунку суб'єктом лісових відносин**, який видає спеціальні дозволи, у разі коли:

1) **загальна кількість** фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею **перевищує** зазначену в лісорубному квитку та кількість **більше ніж на 10 відсотків**;

2) **фактичний обсяг** використання лісових ресурсів **перевищує** зазначений у лісовому квитку **на весь обсяг такого перевищення**.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Лісокористувачі, у яких за результатами діяльності здійснюється **перерахунок рентної плати**, відображають **донараховані суми рентної плати в податковій декларації** (пп. 256.11.5 Податкового кодексу).

Відповідно до пп. 256.11.6 Податкового кодексу лісокористувачі **щокварталу** складають **податкову декларацію з рентної плати наростаючим підсумком з початку року, за винятком:**

а) лісокористувачів, якими **до отримання** лісорубних та лісових квитків **рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин**, які їх видають:

- **фізичних осіб**, а також **фізичних осіб - підприємців**, яким видано лісорубні та лісові квитки;

- **лісокористувачів** (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках **не перевищує 25 відсотків** однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;

б) **лісокористувачів з іншої області**, які сплачують рентну плату повністю **до видачі їм спеціального дозволу** за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Згідно з пп. 256.11.7 Податкового кодексу **про надходження суми рентної плати в касу суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи**, у спеціально заведеній книзі **робиться запис і лісокористувачеві видається квитанція**. Одночасно в лісорубних та лісових квитках робиться **позначка про сплату рентної плати в касу** (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

При отриманні дозволу в поточному році (або донарахуванні суми рентної плати) після чергового строку сплати рентної плати лісокористувачі сплачують усі суми рентної плати за строками, що минули.

Порядок подання декларації, строки сплати, відповідальність платників рентної плати та контроль за її справлянням визначено статтями 257 і 258 Податкового кодексу.

Суб'єкти лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом, направляють контролюючим органам **перелік лісокористувачів**,

яким **видано лісорубні квитки та лісові квитки**, за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері лісового господарства (пп. 258.2.6 Податкового кодексу).

Відповідно до п. 257.1 Податкового кодексу **базовий податковий (звітний) період** для цього виду рентної плати дорівнює **календарному кварталу**.

Податкова декларація з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів подається за **місцезнаходженням лісової ділянки** (пп. 257.3.5 Податкового кодексу).

Платники **рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів** подають **Податкову декларацію з рентної плати**, форму якої затверджено наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 719 (з наступними змінами). Разом з цією декларацією у відповідних випадках вони подають **Додаток 8** та **Додаток 9**.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 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**.

4. Облік рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України

Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України обчислюється і сплачується згідно з нормами ст. 256¹ Податкового кодексу.

Платниками рентної плати є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України.

Відповідно до п. 256¹.2 Податкового кодексу **об'єктом оподаткування** рентною платою:

1) для **нафти та нафтопродуктів** є їх **фактичні обсяги**, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;

2) для **аміаку** є **сума добутоків відстаней відповідних маршрутів їх транспортування (переміщення)**, узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, на **обсяги аміаку**, транспортованих (переміщених) кожним маршрутом транспортування.

Ставки оподаткування цим видом рентної плати встановлені п. 256¹.3 Податкового кодексу у доларах США. У разі зміни **тарифів до ставок рентної плати** застосовується **коригуючий коефіцієнт**, який обчислюється у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування аміаку та за транспортування нафти магістральними нафтопроводами для споживачів України.

Відповідно до п. 256¹.4 Податкового кодексу **сума податкових зобов'язань** з рентної плати обчислюється як **добуток відповідного об'єкта оподаткування**, визначеного у підпункті 256¹.2 Податкового кодексу, на відповідну **ставку оподаткування**, визначену у підпункті 256¹.3 Податкового кодексу, та з урахуванням **коригуючого коефіцієнта**, визначеного в установленому порядку.

Згідно з п. 256¹.5. Податкового кодексу **сума податкових зобов'язань** з рентної плати за податковий (звітний) період **сплачується виходячи з:**

-**фактичних обсягів аміаку і відстані** відповідних маршрутів його транспортування територією України;

-**фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів**, що транспортуються територією України.

Відповідно до п. 257.1 Податкового кодексу **базовий податковий (звітний) період** для рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та

нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України дорівнює **календарному місяцю**.

Податкова декларація з цього виду рентної плати подається **за місцем податкової реєстрації** (пп. 257.3.6 Податкового кодексу).

Платники **рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України** подають **Податкову декларацію з рентної плати**, форму якої затверджено наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 719 (з наступними змінами). Разом з цією декларацією у відповідних випадках вони подають **Додаток 10, Додаток 10-1, Додаток 11 та Додаток 11-1**.

Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 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**.

Питання для самоконтролю:

1. Платники рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України.
2. Платники рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.
3. Платники рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.
4. Об'єкти та бази оподаткування рентної плати за спеціальне використання води.
5. Ставки рентної плати за спеціальне використання води.
6. Об'єкти та бази оподаткування рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.
7. Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів.
8. Порядок обчислення, обліку та звітування з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України.
9. Строки сплати рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України.
10. Порядок обчислення, обліку, звітування та сплати з рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.
11. Строки сплати рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України.

Рекомендована література: [1; 3; 4; 7; 9; 11; 21]

ТЕМА 9. ОБЛІК ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 9.1. Облік екологічного податку та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо обліку екологічного податку та складання податкової звітності з цього податку

План лекції

1. Платники екологічного податку.
2. Об'єкт та база оподаткування екологічним податком.

3. Ставки екологічного податку та порядок його обчислення.
4. Податкова звітність з екологічного податку, строки його сплати.

1. Платники екологічного податку

Екологічний податок обчислюється і сплачується згідно з нормами розділу VIII „Екологічний податок” (ст. 240 – 250) Податкового кодексу України.

Платники екологічного податку наведені у табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Платники екологічного податку

№ з/п	Платниками екологічного податку є, зокрема, суб'єкти господарювання, підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:
1	викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
2	скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
3	розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
4	утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
5	тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Згідно з п. 240.3 Податкового кодексу не є платниками податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

1. до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства - виробника такого джерела;

2. здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами.

Не є платниками податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів (п. 240.4 Податкового кодексу).

Не є платниками податку за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину (п. 240.5 Податкового кодексу).

Не є платниками податку за викиди двоокису вуглецю суб'єкти, зазначені у пункті 240.1 цієї статті, якими здійснюються такі викиди в обсязі не більше 500 тонн за рік. У разі якщо річний обсяг викидів двоокису вуглецю перевищує 500 тонн за рік, суб'єкти зобов'язані зареєструватися платниками податку у податковому (звітному) періоді, в якому відбулося таке перевищення. Такі платники зобов'язані скласти та подати податкову звітність, нарахувати та сплатити податок за податковий (звітний) період, у якому відбулося таке перевищення, у порядку, передбаченому цим Кодексом (п. 240.7 Податкового кодексу). При цьому база оподаткування податком за викиди двоокису вуглецю за результатами податкового (звітного)

року зменшується на обсяг таких викидів у розмірі **500 тонн за рік** (п. 242.4 Податкового кодексу).

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, орган виконавчої влади Автономної Республіки Крим з питань охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації до **1 грудня року, що передує звітному, подають до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися** (п. 250.3 Податкового кодексу).

Орган державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки до **1 грудня року, що передує звітному, подає до контролюючого органу переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - суб'єктів діяльності у сфері використання ядерної енергії, у результаті діяльності яких утворилися, утворюються або можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлені особливими умовами ліцензії строк, а також направляє інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися** (п. 250.4 Податкового кодексу).

2. Об'єкт та база оподаткування екологічним податком

Об'єкти та бази оподаткування екологічним податком наведено у табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Об'єкти та бази оподаткування екологічним податком

№ з/п	Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком відповідно до п. 242.1 Податкового кодексу є:
1	обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
2	обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
3	обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
4	обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;
5	обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

3. Ставки екологічного податку та порядок його обчислення

Ставки екологічного податку установлені в залежності від об'єктів оподаткування – наприклад, у ст. 243 Податкового кодексу України – для викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, у ст. 245 – ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти і т.д.

У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати

суму податку **окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини** (п. 249.2 Податкового кодексу).

Суми податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин **стаціонарними джерелами забруднення (Пвс)**, обчислюються платниками податку самостійно щокварталу виходячи з **фактичних обсягів викидів**, ставок податку за формулою:

$$Пвс = \sum_{i=1}^n (M_i \times \Xi_{pi}),$$

де **M_i** - фактичний обсяг викиду і-тої забруднюючої речовини в **тоннах (т)**;

Ξ_{pi} - ставки податку в поточному році за **тонну і-тої забруднюючої речовини у гривнях з копійками**.

