

ЗЗБ.22.1101

Г 20



# СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ

ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

65.9(4Укр)261.4я73

Г20

Гарасим П. М., Десятнюк О. М., Журавель Г. П. та ін.

# СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНО- ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

*Навчальний посібник*

*Рекомендовано*

*Міністерством освіти і науки України  
для студентів вищих навчальних закладів*



Київ – 2006



### **Рецензенти:**

*мічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів,  
Інституту Львівського національного університету*

*Литвин Ї. М., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки  
та управління інвестиціями Тернопільської академії народного господарства*

*Свиштул М. Б., Голова Державної податкової адміністрації в Тернопільській області*

**Рекомендовано Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів  
(лист № 14/18.2-2249 від 18.10.2005 р.)**

**Гарасим П. М., Десятнюк О. М., Журавель Г. П. та ін.**

**Г 20 Система оподаткування та її інформаційно-облікове забезпечення: Навчальний посібник. — К.: ВД «Професіонал», 2006. — 736 с.**

**ISBN 966-370-005-X**

У навчальному посібнику викладено теоретичні та практичні аспекти організації системи оподаткування та її інформаційно-облікового забезпечення в Україні.

Він підготовлений на основі чинного законодавства України з питань оподаткування і податкового регулювання, вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

Навчальний посібник рекомендується для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, а також спеціалістів-практиків, діяльність яких пов'язана із оподаткуванням діяльності підприємств різних галузей економіки.

**ББК 650 (075) (4 Укр.)**

© Гарасим П. М., Десятнюк О. М., Журавель Г. П.,  
Крисоватий А. І., Хомин П. Я., 2006

**ISBN 966-370-005-X**

© ВД «Професіонал», 2006

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	5
<b>Глава 1. Система оподаткування</b> .....	9
1.1. Сутність та види податків .....	9
1.2. Податкова політика і податкова система держави .....	37
1.3. Організація податкової служби і податкової роботи .....	69
1.4. Непрямі податки: види та механізм їх справляння .....	95
1.5. Прибуткове оподаткування підприємств та організацій .....	160
1.6. Прибуткове оподаткування населення .....	194
1.7. Ресурсні платежі та майнові податки .....	250
1.8. Інші податки і збори (обов'язкові платежі) .....	282
<b>Глава 2. Інформаційно-облікове забезпечення системи оподаткування</b> .....	328
2.1. Облік платників податків, податкових надходжень та внесків до державних цільових фондів .....	328
2.2. Організація інформаційно-облікового забезпечення податкової системи .....	347
2.3. Облікове забезпечення розрахунків за податком на додану вартість .....	371
2.4. Облікове забезпечення розрахунків за податком на прибуток .....	462
2.5. Облікове забезпечення формування валових витрат .....	474
2.6. Облікове забезпечення формування амортизації основних фондів .....	495
2.7. Облікове забезпечення формування валових доходів .....	519



2.8. Облікове забезпечення оподаткування доходів від здійснення лізингових (орендних) операцій .....	592
2.9. Облікове забезпечення оподаткування доходів громадян ..	621
2.10. Облікове забезпечення розрахунків за іншими податками, зборами і платежами .....	650
2.11. Особливості облікового забезпечення оподаткування торговельної діяльності .....	673
<b>Література .....</b>	<b>733</b>



## ВСТУП

Для існування держави потрібні відповідні фінансові ресурси, які акумулюються в бюджетних і позабюджетних централізованих фондах. В ринкових умовах господарювання податкова форма такої централізації стає провідною. Отож економічні відносини, пов'язані з податками, в тій чи іншій мірі зачіпають все населення країни, тому теоретичні і практичні аспекти побудови податкової системи цікавлять не лише спеціалістів (економістів, юристів, керівників всіх рівнів, підприємців тощо), але і громадян країни.

Однією з найсуттєвіших і водночас складних проблем у процесі переходу української економіки на ринкові умови її регулювання є функціонування податкової системи, яка зараз стала однією з найважливіших у фінансових відносинах між державою і суб'єктами господарювання. Система оподаткування в Україні, яка почала формуватись з 1991 року, є різноплановою і зачіпає практично всі аспекти відносин між державою і підприємствами, від формування бюджету, тобто здійсненням фіскальної функції щодо вилучення коштів підприємств, до забезпечення стимулювання і регулювання виробництва.