Суми податку, який справляється за скиди **забруднюючих речовин у водні об'єкти (Пс)**, обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$Пс = \sum_{i=1}^n (M_{li} \times \Pi_{li} \times K_{oc}),$$

де **M_{li}** - обсяг скиду і-тої забруднюючої речовини в **тоннах (т)**;

Π_{li} - ставки податку в поточному році за **тонну і-того виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками**;

K_{oc} - коефіцієнт, що дорівнює **1,5** і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у **ставки і озера** (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

Суми податку, який справляється за **розміщення відходів (Прв)**, обчислюються платниками самостійно щокварталу виходячи з **фактичних обсягів розміщення відходів**, ставок податку та коригуючих коефіцієнтів за формулою:

$$Прв = \sum_{i=1}^n (\Xi_{pi} \times M_{li} \times K_{т} \times K_{o}),$$

де **Π_{pi}** - ставки податку в поточному році за **тонну і-того виду відходів у гривнях з копійками**;

M_{li} - обсяг відходів і-того виду в **тоннах (т)**;

K_т - коригуючий коефіцієнт, який враховує **розташування місця розміщення відходів і який наведено у п. 246.5 Податкового кодексу (якщо місце (зона) розміщення відходів знаходиться в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж, то коефіцієнт становить 3)**;

K_o - коригуючий коефіцієнт, що дорівнює **3** і застосовується у разі розміщення відходів на **звалищах**, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

Згідно з п. 249.7 Податкового кодексу суми податку, який справляється за утворення **радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені)**, обчислюються платниками податку - експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, включаючи експлуатуючі організації (оператори) дослідницьких реакторів, самостійно щокварталу на основі показників виробництва електричної енергії, ставки податку, а також **пропорційно обсягу та активності радіоактивних відходів** виходячи з **фактичного об'єму радіоактивних відходів**, утворених за **базовий податковий (звітний) період**, і з **фактичного об'єму радіоактивних відходів**, накопичених до **1 квітня 2009 року**, та коригуючого коефіцієнта за формулою:

$$АЕС = O_n \times H + (p_{нс} \times C_{1нс} \times V_{1нс} + p_v \times C_{1в} \times V_{1в}) + 1/32 (p_{нс} \times C_{2нс} \times V_{2нс} + p_v \times C_{2в} \times V_{2в}),$$

де **АЕС** - **сума податку**, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, обчислена за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

Оп - фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, кВт-год (для дослідницьких реакторів дорівнює 0);

Н - ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, що переглядається у разі потреби один раз на рік, визначена у п. 247.1 Податкового кодексу, у гривнях за 1 кВт-год;

1/32 - коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 року радіоактивні відходи (коефіцієнт діє з 1 квітня 2011 року до 1 квітня 2019 року, протягом іншого періоду дорівнює 0);

рв - коригуючий коефіцієнт для високоактивних відходів, наведений у п. 247.2 Податкового кодексу;

рнс - коригуючий коефіцієнт для середньоактивних та низькоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 цього Кодексу;

С1нс - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

С1в - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;

С2нс - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;

С2в - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;

V1нс - фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V1в - фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V2нс - фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

V2в - фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання).

Інші платники податку - суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії обчислюють суми податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів їх виробниками, пропорційно обсягу та активності радіоактивних матеріалів щокварталу, що сплачується у загальному розмірі **10 відсотків вартості** (без урахування податку на додану вартість) кожного джерела іонізуючого випромінювання, яка визначається з дати придбання (купівлі-продажу) цього джерела. Вартість здавання накопичених до 1 квітня 2009 року радіоактивних відходів для таких суб'єктів визначається за договорами між виробниками радіоактивних відходів і спеціалізованими підприємствами з поводження з радіоактивними відходами.

Відповідно до п. 249.8 Податкового кодексу **суми податку**, який справляється за **тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк**, обчислюються платниками податку - **виробниками радіоактивних відходів** самостійно **щокварталу** на підставі ставок податку, наведених у п. 248.1 Податкового кодексу, та **пропорційно строку зберігання** таких відходів **понад установлений строк** за формулою:

$$S \text{ зберігання} = N \times V \times T \text{ зберігання},$$

де **S зберігання** - **сума податку**, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, обчислена за базовий податковий (звітний) період, **календарний квартал**, у **гривнях з копійками**;

N - **ставка податку**, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, **наведена у пункті 248.1** Податкового кодексу;

V - **фактичний об'єм радіоактивних відходів**, які зберігаються у виробника таких відходів **понад установлений особливими умовами ліцензії строк**, **куб. метрів (куб. сантиметрів** - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);

T зберігання - **кількість повних календарних кварталів**, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються **понад установлений особливими умовами ліцензії строк**.

У бухгалтерському обліку інформація про нараховану та перераховану до бюджету суму **екологічного 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».

Екологічний податок відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 Положення (стандарт) 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 екологічного 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 екологічного 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 екологічного податку до бюджету відображається за дебетом субрахунку 641«Розрахунки за податками» у кореспонденції з кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

4. Податкова звітність з екологічного податку, строки його сплати

Форму **Податкової декларації екологічного податку** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 715 (зі змінами).

Базовий податковий (звітний) період щодо екологічного податку дорівнює календарному кварталу (п. 250.1 Податкового кодексу). Відповідно **податкова декларація** подається протягом **40 днів** після закінчення кварталу, а **сплата** податкового зобов'язання здійснюється **протягом 50 календарних днів** після закінчення кварталу.

За викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – декларація подається **за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів** (пп. 250.2.1 Податкового кодексу).

За утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк – декларація подається **за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах** (пп. 250.2.3 Податкового кодексу).

Питання для самоконтролю:

1. Склад платників екологічного податку та осіб, які не є платниками цього податку.
2. Дати характеристику об'єктам та базам оподаткування при справлянні екологічного податку.
3. Дати характеристику порядку обчислення та обліку екологічного податку у випадках здійснення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, застосування ставок цього податку.
4. Дати характеристику порядку обчислення та обліку екологічного податку у випадках здійснення в скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти, застосування ставок цього податку.
5. Дати характеристику порядку обчислення та обліку екологічного податку при розміщенні відходів, застосування ставок цього податку.
6. Дати характеристику порядку обчислення та обліку екологічного податку у випадках утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), застосування ставок цього податку.
7. Дати характеристику порядку обчислення та обліку екологічного податку при утворенні та/або тимчасовому зберіганні радіоактивних відходів, виробленні електричної енергії експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), застосування ставок цього податку.
8. Застосування коефіцієнтів при розрахунку екологічного податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.
9. Порядок складання та подання податкової звітності з екологічного податку, строки цього податку.

Рекомендована література: [1; 7; 9; 11; 17]

ТЕМА 10. ОБЛІК ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ, І ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ, ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 10.1. Облік податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і транспортного податку, та складання податкової звітності

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

План лекції

1. Облік податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
2. Податкова звітність з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, строки сплати цього податку.
3. Облік транспортного податку.
4. Податкова звітність з транспортного податку, строки сплати цього податку.

1. Облік податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Податок на майно обчислюється і сплачується згідно з нормами розділу XII „Податок на майно” Податкового кодексу України.

Однією із складових податку на майно є **податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки**, порядок обчислення якого визначено статтею 266 Податкового кодексу.

Відповідно до пп. 266.1.1 Податкового кодексу платниками податку є **фізичні та юридичні особи**, в тому числі нерезиденти, які є **власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості**.

Як визначати платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у **спільній частковій або спільній сумісній власності** кількох осіб наведено у **табл. 10.1**.

Таблиця 10.1

Визначення платників податку в разі перебування об'єктів нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності

№ з/п	Визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб
1	якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;
2	якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі , платником податку є одна з таких осіб-власників , визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;
3	якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі , платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку .

Згідно з пп. 266.2.1 Податкового кодексу **об'єктом оподаткування** є **об'єкт житлової та нежитлової нерухомості**, в тому числі його частка.

До об'єктів **житлової нерухомості** відносяться будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду (житлові будинки, квартири тощо), дачні та садові будинки.

До об'єктів **нежитлової нерухомості** відносяться будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду (будівлі готельні, офісні, торговельні, гаражі тощо).