Це зумовлено тим, що зовсім іншою стала мета підприємництва, засоби її досягнення, економічна основа суспільства. Інтереси власників підприємства, його акціонерів, пайовиків, трудового колективу є визначальними у діяльності підприємства. Іншими стали шляхи і форми досягнення мети виробництва, засоби забезпечення. Зростає значення ефективних управлінських рішень у сфері оподаткування,



підвищується відповідальність за їх соціально-економічні наслідки, адже законодавчо визначено багатоваріантну систему оподаткування, яка включає прямі і непрямі податки, податкові платежі, для визначення яких застосовуються специфічні бази та механізми обчислення, вони покриваються з різних джерел: прибутку чи витрат виробництва. До того ж не дивлячись на незмінність основоположних принципів побудови цієї системи, закладених в Законі України «Про систему оподаткування», вона постійно змінюється: вносяться доповнення, уточнення, поправки, що свідчить про намагання запровадити ефективно діючі відносини між державою і підприємствами та громадянами, спрямовані на підвищення ефективності виробництва через його виважене економічне регулювання.

У зв'язку з цим доволі складним та надзвичайно важливим є облікове забезпечення податків і податкових платежів, якщо до того ж врахувати жорстку систему фінансових санкцій, яка застосовується до підприємств, керівників і бухгалтерів при виявленні помилок і викривлень у визначенні податків і податкових платежів, бо недоліки податкового адміністрування призводять до зниження податкових надходжень у бюджет, збільшують ймовірність податкових правопорушень, порушують баланс міжбюджетних відносин і, в кінцевому підсумку, породжують соціальну напругу у суспільстві.

Внаслідок цього особлива увага повинна бути приділена організації й удосконаленню всіх аспектів функціонування податкової системи. Податковий менеджмент повинен прийти на зміну традиційним підходам до управління оподаткуванням, які сформувалися в умовах централізованої економіки. Це, в свою чергу, викликає необхідність оволодіння новими прийомами та методами податкового менеджменту та його облікового забезпечення при підготовці фахівців, оскільки особливості податкової системи зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку (кореспонденції рахунків), але і методики організації цього процесу. Мова, насамперед, йде про відмінність як економічного змісту, так і методики визначення валових витрат та валових доходів



і оподаткованого прибутку у податковому обліку від витрат, доходів і результатів діяльності у фінансовому обліку. Значно відрізняється податковий і фінансовий облік основних засобів, їх амортизації, операцій з оперативної і фінансової оренди (лізингу), бартерних (товарообмінних) операцій та ін. Облік податку на додану вартість суттєво відрізняється від фінансового обліку взаєморозрахунків із бюджетом за цим видом платежів як специфічними первинними документами, так і аналітичними реєстрами, кореспонденцією рахунків. Як наслідок, податкова і фінансова звітність складаються зараз на основі різних реєстрів аналітичного обліку, методика її складання має суттєві відмінності.

У навчальному посібнику розглядається основне коло питань з теорії та практики оподаткування, організації та методики справляння податків та податкових платежів, їх інформаційно-облікового забезпечення у контексті нормативно-законодавчих актів, що регулюють цей процес. У ньому висвітлено сутність, елементи та порядок справляння податків, функції і структуру органів державної податкової служби, систему контролю за процесом оподаткування в Україні, ведення податкового обліку.

Навчальний посібник знайомить з історичними аспектами становлення та розвитку податкової системи, її структурою та функціями. Значна увага приділяється також висвітленню зарубіжного досвіду організації податкових систем.

Опанування основних тем дозволить краще зрозуміти сутність та призначення системи оподаткування, принципи її організації та виконувани функції. Разом з тим автори навчального посібника намагались доступно викласти актуальні проблеми формування податкової політики, сформувані у студентів практичні навички та вміння щодо справляння податків та податкових платежів.

Посібник орієнтує на формування нового економічного мислення, носить комплексний узагальнюючий характер і сприяє об'єднанню в одне ціле знань, отриманих студентами у процесі вивчення наступних дисциплін: теорії податків, податкової системи України,



бюджетної системи, основ менеджменту, фінансового менеджменту, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, податкової статистики.