Згідно з пп. 266.2.2 Податкового кодексу **не є об'єктом оподаткування**, зокрема:

1) 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);

2) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які **розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення**, визначені законом, в тому числі їх частки;

3) будівлі **дитячих будинків сімейного типу**;

4) **гуртожитки**;

5) **житлова нерухомість, непридатна для проживання**, в тому числі у зв'язку з **аварійним станом**, визнана такою згідно з рішенням сільської, сільської, селищної, міської ради або ради

об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

6) об'єкти **житлової нерухомості**, в тому числі їх частки, що **належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування**, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, **дітям-інвалідам**, які виховуються **одинокими матерями (батьками)**, але **не більше одного такого об'єкта** на дитину;

7) об'єкти **нежитлової нерухомості**, які використовуються **суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу**, що провадять свою діяльність в **малих архітектурних формах та на ринках**;

8) **будівлі промисловості**, віднесені до групи "Будівлі промислові та склади" (код 125) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, що використовуються за призначенням у **господарській діяльності** суб'єктів господарювання, основна діяльність яких класифікується у секціях В-F КВЕД ДК 009:2010, та **не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку**;

9) **будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб)**, віднесені до класу "Будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства" (код 1271) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, та **не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку**;

10) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у **власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств**;

11) об'єкти нерухомості, що перебувають у **власності релігійних організацій**, статuti (положення) яких **зарєєстровано у встановленому законом порядку**, та використовуються виключно для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, в яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями **добродійні заклади** (притулки, інтернати, лікарні тощо), **крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність**;

12) об'єкти **житлової нерухомості**, які належать **багатодітним або прийомним сім'ям**, у яких виховується **п'ять та більше дітей**.

Відповідно до 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.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Пільги із сплати цього податку наведено у п. 266.4 Податкового кодексу. Згідно з пп. 266.4.1 Податкового кодексу **база оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи - платника податку, зменшується у такому порядку (див. табл. 10.2).**

Таблиця 10.2

База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичної особи

№ з/п	База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи - платника податку, згідно з пп. 266.4.1 Податкового кодексу зменшується:
1	згідно підпункту «а»: для квартири/квартир незалежно від їх кількості - на 60 кв. метрів ;

2	згідно підпункту «б»: для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості - на 120 кв. метрів ;
3	згідно підпункту «в»: для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), - на 180 кв. метрів .

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

Відповідно до пп. 266.4.2 Податкового кодексу **сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад**, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **встановлюють пільги з податку**, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності **фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України**, статuti (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та **використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями)**.

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової нерухомості для **фізичних осіб** визначаються виходячи з їх **майнового стану та рівня доходів**.

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів **нежитлової нерухомості**, встановлюються залежно від майна, яке є **об'єктом оподаткування**.

Згідно з пп. 266.4.3 Податкового кодексу **пільги з податку**, передбачені підпунктами 266.4.1 та 266.4.2 Податкового кодексу, для **фізичних осіб не застосовуються** до таких об'єктів оподаткування (див. **табл. 10.3**).

Таблиця 10.3

Випадки, коли пільги з податку, передбачені підпунктами 266.4.1 та 266.4.2 Податкового кодексу, для фізичних осіб не застосовуються

№ з/п	Пільги з податку, передбачені підпунктами 266.4.1 та 266.4.2 Податкового кодексу, для фізичних осіб не застосовуються згідно з пп. 266.4.3 Податкового кодексу до:
1	об'єкта/об'єктів оподаткування , якщо площа такого/таких об'єкта/об'єктів перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі, встановленої підпунктом 266.4.1 Податкового кодексу (<i>тобто для квартири/квартир – 300 кв. метрів (5 x 60 кв. метрів), для житлового будинку/будинків - 600 кв. метрів (5 x 120 кв. метрів), для різних типів об'єктів житлової нерухомості - 900 кв. метрів (5 x 180 кв. метрів)</i>);
2	об'єкта/об'єктів оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності).

Відповідно до пп. 266.5.1 Податкового кодексу **ставки податку** для об'єктів **житлової та/або нежитлової нерухомості**, що перебувають у власності **фізичних та юридичних осіб**, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що **не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати**, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за **1 квадратний метр бази оподаткування** (нагадаємо, що мінімальна заробітна плата встановлена на 1 січня 2021 р. у розмірі **6 000 грн.**).

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Згідно з пп. 266.7.1 Податкового кодексу **обчислення суми податку** з об'єкта/об'єктів **житлової нерухомості**, які перебувають у власності **фізичних осіб**, здійснюється контролюючим

органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості у такому порядку:

а) за наявності у власності платника податку **одного об'єкта житлової нерухомості**, в тому числі його частки, податок обчислюється, виходячи з **бази оподаткування, зменшеної** відповідно до підпунктів "а" або "б" підпункту 266.4.1 Податкового кодексу (тобто для **квартири - на 60 кв. метрів, для будинку - на 120 кв. метрів**) та відповідної ставки податку;

б) за наявності у власності платника податку **більше одного об'єкта житлової нерухомості одного типу**, в тому числі їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів зменшеної відповідно до підпунктів "а" або "б" підпункту 266.4.1 Податкового кодексу (тобто для **квартир - на 60 кв. метрів, для будинків - на 120 кв. метрів**) та відповідної ставки податку;

в) за наявності у власності платника податку **об'єктів житлової нерухомості різних видів**, у тому числі їх часток, податок обчислюється виходячи із сумарної загальної площі таких об'єктів, зменшеної відповідно до підпункту "в" підпункту 266.4.1 Податкового кодексу (тобто **на 180 кв. метрів**) та відповідної ставки податку;

г) сума податку, обчислена з урахуванням підпунктів «б» і «в» пп. 266.7.1 Податкового кодексу, розподіляється контролюючим органом **пропорційно до питомої ваги загальної площі** кожного з об'єктів житлової нерухомості;

За наявності у власності платника податку **об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості**, у тому числі його частки, що перебуває у власності **фізичної чи юридичної особи** - платника податку, загальна площа якого **перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку)**, сума податку, розрахована відповідно до підпунктів "а"- "г" підпункту 266.7.1 Податкового кодексу, **збільшується на 25000 гривень** на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку) (пп. 266.7.1-1 Податкового кодексу).

Обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів **нежитлової нерухомості**, які перебувають у власності **фізичних осіб**, здійснюється **контролюючим органом** за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості виходячи із **загальної площі** кожного з об'єктів нежитлової нерухомості та відповідної ставки податку.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку, обчисленого згідно з підпунктом 266.7.1 Податкового кодексу, та відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, надсилаються платнику податку контролюючим органом у порядку, визначеному статтею 42 цього Кодексу, **до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком)** (пп. 266.7.2 Податкового кодексу).

Щодо **новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості** податок сплачується **фізичною особою-платником** починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Згідно з пп. 266.10.1 Податкового кодексу **податкове зобов'язання** за звітний рік з податку **сплачується фізичними особами** протягом **60 днів** з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

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 Положення (стандарт) 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 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. Податкова звітність з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, строки сплати цього податку

Форму **Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки**, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.04.2015 року № 408 (зі змінами).

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 (пп. 266.7.5 Податкового кодексу).

3. Облік транспортного податку

Транспортний податок є однією із складових податку на майно.

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**.

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 реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі (тобто **Міністерством економіки України**), 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.

Щороку до **1 лютого** податкового (звітного) року центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, на своєму **офіційному веб-сайті** розміщується **перелік легкових автомобілів**, 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, який повинен містити такі дані щодо цих автомобілів: **марка, модель, рік випуску, об'єм циліндрів двигуна, тип пального** (пп. 267.2.1 Податкового кодексу).

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є **об'єктом оподаткування** відповідно до підпункту 267.2.1 Податкового кодексу.

Згідно з п. 267.4 Податкового кодексу **ставка податку** встановлюється з розрахунку **на календарний рік** у розмірі **25 000 гривень** за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до підпункту 267.2.1 Податкового кодексу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює **календарному року**.

Відповідно до пп. 267.6.1 Податкового кодексу **обчислення суми податку** з об'єкта/об'єктів оподаткування фізичних осіб **здійснюється контролюючим органом** [за] податковою адресою (місцем реєстрації) платника податку, зазначеною в реєстраційних документах на об'єкт оподаткування.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити **надсилаються платнику податку** контролюючим органом у порядку, визначеному статтею 42 Податкового кодексу, **до 1 липня** року базового податкового (звітного) періоду (року). Щодо об'єктів оподаткування, **придбаних протягом року**, податок сплачується фізичною особою-платником **починаючи з місяця**, в якому **виникло право власності** на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання **інформації про перехід права власності** (пп. 267.6.2 Податкового кодексу).

Згідно з п. 267.8.1 Податкового кодексу транспортний податок сплачується **фізичними особами** протягом **60 днів** з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

У бухгалтерському обліку інформація про нараховану та перераховану до бюджету суму **транспортного 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».

Транспортний податок відображається у бухгалтерському обліку згідно з п. 18 Положення (стандарт) 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 транспортного 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 витрати на нарахування транспортного 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»**.

Якщо ж легковий транспортний засіб задіяний **виключно для роз'їздів працівників відділу збуту підприємства, які зайняті просуванням на ринку та збутом продукції**, яку

реалізує підприємство, і всі **витрати на утримання такого транспортного засобу** на підставі п. 19 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» **включаються до складу витрат на збут**, то й витрати на сплату транспортного податку за цей транспортний засіб також можуть бути включені до складу витрат на збут і відображені за дебетом рахунку **93 «Витрати на збут»** у кореспонденції з кредитом субрахунку **641 «Розрахунки за податками»**.

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

4. Податкова звітність з транспортного податку, строки сплати цього податку

Форму **Податкової декларації з транспортного податку** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.04.2015 р. № 415 (зі змінами).

Згідно з п. 267.6.4 Податкового кодексу платники податку - **юридичні особи** самостійно обчислюють суму податку станом **на 1 січня** звітного року і **не пізніше 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. Склад платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
2. Дати характеристику об'єкту оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та об'єктам нерухомості, які не є об'єктом оподаткування.
3. База оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
4. Дати характеристику пільгам з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які надаються фізичним особам.
5. Дати характеристику пільгам з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які надаються юридичним особам.
6. Ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
7. Особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за наявності у власності платника податку об'єктів житлової нерухомості різних видів, у тому числі їх часток.
8. Дати характеристику порядку розрахунку та обліку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
9. Подання податкової звітності з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

10. Строки сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, юридичними особами.
11. Строки сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фізичними особами.
12. Платники транспортного податку, об'єкт та база ободаткування, ставка цього податку.
13. Порядок обчислення та обліку транспортного податку.
14. Порядок складання та подання податкової звітності з транспортного податку, строки сплати цього податку до бюджету.

Рекомендована література: [1; 7; 9; 11; 19; 22; 24]

ТЕМА 11. ОБЛІК ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ І МІСЦЕВИХ ЗБОРІВ ТА СКЛАДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Лекція 11.1. Облік плати за землю і місцевих зборів та складання податкової звітності

Мета лекції: вивчення теоретичних та практичних питань щодо обліку плати за землю і місцевих зборів та складання податкової звітності

План лекції

1. Платники плати за землю.
2. Об'єкти та бази оподаткування, пільги і ставки, що застосовуються при справлянні плати за землю.
3. Звільнення від земельного податку платників єдиного податку.
4. Розрахунок земельного податку та його облік.
5. Податкова звітність з плати за землю, строки сплати цього податку.
6. Облік туристичного збору.
7. Податкова звітність з туристичного збору, строки його сплати.
8. Облік збору за місця для паркування транспортних засобів.
9. Податкова звітність зі збору за місця для паркування транспортних засобів, строки його сплати.

1. Платники плати за землю

Відповідно до пп. 14.1.147 Податкового кодексу **плата за землю** - обов'язковий платіж у складі **податку на майно**, що справляється у формі:

- 1) **земельного податку;**
- 2) **орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.**

Платниками земельного податку згідно з ст. 269 Податкового кодексу є (див. табл. 11.1).

Таблиця 11.1

Платники земельного податку

№ з/п	Платники земельного податку
1	власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) – вони сплачують земельний податок ;
2	землекористувачі , при цьому постійні землекористувачі сплачують земельний податок , а тимчасові землекористувачі (орендарі) – сплачують орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Відповідно до п. 288.2 ст. 288 Податкового кодексу **платником** орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності є **орендар** земельної ділянки.

Відповідно до п.287.8 ст.287 ПКУ **власник нежилого приміщення** (його частини) у **багатоквартирному жилому будинку** сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно. В Узагальнюючій податковій консультації щодо справляння плати за землю у разі оренди площі у багатоквартирному будинку, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 06.07.2018 року № 602, роз'яснено, що, платниками земельного податку за земельні ділянки під багатоквартирними житловими будинками є:

1) або **підприємства, установи і організації**, які здійснюють управління цими будинками і яким земельні ділянки під таким будинком та прибудинкова територія надані у **постійне користування**;

2) або **співвласники** багатоквартирного будинку, яким земельні ділянки під таким будинком та прибудинкова територія надані у **власність** або у **постійне користування**.

У цій же Узагальнюючій податковій консультації зроблено висновок, що **власник нерухомого майна в багатоквартирному будинку**, має нарівні з іншими співвласниками нести витрати на утримання будинку пропорційно до своєї частини майна, які можуть включати також передбачену законодавством плату за землю щодо земельної ділянки під таким будинком та прибудинкову територію. При цьому **безпосереднім платником плати за землю** виступає особа, щодо якої здійснено **реєстрацію державних прав на земельну ділянку під будинком та прибудинкову територію** (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).

У свою чергу, **орендар** як житлового, так і нежитлового приміщення у багатоквартирному будинку безпосередньо **не набуває прав власності** чи **користування земельними ділянками**, які б підлягали державній реєстрації за таким орендарем відповідно до законодавства. Отже, підстав для нарахування та сплати плати за землю (у формі земельного податку чи орендної плати за землю державної чи комунальної власності) як у платника податку у нього **не виникає**.

Плата за землю (земельний податок та орендна плата за землі державної і комунальної власності) **фізичних осіб – нерезидентів** справляється на загальних підставах.

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**.

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.

Слід звернути увагу, що **власники квартир (жилих приміщень)** у багатоквартирних жилих будинках зазвичай **не є платниками земельного податку до бюджету за земельні ділянки** під такими будинками (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 111.01

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.**

Згідно із пунктом 286.6 статті 286 ПКУ за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у **спільній власності** кількох юридичних або фізичних осіб, **податок нараховується** з урахуванням **прибудинкової території** кожному з таких осіб:

1) у **рівних частинах** - якщо будівля перебуває у **спільній сумісній власності** кількох осіб, але **не поділена в натурі**, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

2) **пропорційно** належній частці кожної особи - якщо будівля перебуває у **спільній частковій власності**;

3) **пропорційно** належній частці кожної особи - якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і **поділена в натурі**.

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.

У пункті 286.1 ст.286 ПКУ встановлено, що **підставою для нарахування** земельного податку є **дані державного земельного кадастру**.

Якщо права на земельну ділянку **не оформлені**, то власник нерухомого майна, що розташоване на цій земельній ділянці, **не вважається платником земельного податку** в розумінні статті 269 ПКУ (див. далі).

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

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.

2. Об'єкти та бази оподаткування, пільги і ставки, що застосовуються при справлянні плати за землю

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**.

Базою оподаткування при обчисленні земельного податку згідно зі статтею 271 Податкового кодексу є:

- 1) **нормативна грошова оцінка** земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого Податковим кодексом України;
- 2) **площа земельних ділянок**, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Ставки земельного податку за земельні ділянки, **нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)**, визначено ст. 274 Податкового кодексу, а саме:

1) ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких **проведено**, встановлюється у розмірі **не більше 3 відсотків** від їх нормативної грошової оцінки, **для земель загального користування - не більше 1 відсотка** від їх нормативної грошової оцінки, а **для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка** від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки (п. 274.1 Податкового кодексу);

2) ставка податку встановлюється у розмірі **не більше 12 відсотків** від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у **постійному користуванні суб'єктів**

господарювання (крім державної та комунальної форми власності) (п. 274.2 Податкового кодексу).

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області (п. 277.1 ст. 277 Податкового кодексу). Варто відзначити, що наведені у п. 277.1 ст. 277 Податкового кодексу ставки земельного податку застосовуються при оподаткуванні земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим та по областях наведена у Додатку 1 до Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затвердженого наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 23.05.2017 р. № 262.

Від сплати земельного податку згідно з п. 281.1 Податкового кодексу звільняються такі фізичні особи (див. табл. 11.2).

Таблиця 11.2

Фізичні особи, які звільняються від сплати земельного податку

№ з/п	Від сплати земельного податку згідно з п. 281.1 Податкового кодексу звільняються такі фізичні особи:
1	особи з інвалідністю першої і другої групи;
2	фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
3	пенсіонери (за віком);
4	ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";
5	фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб пунктом 281.1 Податкового кодексу, поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства - у розмірі не більш як 2 гектари;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах - не більш як 0,25 гектара, в селищах - не більш як 0,15 гектара, в містах - не більш як 0,10 гектара;
- для індивідуального дачного будівництва - не більш як 0,10 гектара;
- для будівництва індивідуальних гаражів - не більш як 0,01 гектара;
- для ведення садівництва - не більш як 0,12 гектара.