Мета посібника «Податкова система, її інформаційне та облікове забезпечення» — сприяти отриманню студентами знань, які необхідні майбутнім спеціалістам для здійснення функціональних обов'язків у сфері оподаткування.

Посібник розрахований на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, слухачів центрів підготовки магістрів, аспірантів, викладачів. Він необхідний студентам для підготовки до виконання практичних завдань, самостійної роботи, здачі іспитів та подальшої практичної роботи у системі органів податкової служби. Водночас він буде корисним для працівників податкових інспекцій, керівників і спеціалістів підприємств різних галузей народного господарства.



## Глава 1 СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ

### 1.1. Сутність та види податків

1. *Передумови виникнення та розвитку податків.*
2. *Соціально-економічний зміст та призначення податків.*
3. *Функції податків, їх природа.*
4. *Елементи податку, їх характеристика.*
5. *Види податків і податкових платежів та їх класифікація.*
6. *Місце прямих і непрямих податків в податковій системі, їх переваги і недоліки.*
7. *Роль податків у фіскальній політиці держави.*

Податки — дуже складна й надзвичайно впливова на всі економічні явища та процеси фінансова категорія. Це — обов'язковий елемент економічної системи держави незалежно від того, яку модель економічного розвитку вона вибирає, які політичні сили перебувають при владі. Відсутність податків паралізує фінансову систему держави в цілому, робить її неієздатною і в кінцевому підсумку — позбавленою будь-якого сенсу.

Об'єктивною реальністю є те, що за наявних економічних умов підприємницької структури та громадяни повинні віддавати частку своїх доходів на загальнодержавні суспільні потреби, а натомість одержувати від держави безплатні блага та послуги.





Історія цивілізації свідчить, що в різні періоди розвитку суспільства вводились різноманітні податки — на землю, майно, прибуток, цінні папери, спадщину та дарування, додану вартість, заробітну плату, акцизи, збори й відрахування, на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу та птицю, бджіл, подушні податки і податки на неодружених чоловіків, податки на бороду, вікна, двері тощо.

Податкова система виникла і розвивалась разом з державою. На самих давніх ступенях державної організації початковою формою оподаткування можна вважати жертвоприношення, яке не було основане виключно на добровільних засадах. Жертвоприношення було неписаним законом і, таким чином, стівало примусовою виплатою чи збором.

Найдавнішим джерелом державних доходів були домени, або державне майно, землі, ліси. Спочатку вони належали до власності монарха, доходи якого служили одночасно й доходами держави. Це були приватно-правові, а не публічно-правові доходи.

Іншим джерелом державних доходів виступали регалії — доходні прерогативи казни, певні галузі виробництва, види діяльності, що приймались у виключне користування казни і виключалися з суспільного обороту, із сфери діяльності населення.

Основними видами регалій були:

- «безхазяйна регалія» — все, що не мало хазяїна, оголошувалось таким, що належить казні. Це природні явища, як наприклад, вітер, вода, надра, що тягло за собою встановлення державної монополії на вітряні млини;
  - митна регалія, яка реалізовувалась шляхом встановлення зборів за право проїзду територією і стала прообразом митних платежів;
  - судова регалія — це здійснення правосуддя тільки державою (судові штрафи, мито, доходи від конфіскацій);
  - монетарна регалія — це право чеканити монету.
- Регалії стали перехідним ступенем до податків.

Головними передумовами виникнення податків є перехід від натурального господарства до грошового та виникнення держави.



Як джерело доходів державного бюджету, податки не нараховують і двохсот років. Поняття податок першим розкрив А. Сміт у роботі «Про багатство народів» (1770 р.) За його словами «податок — це тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати».

Найбільшого розквіту податки отримують за умов розвинутої ринкової економіки. Саме вони стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними й фізичними особами. Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Вона включає методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, контроль за надходженням та витрачанням.

Податки стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. Змінюються не тільки їх види і форми справляння, а й саме ставлення до них. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації до праці, підтримання рівня зайнятості.

Формування доходної частини бюджету є важливим видом діяльності будь-якої держави. Процес приватизації державної власності і становлення ринкових відносин протягом останніх років суттєво змінили зміст фінансових ресурсів державного бюджету, при цьому все більшого значення набувають податкові методи їх акумуляції. Податки стають не тільки головним джерелом формування державного бюджету, але і важливим джерелом радикальних змін, виконуючи роль фінансового регулятора виробництва, стають засобом забезпечення соціальної сфери.