Від сплати податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи (п. 281.3 Податкового кодексу).

Пунктом 281.4 Податкового кодексу встановлено, що якщо фізична особа, визначена у пункті 281.1 Податкового кодексу, станом на 1 січня поточного року має у власності декілька земельних ділянок одного виду використання, площа яких перевищує межі граничних норм, визначених пунктом 281.2 Податкового кодексу, така особа до 1 травня поточного року подає письмову заяву у довільній формі до контролюючого органу за місцем знаходження будь-якої земельної ділянки про самостійне обрання/зміну земельних ділянок для застосування пільги (далі - заява про застосування пільги).

Пільга починає застосовуватися до обраних земельних ділянок з базового податкового (звітнього) періоду, в якому подано таку заяву, та діє до початку місяця, що настає за місяцем подання нової заяви про застосування пільги. У разі подання фізичною особою, яка станом на **1 січня** поточного року має у власності декілька земельних ділянок одного виду використання, заяви про застосування пільги після **1 травня** поточного року пільга починає застосовуватися до обраних земельних ділянок з наступного податкового (звітнього) періоду.

Сплата плати за землю фізичними особами, які не подають декларацію, здійснюється з урахуванням наступного (див. табл. 11.3).

Таблиця 11.3

Особливості сплати плати за землю фізичними особами, які не подають декларацію

№ з/п	Сплата плати за землю фізичними особами, які не подають декларацію, здійснюється з урахуванням наступного:
1	нарахування фізичним особам сум плати за землю проводиться контролюючими органами щороку до 1 травня (п. 287.2 ПКУ);
2	до 1 липня поточного року контролюючі органи видають платникам податкове повідомлення-рішення про внесення податку (п. 286.5 ПКУ);
3	податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення (п. 287.5 ПКУ).

Відповідно до пп. 14.1.136 ст. 14 ПКУ **орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності** – обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (далі – орендна плата).

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є **договір оренди** такої земельної ділянки (п. 288.1 ст. 288 ПКУ).

Для орендної плати **об'єктом оподаткування** є земельна ділянка, надана **в оренду** (пп. 288.3 ст. 288 ПКУ).

Орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності сплачується орендарем **у розмірі і на умовах, установлених договором оренди**, при цьому **річна сума платежу** згідно з п. 288.5 ПКУ:

1. згідно з пп. 288.5.1 ПКУ **не може бути меншою** за розмір земельного податку:

- для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких **проведено**, - у розмірі **не більше 3 відсотків** їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування - **не більше 1 відсотка** їх нормативної грошової оцінки, для сільськогосподарських угідь - **не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка** їх нормативної грошової оцінки;

- для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких **не проведено**, - у розмірі **не більше 5 відсотків** нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь - **не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків** нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області;

2. згідно з пп. 288.5.2 ПКУ **не може перевищувати 12 відсотків** нормативної грошової оцінки;

3. згідно з пп. 288.5.3 ПКУ **може перевищувати** граничний розмір орендної плати, встановлений у підпункті 288.5.2 ПКУ, у разі визначення орендаря **на конкурентних засадах**;

4. згідно з пп. 288.5.4 ПКУ для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, **не може перевищувати** розміру земельного податку;

5. згідно з пп. 288.5.1 ПКУ для баз олімпійської, паролімпійської та дефлімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, **не може перевищувати 0,1 відсотка** нормативної грошової оцінки.

Про особливості сплати орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності у разі **припинення або розірвання договору оренди** надали роз'яснення фахівці ДПСУ (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 111.02

До якої дати СГ сплачує орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності у разі припинення або розірвання договору оренди?

Згідно з пп. 288.1 – 288.3 ст. 288 ПКУ підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки.

У разі припинення права користування земельною ділянкою плата за землю сплачується за **фактичний період перебування землі** у користуванні у поточному році (п. 287.1 ст. 287 ПКУ).

У разі **припинення або розірвання договору оренди** землі орендар зобов'язаний повернути орендодавцеві земельну ділянку на умовах, визначених договором. Орендар **не має права** утримувати земельну ділянку для задоволення своїх вимог до орендодавця (частина перша ст. 34 Закону України від 06 жовтня 1998 року № 161-XIV «Про оренду землі»).

Таким чином, у разі **припинення або розірвання договору оренди** земельної ділянки державної і комунальної власності суб'єкт господарювання (орендар) повертає орендодавцеві земельну ділянку на умовах, визначених договором, та **сплачує орендну плату за фактичний період перебування землі у користуванні у поточному році**, тобто до дати повернення земельної ділянки орендодавцю (відповідному органу виконавчої влади чи відповідній сільській, селищній, міській раді).

Як сплачувати земельний податок садівницькому товариству надали роз'яснення фахівці ДПСУ (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 111.01

Чи повинні члени садівницького товариства сплачувати земельний податок, якщо земля приватизована, чи платником є садівницьке товариство?

Відповідно до ст.ст. 269, 270 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) **платниками земельного податку** є, зокрема, власники земельних ділянок та землекористувачі, а об'єктами оподаткування – земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні.

Власники земельних ділянок – це юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності відповідно (п.п. 14.1.34 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Землекористувачі – це юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди (п.п. 14.1.73 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру (п. 286.1 ст. 286 ПКУ).

Якщо земельні ділянки **приватизовані громадянами - членами садівничого товариства** і кожен громадянин отримав документ, що засвідчує право на земельну ділянку, то **такі громадяни**, крім тих, кому надані пільги щодо сплати земельного податку згідно зі ст. 281 Податкового кодексу України, є **платниками земельного податку**. При цьому, нарахування фізичним особам сум земельного податку проводиться контролюючими органами, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку.

Садівницьке товариство є платником земельного податку за земельні ділянки, включаючи земельні ділянки загального користування, **надані такому товариству** для ведення садівництва і щодо яких члени товариства **не оформили** право на свою земельну ділянку.

3. Звільнення від земельного податку платників єдиного податку

Відповідно до пп. 4 п. 297.1 ст. 297 Податкового кодексу платники єдиного податку **звільняються** від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на майно в частині **земельного податку** за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку **першої - третьої груп** для провадження **господарської діяльності** (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, **в оренду (найм, позичку)** та платниками єдиного податку **четвертої групи** для ведення **сільськогосподарського товаровиробництва**.

Фахівці ДПСУ висловили свою думку щодо **застосування пільги зі сплати земельного податку** юридичною особою – платником єдиного податку третьої групи, що є власником земельної ділянки, на якій здійснюється **будівництво** (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 111.01

Чи є платником земельного податку ЮО – платник ЄП третьої групи, що є власником земельної ділянки, на якій здійснюється будівництво (в тому числі виробничих об'єктів)?

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку третьої групи для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм, позичку)) (п.п. 4 п. 297.1 ст. 297 ПКУ).

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).

Тобто, у разі здійснення **будівництва** (в тому числі **виробничих об'єктів**), юридична особа **не використовує** у господарській діяльності свої земельні ділянки. Відповідно **не виконуються умови, які звільняють платника єдиного податку від сплати земельного податку**.

Отже, юридична особа – **платник єдиного податку третьої групи**, що є власником земельної ділянки, на якій здійснюється будівництво (у тому числі виробничих об'єктів), **сплачує земельний податок на загальних підставах**.

Фахівці ДПСУ також роз'яснили, чи **повинна сплачувати земельний податок** юридична особа – платник єдиного податку третьої групи – власник земельних ділянок (землекористувач на правах постійного користування земельними ділянками) у разі **тимчасового припинення господарської діяльності** (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 111.01

Чи повинна ЮО – платник ЄП третьої групи – власник земельних ділянок (землекористувач на правах постійного користування земельними ділянками) у разі тимчасового припинення господарської діяльності сплачувати земельний податок?

Особливості справляння податку суб'єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються главою 1 розд. XIV ПКУ (п. 269.2 ст. 269 ПКУ).

Зокрема, **платники єдиного податку звільняються** від обов'язку нарахування, сплати та

подання податкової звітності з податку на майно в частині **земельного податку** за земельні ділянки, що **використовуються платниками єдиного податку третьої групи** для провадження **господарської діяльності** (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм, позичку)) (п.п. 4 п. 297.1 ст. 297 ПКУ).

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).

Отже, у разі **тимчасового припинення господарської діяльності**, юридична особа – платник єдиного податку третьої групи **не використовує для провадження господарської діяльності** свої земельні ділянки, а тому не виконуються умови, які звільняють платника єдиного податку третьої групи від сплати земельного податку.

Юридична особа – платник єдиного податку третьої групи – власник земельних ділянок (землекористувач на правах постійного користування земельними ділянками) у разі **тимчасового припинення господарської діяльності повинна сплачувати земельний податок** на загальних підставах.

Фахівці ДПСУ також роз’яснили нюанси сплати плати за землю у випадку **надання в оренду (найм, позичку) частини земельної ділянки та/або нерухомого майна** платниками єдиного податку другої – третьої груп (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 111.02

Яка площа земельної ділянки є об’єктом оподаткування для платників єдиного податку другої – третьої груп, які надають в оренду (найм, позичку) частину земельної ділянки та/або нерухомого майна: вся площа земельної ділянки чи її частина, та/або площа всієї земельної ділянки під нерухомим майном чи площа земельної ділянки, розрахована пропорційно частині нерухомого майна, яке здається в оренду?

Договори оренди (найму, позики) земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, є цивільно-правовими відносинами між суб’єктами господарювання, що регулюються в першу чергу Цивільним кодексом України від 16 січня 2003 року № 435-IV зі змінами та доповненнями (далі – ЦКУ), статтею 796 якого визначено, що **одночасно з правом найму** будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) **наймачеві надається право користування земельною ділянкою**, на якій вони знаходяться, а також право користування земельною ділянкою, **яка прилягає до будівлі або споруди**, у розмірі, необхідному для досягнення мети найму, а також, що у договорі найму сторони можуть визначити розмір земельної ділянки, яка передається наймачеві, і **якщо розмір земельної ділянки у договорі не визначений**, наймачеві надається **право користування усією земельною ділянкою**, якою володів наймодавець.

Разом з тим ПКУ визначено, що якщо платники податку, які **користуються пільгами із земельного податку**, надають **в оренду** земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, **податок за такі земельні ділянки** та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) **сплачується на загальних підставах** з урахуванням прибудинкової території (п. 284.3 ст. 284 ПКУ), а 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 (п. 286.6 ст. 286 ПКУ).

Таким чином, якщо у **договорі оренди (найму, позики)** земельної ділянки та/або нерухомого майна, що знаходиться на такій земельній ділянці, **розмір земельної ділянки, право користування якою передається** по договору оренди (найму, позики) не визначений,

податок за таку земельну ділянку та земельну ділянку під такими будівлями (їх частинами) **сплачується** на загальних підставах **за всю площу земельної ділянки** з урахуванням прибудинкової території (п. 284.3 ст. 284 ПКУ).

Для можливості **застосування преференції**, визначеної п.п. 4 п. 297.1 ст. 297 ПКУ, у договорі оренди (найму, позики) нерухомого майна площа або частка земельної ділянки, яка разом з **нерухомим майном передається в користування**, має бути визначена з дотриманням вимог п. 286.6 ст. 286 ПКУ – пропорційно тій частині площі будівлі (нерухомого майна), що передана в оренду (найм, позику). У такому випадку **земельний податок нараховується пропорційно** тій частині площі будівлі, що **передана в оренду (найм, позику)**, з урахуванням **прибудинкової території**.

4. Розрахунок земельного податку та його облік

Розрахунок земельного податку щодо земельної ділянки, нормативну грошову оцінку якої проведено, здійснюється за формулою:

$СПР = НГО \times К \times СтПод$, де

СПР – сума земельного податку в розрахунку на рік;

НГО – нормативна грошова оцінка земельної ділянки (у гривнях);

К – коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель, що визначається згідно зі ст. 289 ПКУ;

СтПод – ставка земельного податку (у відсотках).

Відповідно до ст. 289 ПКУ для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до законодавства.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин за **індексом споживчих цін** за попередній рік щороку розраховує величину **коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель**, на який **індексується** нормативна грошова оцінка земель і земельних ділянок на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$Кі = I : 100$,

де I - індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін **перевищує 115 відсотків**, такий індекс застосовується із значенням **115**.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується **кумулятивно** залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель, зазначеної в **технічній документації** з нормативної грошової оцінки земель та земельних ділянок.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації **не пізніше 15 січня поточного року** забезпечують інформування центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, і власників землі та землекористувачів про **щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель**.

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 Положення (стандарт) 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».

5. Податкова звітність з плати за землю, строки сплати цього податку

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 (зі змінами). За цією формою можуть декларувати податкові зобов'язання як **платники земельного податку**, так і **орендарі земельних ділянок державної або комунальної власності**.

Податкова декларація складається та подається з урахуванням наступного (див. табл. 11.4).

Таблиця 11.4

Особливості складання та подання податкової декларації з плати за землю

№ з/п	Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) складається та подається з урахуванням наступного:
1	базовий податковий (звітний) період з плати за землю - календарний рік (п. 285.1 ПКУ);
2	платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму плати за землю щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій . При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається витяг із технічної документації про нормативну грошову оцінку земельної ділянки, а надалі такий витяг подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі ;
3	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).

Юридичні особи сплачують плату за землю з урахуванням наступного. **Податкове зобов'язання** щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік,

сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом **30 календарних днів**, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця (п. 287.3 ПКУ).

6. Облік туристичного збору

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. Туристичний збір обчислюється відповідно до ст. 268 Податкового кодексу України.

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які **прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці**, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **про встановлення туристичного збору**, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених пп. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 Податкового кодексу України.

Перелік осіб, які **не можуть платниками збору**, наведено у пп. 268.2.2 ст. 268 Податкового кодексу України, зокрема:

1) особи, **які постійно проживають**, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

2) особи визначені підпунктом "в" підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, **які прибули у відрядження або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі)**, визначених пп. "б" пп. 268.5.1 пункту 268.5 ст. 268 Податкового кодексу України, що **належать фізичним особам** на праві власності або на праві користування за договором найму;

Увага!

У підпункті "в" підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України **визначено таких осіб**: фізична особа - резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

У підпункті "б" пп. 268.5.1 пункту 268.5 ст. 268 Податкового кодексу України **наведено такі місця проживання (ночівлі)**: житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі).

3) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);

4) ветерани війни;

5) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

6) особи, які **прибули за путівками (курсівками)** на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, **що мають ліцензію** на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

7) діти віком до **18 років**;

8) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади;

9) **члени сім'ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення**, визначені відповідно до пп. 14.1.263 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, які **тимчасово розміщуються такою фізичною особою** у місцях проживання (ночівлі), визначених пп. "б" пп. 268.5.1 п. 268.5 цієї статті, що належать їй на праві власності або на праві користування за договором найму;

10) **взяті на облік як внутрішньо переміщені особи** відповідно до Закону України "Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб", які **тимчасово розміщуються** у місцях

проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 статті 268 Податкового кодексу України, а інформація про адресу таких місць зазначена в довідці про взяття на облік внутрішньо переміщеної особи **як адреса фактичного місця їх проживання/перебування**.

Стосовно того, **чи є платниками туристичного збору особи з інвалідністю – нерезиденти та діти – нерезиденти** віком до 18 років, надали роз'яснення фахівці ДПСУ (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 125.01

Чи є платниками туристичного збору особи з інвалідністю – нерезиденти та діти – нерезиденти віком до 18 років?

Підпунктом 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 ПКУ встановлено, що **не можуть бути платниками туристичного збору** (далі – Збір), зокрема: **особи з інвалідністю**, діти з інвалідністю та особи, що супроводжують осіб з інвалідністю I групи або дітей з інвалідністю (не більше одного супроводжувачого); **діти віком до 18 років**.

Нерезидент – це фізична особа, яка не є резидентом (п.п. «в» п.п. 14.1.122 п.14.1 ст. 14 ПКУ).

Згідно з п. 10.3 ст. 10 ПКУ місцеві ради в межах повноважень, визначених ПКУ, **вирішують питання** щодо запровадження Збору.

Підпунктом 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 ПКУ визначено, що **при прийнятті рішення про встановлення, зокрема, Збору обов'язково визначаються** об'єкт оподаткування, платники Збору, розмір ставки, податковий період та **інші обов'язкові елементи**, визначені ст. 7 ПКУ, з дотриманням критеріїв, встановлених ст. 268 ПКУ.

Під час встановлення Збору можуть передбачатися **податкові пільги** та порядок їх застосування (п. 7.2 ст. 7 ПКУ).

З метою **визначення осіб з інвалідністю – нерезидентів та дітей – нерезидентів віком до 18 років**, які не є платниками Збору відповідно до п.п. 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 ПКУ, податковому агенту **необхідно отримати** від таких осіб **підтверджуючі документи** про належність їх до певної категорії у вигляді, зокрема, відповідних **довідок та/або посвідчення** щодо встановлення інвалідності, свідоцтво про народження дитини – нерезидента віком до 18 років, інші документи в залежності від категорії.