У світовій фінансовій науці розрізняють два системних підходи до теоретико-організаційного обґрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії «податок».



Перший ґрунтується на визнанні необхідної обов'язковості податків і податкових платежів. Податки як ціна суспільних благ у цій концепції одночасно розглядаються у двох аспектах — цільовому і примусовому. Цей напрям фінансової думки базується на тезі, запропонованій ще Е. Саксом, — послух і примус є необхідними елементами податкової теорії. В теоретичному трактуванні примусовий характер сплати обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага у фінансовій літературі називають податком за Пігу. Коригувальні податки за Пігу є досить ефективним і відносно простим методом централізації валового внутрішнього продукту в руках держави. Побудова оподаткування базується на тому, що будь-який податок, окрім чисто фіскальної функції, має ще й зовнішні для фіску соціально-економічні ефекти. Тим самим держава в процесі оподаткування може регулювати економічні і соціальні процеси, спрямовувати їх у потрібне русло, незважаючи на погляди і побажання податкоплатників.

На відміну від розуміння податку як примусу законслухняних платників-виконавців, другий напрям фіскальної теорії визначає податок як громадянський обов'язок. Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем — податкоплатником, одержав назву «податку Кларка», від імені американського економіста Едварда Кларка.

Отже, відбувається певна трансформація від розуміння податку як принципово обов'язкового платежу державі до розуміння його як усвідомленої необхідності. Кларк формує проблему фіскального вибору як економічну теорію демократії, де існує згода громадян — виборців оплачувати податками зроблений ними вибір державотворення. Він науково пояснює залежність добробуту податкоплатників від їхньої власної поведінки.

Взаємозв'язок між суспільним вибором і оподаткуванням повною мірою реалізується лише в умовах свідомої й масової участі громадян-платників у діяльності державних інститутів. У світлі

концепції Кларка демократія — це не лише свобода думки й законослухняної діяльності, а й обтяжливий фіскальний обов'язок свідомо оплачувати свободу.

Чисте оподаткування за Кларком можливе тільки в умовах абсолютно досконалого громадянського суспільства, що в реальній суспільній практиці блокується недосконалим і корисливим товарно-грошовим фетишизмом людини, як біологічної істоти. Тому демократичному суспільству, що зробило вибір на користь соціально-орієнтованої ринкової економіки, потрібно знаходити рівновагу між примусом і самооподаткуванням, між тягарем і вигодами оподаткування.

Податки в умовах переходу до ринкової економіки повинні використовуватися не тільки як джерело одержання доходів бюджету, а й як важливий інструмент фінансового регулювання економіки. В цих умовах особливої актуальності набувають дослідження концептуальних засад природи податку як соціально-економічної категорії.

Грунтовні дослідження функціонального призначення податків, прояву їх впливу на всі сфери економічного та соціального життя тісно пов'язані з іменами видатних фінансистів минулих століть і сучасності: найперше представників італійської (Маффео Пантелеоні, Уго Мадзолію, Джованні Монтемартіні, Енріко Бароне, Франческо Нітті) та шведської шкіл фінансової науки (Кнут Віксель, Ерік Ліндаль), а також видатних теоретиків оподаткування Адольфа Вагнера (Німеччина), І. М. Озерова, Й. М. Кулішера, М. І. Тургенєва (Росія), Джона М. Кейнса (Великобританія), лауреатів Нобелівської премії Поля Самуельсона і Джеймса Б'юкенена, їхніх менш титулованих, але всесвітньо відомих співвітчизників Ричарда Масгрейва й Артура Лаффера (США) тощо. Їхній науковий доробок заклав концептуальні основи і став провісником сучасної фіскальної теорії.

У розвитку поглядів на роль держави можна виділити два напрями, які дають змогу краще зрозуміти соціально-економічний та суспільний зміст податків. Перший, проголошуючи невиробничий



характер державних послуг, не тільки відділяв фінансове господарство від державного, а й протиставляв їх. Податок у цій концепції не пов'язаний із задоволенням соціально-економічних потреб суспільства, оскільки обслуговує невиробничі видатки держави. Другий напрям визначав господарську діяльність держави як складову частину народногосподарської діяльності, як потребу економічного і соціального розвитку.

У поглядах на податок відбувається трансформація у бік розуміння податку в ринкових умовах як усвідомленої необхідності. Для суб'єктів господарювання податок може бути поганим або дуже поганим, оскільки він, навіть і мінімальний, скорочує їхні реальні доходи. Але його сплата є обов'язковою для задоволення суспільних потреб і не залежить від бажання та волі конкретного платника.

Податок — універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів у будь-якій економічній системі ринкового типу. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною. Аналіз податків як вихідної категорії, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів, дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій у чіткій відповідності з процесом економічного розвитку.

Перехід від марксистсько-ленінських догматичних постулатів до науково об'єктивних основ пізнання фінансової науки дав змогу вітчизняним ученим-економістам по-новому глянути на теоретичні засади функціонування податків.

За економічним змістом *податки* — це фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою її функцій.

Податки не єдина форма акумуляції грошових коштів бюджетом та іншими державними фондами. Існують ще *обов'язкові платежі*, яким притаманні риси податків:



- *податкові платежі* — обов'язкові збори, які стягуються з платників за умови конкретного еквівалентного обміну між державою та платником;
- *відрахування, внески* — обов'язкові збори з юридичних та фізичних осіб, яким притаманні ознаки цільового призначення.

Основними характерними особливостями податку в порівнянні з обов'язковими платежами є те, що він:

- справляється на умовах безповоротності. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або тоді, коли законодавством передбачені пільги щодо даного податку;
- має односторонній характер встановлення. Оскільки податок сплачується з метою покриття суспільних потреб, які, в основному, відокремлені від індивідуальних потреб конкретного платника, то він є індивідуально безповоротний. Сплата податку не породжує зустрічного зобов'язання держави вчиняти будь-які дії на користь конкретного платника;
- може бути сплачений лише до бюджету, а не до іншого грошового централізованого або децентралізованого фонду;
- не має цільового призначення;
- є виключно атрибутом держави і базується на актах вищої юридичної сили.

Отже, *податки* — це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Виходячи із сутності податків, дана категорія розглядається не тільки як економічна, але і як суспільно-соціальна. Процес стягнення податків пов'язаний із соціальним статусом (рівнем добробуту) конкретних податкоплатників. Через сплату податків реальні доходи понижуються, але при отриманні від держави суспільних благ та трансфертних платежів реальний добробут покращується.





Тому використовуючи податки як інструмент врівноваження соціального добробуту, держава повинна враховувати суспільно-соціальний характер податків та податкових платежів. Цей характер проявляється при обміні податків на суспільні блага і трансфертні платежі. Причому цей обмін є нееквівалентний для конкретного платника на мікрорівні, але на макрорівні сума сплачених податків та податкових платежів через бюджет повинна перерозподілятися для всієї кількості податкоплатників і повернутись у вигляді суспільних благ та трансфертних платежів (теорія Ліндала). Цей обмін в фіскальній науці називається «ціни по Ліндалу».

Таким чином, суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого прибутку конкретними платниками, яку через бюджет перерозподіляють між усіма членами суспільства. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податків нерозривно пов'язана із теоретичною концепцією державних благ. Під державними благами маються на увазі такі види благ, джерелом забезпечення яких є кошти органів державної влади. Такі блага, що мають характер суспільних, не виробляються приватною економікою, а забезпечуються тільки державою. Причому якщо держава — орган із виробництва незамінних суспільних благ, то ці блага реалізуються споживачам за цінами, рівень яких установлюється за суспільною згодою. Ціною суспільних благ є податки, а оплата державних благ — єдине можливе використання податкових надходжень. У результаті між державою — виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода «блага-податки».

Вітчизняна фінансова наука при визначенні природи податку традиційно приділяє значну увагу дослідженню проявів конкретних функцій цієї категорії.

*Функції податку* — це проявлення його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей.

Виходячи із сутності податку як категорійного поняття, можна визначити дві функції даної категорії: фіскальну і розподільчо-регулюючу.