Таким чином, **особи з інвалідністю – нерезиденти та діти – нерезиденти віком до 18 років** не є платниками Збору за умови підтвердження **правомірності надання пільги зі Збору** відповідними документами, що свідчать про належність такої особи до пільгової категорії.

Фахівці ДПСУ надали також роз'яснення щодо того, **чи є платниками туристичного збору фізичні особи – іноземці**, які прибули у **відрядження** (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 125.01

Чи є платниками туристичного збору ФО – іноземці, які прибули у відрядження?

Підпунктом 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 ПКУ визначено, що **платниками збору не можуть бути**, зокрема, особи визначені п.п. «в» п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, **які прибули у відрядження** або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. «б» п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 ПКУ, що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму.

При цьому п.п. «в» п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначено, що **фізична особа – резидент** це – фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

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

резидентом, якщо має **більш тісні особисті чи економічні зв'язки** (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, **не можна визначити**, або якщо фізична особа **не має місця постійного проживання** у жодній з держав, вона вважається **резидентом**, якщо перебуває в Україні **не менше 183 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 п.п. «в» п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, фізична особа вважається резидентом, **якщо вона є громадянином України**.

Якщо фізична особа є **особою без громадянства** і на неї не поширюються положення абзаців першого - четвертого п.п. «в» п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, 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 ПКУ**, або її **реєстрація як самозайнятої особи**.

Відповідно до ст. 29 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV із змінами та доповненнями **місцем проживання** фізичної особи є житло, в якому вона проживає постійно або тимчасово.

Разом з тим, **постійне місце проживання може бути підтвержене паспортом** громадянина України або паспортним документом, виданим уповноваженими державними органами України чи іншої держави або статутними організаціями ООН документом, що підтверджує громадянство, посвідчує особу пред'явника, дає право на в'їзд або виїзд з держави і визнаний Україною (ст. 1 розд. I Закону України від 16 квітня 1991 року № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність» із змінами та доповненнями, ст. 3 Закону України від 11 грудня 2003 року № 1382-IV «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» із змінами та доповненнями, п. 16 частини першої ст. 1 Закону України від 22 вересня 2011 року № 3773-VI «Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства» із змінами та доповненнями).

Враховуючи викладене, **фізичні особи – іноземці**, які прибули у **відрядження** та **не мають статусу резидента**, є **платниками туристичного збору**.

Водночас **не можуть бути платниками туристичного збору фізичні особи – іноземці, які мають статус резидента** у визначенні п.п. «в» п.п. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, та прибули у **відрядження** або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. «б» п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 ПКУ, що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму.

Фахівці ДПСУ висловили свою точку зору щодо можливості **звільнити від сплати туристичного збору окремі категорії платників**, які не зазначені в ст.268 ПКУ (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 125.01

Чи мають право сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад звільняти від сплати туристичного збору окремі категорії платників, які не зазначені в ст.268 ПКУ?

Відповідно до п. 10.3 ст. 10 ПКУ місцеві ради в межах повноважень, визначених ПКУ, вирішують питання щодо запровадження збору.

Під час встановлення збору можуть **передбачатися податкові пільги** та порядок їх застосування (п. 7.2 ст. 7 ПКУ).

Слід зазначити, що **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 (п.п. 12.3.7 п. 12.3 ст. 12 ПКУ).

Відповідно до п. 30.1 ст. 30 ПКУ **податкова пільга** – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 30.2 цієї статті.

Підставами для надання податкових пільг є **особливості**, що характеризують **певну групу** платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (п. 30.2 ст. 30 ПКУ).

Отже, органи місцевого самоврядування вирішують питання щодо запровадження туристичного збору. Тому під час встановлення місцевими радами туристичного збору **податкові пільги** та порядок їх застосування можуть передбачатися **лише для певної категорії платників збору**. При цьому, **не дозволяється встановлювати індивідуальні пільгові ставки** по справляння туристичного збору **для окремих** юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, і фізичних осіб або **звільняти їх** від сплати такого збору.

Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **за кожен добу** тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 статті 268 Податкового кодексу України, у розмірі **до 0,5 відсотка** - для **внутрішнього туризму** та **до 5 відсотків** - для **в'їзного туризму** від розміру **мінімальної заробітної плати**, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для **однієї особи за одну добу** тимчасового розміщення.

Згідно з пп. 14.1.277 ст. 14 Податкового кодексу України **внутрішній туризм** для цілей розділу XII цього Кодексу - переміщення в межах території України **громадян України та/або осіб, які постійно проживають на території України**, в пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях. **В'їзний туризм** для цілей розділу XII цього Кодексу - **прибуття на територію України та/або переміщення в межах території України осіб, які постійно не проживають на території України**, в пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях.

Базою справляння збору є **загальна кількість днів** тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 статті 268 Податкового кодексу України (пп. 268.4.1 Податкового кодексу України).

Стосовно того, що є **базою справляння туристичного збору у разі погодинного розміщення осіб** у місцях тимчасового проживання, надали роз'яснення фахівці ДПСУ (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 125.02

Що є базою справляння туристичного збору у разі погодинного розміщення осіб у місцях тимчасового проживання, тобто менше однієї доби?

Ставка Збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **за кожен добу** тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 ПКУ (п.п. 268.3.1 п. 268.3 ст. 268 ПКУ).

ПКУ **не передбачає** іншого періоду проживання, ніж **доба**.

У разі **погодинного розміщення** Збір розраховується для кожного проживаючого (платника Збору) з базою оподаткування – **одна доба**.

Фахівці ДПСУ висловили свою думку щодо того, **коли розпочинається відлік доби проживання для цілей справляння туристичного збору** (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 125.03

Коли розпочинається відлік доби проживання для цілей справляння туристичного збору?

Базою справляння збору є загальна кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 ПКУ (п.п. 268.4.1 п. 268.4 ст. 268 ПКУ).

Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затверджені наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 № 19, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 02.04.2004 за № 413/9012 із змінами та доповненнями (далі – Правила), **регламентують основні вимоги щодо користування готелями та аналогічними засобами розміщення усіх форм власності**, що здійснюють діяльність на території України у сфері надання послуг розміщення споживачам, і регулюють відносини між споживачами (фізичними особами, які проживають у готелях або мають намір скористатися готельними послугами) та готелями, виконавцями цих послуг.

Так, п. 1.3 глави 1 Правил визначено, що **розрахункова година** – це година, яка **встановлена в готелі** та при настанні якої споживач повинен **звільнити номер** у день виїзду й після якої здійснюється заселення в готель.

Відповідно до п. 3.8 глави 3 Правил **плата за надання готельних послуг** стягується у відповідності до **єдиної розрахункової години – 12-ї години поточної доби** за місцевим часом. Готель з урахуванням місцевих особливостей **вправі змінити єдину розрахункову годину**. Як правило, розрахункова година зазначається у **внутрішніх правилах** готелю.

Пунктом 3.7 глави 3 Правил встановлено, що договір про надання готельних послуг може бути укладений на визначений або невизначений термін. При укладанні договору **на невизначений термін** погодженим вважається найбільш короткий термін, **як правило одна доба**; дія договору в такому разі **завершується о 12.00 дня**, наступного за днем прибуття споживача.

Враховуючи вищевикладене, відлік доби проживання **розпочинається з 12 години дня**, що передує дню виїзду, та триває **24 години** до розрахункової години, встановленої готелем.

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **справляння збору може здійснюватися** з тимчасового розміщення у таких місцях проживання (ночівлі):

а) готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі) (пп. 268.5.1 Податкового кодексу України).

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **справляння збору може здійснюватися** такими **податковими агентами**:

а) **юридичними особами**, філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами юридичних осіб згідно з підпунктом 268.7.2 пункту 268.7 статті 268, **фізичними особами - підприємцями**, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 статті 268;

б) **квартирно-посередницькими організаціями**, які направляють неорганізованих осіб з метою їх тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом "б" підпункту 268.5.1 пункту 268.5 статті 268, що **належать фізичним особам** на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) **юридичними особами**, які **уповноважуються** сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, **справляти збір на умовах договору**, укладеного з відповідною радою.

Перелік податкових агентів та інформація про них розміщуються та оприлюднюються на офіційному веб-сайті сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад (пп. 268.5.2 Податкового кодексу України).

Платники збору сплачують суму збору **авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням** у місцях проживання (ночівлі) **податковим агентам**, які справляють збір за ставками, у місцях справляння збору та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. За один і той самий період перебування платника збору на території однієї адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, **повторне справляння збору, вже сплаченого таким платником збору, не допускається** (пп. 268.6.1 Податкового кодексу України).