Спочатку податки у всіх державах вводились з метою виконання фіскальної функції, тобто забезпечення держави джерелами грошових коштів для фінансування державних витрат. Пізніше держави в більшій чи меншій ступені почали використовувати податкові ставки і податкові пільги з метою регулювання соціально-економічних процесів, і податки стали виконувати регулюючу функцію, тобто впливати на відновлення (стимулювати чи стримувати його темпи, збільшувати чи зменшувати нагромадження капіталу і платіжеспособний попит населення) і сприяти рішенню різноманітних соціальних завдань (таких, як захист низькооплачуваних осіб, перерозподіл доходів для забезпечення соціально незахищених верств населення, здійснення ефективної демографічної політики).

Однак на сучасному етапі розвитку і модернізації механізмів оподаткування відбувається свого роду диверсифікація функціонального призначення фіску, тому на теоретичному рівні в складі основних податкових функцій можна умовно виділити певні підфункції залежно від того, на реалізації якого з аспектів впливу оподаткування акцентується увага або прояв якого ефекту в межах головної функції є найбажанішим у конкретній соціально-економічній ситуації.

Такий підхід, по-перше, суттєво не ускладнює понятійного апарату фінансової науки. По-друге, дає змогу чітко і з достатнім ступенем деталізації зрозуміти специфічне призначення податків як самостійного фінансового явища і в той же час уникнути концентрації уваги на дії податків, що має «побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки».

Так, суть *фіскальної функції* полягає в тому, що з допомогою податків формуються фінансові ресурси держави. Податки виступають основним (найважливішим) джерелом доходів бюджетів різних рівнів. Об'єктивне існування податків як основного джерела доходів передбачає:

- надходження їх рівномірно в календарному розрізі (рівнонапруженість);



- стабільність надходження;
- податки повинні рівномірно надходити по всіх територіальних рівнях.

Що ж до інтерпретації фіскальної функції, то в сучасній фінансовій літературі спостерігається використання змішаної марксистської і немарксистської наукової термінології. Так, одна група науковців і практиків вважає, що податки акумулюють у бюджетних фондах держави частину створеного національного доходу (вартості необхідного і додаткового продукту). Друга вже застосовує понятійний апарат західної економічної науки, де податки виступають частиною вартості ВВП чи ВНП, а третя комбінує обидва підходи. Таку дещо заплутану ситуацію в науці у перехідний період ми розцінюємо як об'єктивно неминучу. Адже фінансова наука також переживає трансформацію. Так чи інакше, держава, будучи учасником розподільних процесів, примусово відчужує у вигляді податкових вилучень частину вартості створених у суспільстві благ (продукту) для формування своєї казни, що доводить тісний взаємозв'язок між податковими функціями.

*Розподільчо-регулююча функція* полягає в тому, що за допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами і через елементи податку (об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставка податку, податкові пільги тощо) держава в змозі регулювати вартісні пропорції такого розподілу. Змінюючи пропорції функціонування ресурсів в економіці, оподаткування суттєво впливає на процес виробництва, нагромадження капіталу, інвестування, платоспроможний попит і пропозицію. Завдяки податкам держава отримує можливість регулювати різні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні — впливати на конкретну поведінку платника податків. Так, маніпулюючи пропорціями та режимами вилучення в суб'єктів господарювання або домогосподарств частки їх доходів, податок може відповідно міняти напрями їхньої діяльності.



З наведеного визначення випливає, що застосування терміну «розподільчо-регулююча функція» є найдоцільнішим, бо він точно розкриває зміст цієї функції, механізм її прояву, підкреслює органічне поєднання розподільчого призначення з регулюючим впливом оподаткування. Крім цього, «амортизуючи» кризові явища, усуваючи диспропорції в ринковій економіці та сприяючи раціональнішому використанню виробничих факторів, ця функція стабілізує і розширює податкову базу і відповідно забезпечує успішне здійснення фінансової функції, а це ще один аргумент на користь тісного взаємозв'язку та взаємообумовленості фіскального і регулюючого аспектів функціонування податків.

Сьогодні, поряд з переліченими, виділяють стимулюючу функцію податків. Однак, ми вважаємо, що податкове стимулювання — один із наслідкових ефектів розподільчо-регулюючого впливу податків на економічну діяльність, а тому стимулюючу дію оподаткування слід розглядати як підфункцію регулюючої функції.