Особа здійснює тимчасове розміщення платника збору у місцях проживання (ночівлі), що **належать такій особі** на праві власності або на праві користування, виключно **за наявності** у платника збору **документа**, що підтверджує **сплату ним туристичного збору** відповідно до Податкового кодексу України та рішення відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад (пп. 268.6.2 Податкового кодексу України).

У разі **дострокового залишення особою**, яка сплатила туристичний збір, території адміністративно-територіальної одиниці, на якій встановлено туристичний збір, сума надмірно сплаченого збору **підлягає поверненню такій особі** у встановленому цим Кодексом порядку.

Фахівці ДПСУ висловили свою думку щодо того, коли нараховувати туристичний збір у випадку, **якщо попередню оплату** отримано в одному кварталі, а **проживання** здійснено в іншому кварталі (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 125.03

В якому звітному періоді у податкового агента виникає зобов'язання з нарахування туристичного збору, якщо попередню плату за проживання (бронювання) від платників туристичного збору отримано в одному кварталі, а тимчасове розміщення у місцях проживання (ночівлі) таких осіб буде здійснено в іншому податковому періоді?

Якщо попередню плату за проживання (бронювання) від платників туристичного збору отримано в одному кварталі, а їх тимчасове розміщення у місцях проживання (ночівлі) буде здійснено в іншому податковому періоді, то **зобов'язання з нарахування туристичного збору у податкового агента виникає в звітному періоді фактичного розміщення таких осіб у зазначених місцях проживання.**

7. Податкова звітність з туристичного збору, строки його сплати

Форму **Податкової декларації з туристичного збору** затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 р. № 636 (зі змінами).

Базовий податковий (звітний) період 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 **щоквартально**, у визначений для квартального звітнього (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 звітнього (податкового) періоду (п.п. 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 **zareєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.**

Відзначимо, що при заповненні **колонки 3 «Загальна кількість днів розміщення у місцях проживання (ночівлі)» розділу I додатка до декларації з туристичного збору** можуть виникнути труднощі, тому фахівці ДПСУ надали роз'яснення щодо її заповнення (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 125.03

Яким чином заповнюється колонка 3 «Загальна кількість днів розміщення у місцях проживання (ночівлі)» розд. I додатка до декларації з туристичного збору?

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 місяць для паркування транспортних засобів та туристичного збору» (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 08.05.2019 № 186), передбачає заповнення **додатка до Декларації «Розрахунок № податкового зобов'язання з туристичного збору»** (далі – Додаток), який є її невід'ємною частиною, в тому числі колонки 3 «Загальна кількість днів розміщення у місцях проживання (ночівлі)» розд. I «Розрахунок податкових зобов'язань».

Згідно з **приміткою 6** інформації до Додатка у **колонці 3 зазначається загальна кількість днів проживання (людино-днів)** за весь звітний період. Людино-доба – день, проведений особою в місці проживання (ночівлі).

При цьому відповідно до п. 1.3 розд. 1 **Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг**, затверджених наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 № 19 із змінами та доповненнями, **місце (ліжко-місце)** – частина площі номера з ліжком, постільною білизною, рушниками та іншим інвентарем відповідно до категорії готелю, призначена та придатна для проживання однієї особи.

Таким чином, при заповненні колонки 3 Додатка до Декларації зазначається **загальна кількість днів проживання (людино-днів)** за весь звітний період по всіх місцях (ліжко-місцях) в розрізі внутрішнього та в'їзного туризму (**без врахування осіб, які не є платниками туристичного збору** згідно з п.п. 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 ПКУ, та надали копії відповідних документів, що підтверджують їх належність до кола осіб, визначених п.п. 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 ПКУ).

Водночас, у разі **погодинного розміщення** туристичний збір розраховується для кожного проживаючого (платника збору) з базою оподаткування – **одна доба**.

8. Облік збору за місця для паркування транспортних засобів

Збір за місця для паркування транспортних засобів є місцевим збором, який обчислюється відповідно до ст. 268¹ Податкового кодексу України. **Платниками** цього збору 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 провадять 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.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також **комунальні гаражі, стоянки, паркінги** (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України "Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні".

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також **площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів** (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору за місця для паркування транспортних засобів встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за **1 квадратний 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.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною або міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад (п.п. 268¹.4.1 ПКУ).

При визначенні ставки збору сільські, селищні та 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.**

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 Положення (стандарт) 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».

9. Податкова звітність зі збору за місця для паркування транспортних засобів, строки його сплати

Форму Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 р. № 636 (зі змінами).

Базовий податковий (звітний) період 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 щоквартально**, 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.

Щодо того, **чи треба подавати** податкову декларацію збору за місця для паркування транспортних засобів суб'єкту господарювання, який у звітному кварталі **не проводив господарської діяльності** із забезпечення паркування, фахівці ДПСУ надали наступне роз'яснення (див. далі).

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс ДПСУ, категорія 124.04

Чи подає СГ податкову декларацію збору за місця для паркування транспортних засобів за звітний квартал, протягом якого господарська діяльність із забезпечення паркування не проводилася та відсутні показники, які підлягають декларуванню?

Пунктом 49.2 ст. 49 ПКУ визначено, що платник податків **зобов'язаний** за кожний встановлений ПКУ звітний період, **в якому виникають об'єкти оподаткування**, або у разі наявності **показників, які підлягають декларуванню**, відповідно до вимог ПКУ **подавати податкові декларації** щодо кожного окремого податку, платником якого він є.

Форма Декларації передбачає **зазначення кількості днів провадження діяльності** із паркування транспортних засобів (колонка 5 додатка до Декларації).

ДПС розміщує електронні форми документів (pdf, xsd файли) на офіційному вебпорталі ДПС у **рубриці Електронна звітність>Платникам податків про електронну звітність>Інформаційно-аналітичне забезпечення>Реєстр форм електронних документів**. Ідентифікатор форми Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів: J/F 0301207.

Отже, якщо платником збору протягом звітного кварталу **не проводилася господарська діяльність** із забезпечення паркування транспортних засобів на відведених земельних ділянках, то **відсутній показник, який підлягає декларуванню**.

Враховуючи викладене, у разі відсутності у платника Збору **господарської діяльності** із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного

паркування та спеціально відведених автостоянках, то з урахуванням п. 49.2 ст. 49 ПКУ Декларація за такий звітний квартал не подається.

Питання для самоконтролю:

1. Склад платників земельного податку.
2. Дати характеристику об'єктам та базам оподаткування при справлянні земельного податку.
3. Застосування ставок земельного податку.
4. Дати характеристику пільгам щодо сплати земельного податку.
5. Випадки, коли земельні ділянки не підлягають оподаткуванню земельним податком.
6. Справляння орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, у тому числі строки її сплати.
7. Дати характеристику порядку розрахунку та обліку земельного податку.
8. Порядок складання та подання податкової звітності з плати за землю.
9. Строки сплати плати за землю до бюджету юридичними та фізичними особами.
10. Дати характеристику основним елементам туристичного збору.
11. Порядок обчислення та обліку туристичного збору.
12. Особи, які не можуть платниками туристичного збору.
13. Податкові агенти та їх роль при справлянні туристичного збору..
14. Порядок складання та подання податкової звітності з туристичного збору, строки сплати цього збору до бюджету.
15. Дати характеристику основним елементам збору за місця для паркування транспортних засобів.
16. Порядок складання та подання податкової звітності зі збору за місця для паркування транспортних засобів, строки сплати цього збору до бюджету.

Рекомендована література: [1; 7; 9; 11; 13; 18]

Рекомендована література:

- 1) Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. М. Краєвський та ін. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с.
- 2) 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>
- 3) 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>
- 4) 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>
- 5) 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>
- 6) 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>
- 7) Куцик П.О., Полянська О.А. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. пос. Львів :

- Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 508 с.
- 8) 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>
 - 9) 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>
 - 10) 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>
 - 11) 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>
 - 12) 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>
 - 13) Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця 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>
 - 14) 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>
 - 15) 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>
 - 16) 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>
 - 17) Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2015 № 715, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1052-15>
 - 18) 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>
 - 19) 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>
 - 20) 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>
 - 21) Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати: Наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2015 № 719, із змінами і доповненнями. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1051-15#Text>
 - 22) 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>
 - 23) 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>

- 24) Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: монографія / Сторожук Т.М., Занько Б.М., Колісник О.П. та ін.; за заг. ред. Т.М. Сторожук. Ірпінь: УДФСУ, 2021. 256 с.
- 25) Avi-Yonah R. S. Advanced Introduction to International Tax Law : Second Edition / Reuven S. Avi-Yonah // Edward Elgar Publishing Ltd, 2019. 192 p.
- 26) Hunt M. UK Taxation: a simplified guide for students : Finance Act 2020 edition / Mark Hunt // Spiramus Press, 2020. 316 p.