По-перше, сам термін «регулювати» означає вносити певний порядок в якусь діяльність, спрямовувати розвиток чи зміну чогось у певне русло. Керуючись таким тлумаченням, вважаємо, що «регулювання» поєднує в собі і стимулювання, заохочення, прискорення, посилення, спонукування до дії чи до певних змін процесів, явищ, і реверсний вплив — стримування, сповільнення, послаблення, обмеження.

По-друге, заперечення стимулюючої здатності або, навпаки, вилучення самостійної стимулюючої функції податків значною мірою зумовлені психологічними факторами. Так, депресивність вітчизняної системи оподаткування щодо підприємницької та інвестиційної активності породжує заперечення будь-якої стимулюючої дії податків взагалі. З іншого боку — применшення їх значення в директивно-плановій економіці радянського типу і зростання ролі оподаткування на нинішньому етапі соціально-економічного розвитку країни іноді викликають певну гіперболізацію його значимості як стимулятора економічного зростання. Західні вчені до дослідження регулюючого



впливу фіску на соціально-економічні сторони життя суспільства підходять із виваженіших позицій, без надмірних емоцій. Адже циклічність розвитку зрілих ринкових економік потребує використання податкового механізму не тільки для економічного поживлення, а й для захисту від «перегріву» господарської кон'юнктури ринку (кризи перевиробництва).

По-третє, говорити про виконання податками окремої стимулюючої функції недоречно через те, що конкретні заходи податкової політики впливають на економіку опосередковано, через процеси розподілу і перерозподілу вартісних пропорцій ВВП. Тому між застосуванням форм податкового заохочення платників податків та проявом результатів їх впливу минає певний час. Інколи внаслідок наявності останнього економічна ситуація змінюється настільки, що податкове стимулювання не лише втрачить доцільність, а й може стати деструктивним фактором. Крім цього, сам стимулюючий вплив матиме суперечливий характер, викликаючи поряд із позитивними ефектами негативні. Інакше кажучи, економічну реакцію суб'єктів господарювання на зміну податкового механізму спрогнозувати дуже важко, бо вона залежить від цілого ряду інших чинників, які можуть впливати на цей механізм, суттєво віддаляючи його від початкового задуму.

Із з'ясування сутності податків та єдності їх функцій випливає важливий у теоретичному плані висновок проте, що специфічне суспільне призначення податків знаходить своє вираження не в існуванні кожної функції окремо, а лише в їх єдності.

Справляння податку пов'язано з вартісними пропорціями розподілу ВВП та національного продукту. Причому держава через конкретні ставки та пільги може регулювати ці вартісні пропорції розподілу. Іншими словами, *податки* — це інструмент державного втручання в економічні процеси, що проходять в суспільстві. Використовуючи такий інструмент, держава повинна оптимально враховувати інтереси 3-х сторін оподаткування:



- держава;
- платники податку;
- громадяни-виборці, які отримують суспільні блага.

Соціально-економічний характер податку проявляється в одночасному існуванні податку як фіскального інструменту формування дохідної частини бюджету, а також як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу ВВП та національного продукту. В цьому і проявляється *природа податку*.

Труднощі пізнання природи податку пояснюються тим, що податок — це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М. М. Алексеєнко в XIX столітті відзначив цю особливість податку: «З одного боку податок — один із елементів розподілу та перерозподілу. З другого боку, запровадження, справляння та використання податків є однією із функцій держави». Тому основне завдання пізнання природи податків — прослідкувати еволюцію уявлень про природу податку під впливом учення про державу.

В основі вивчення податкової системи і механізмів оподаткування повинно лежати повне і точне розуміння податкової термінології і понять, які розкривають суть оподаткування. Для пізнання природи податку необхідно чітко визначити основні елементи, які визначають внутрішній зміст даного поняття.

До основних елементів податку відносять:

1. *Суб'єкт податку* — це учасник процесів справляння податку (платник, держава, державні органи).
2. *Об'єкт оподаткування* — явище, предмет чи процес, внаслідок наявності яких сплачується податок.

Є два підходи до оцінки об'єкту:

- кількісний і натуральний;
- грошовий.

3. *Джерело сплати* — це той фонд, явище чи предмет, з якого сплачується податок. Джерелом може виступати:





- доходи платника податку, отримані в різних формах;
  - частина майна, коли для покриття податку не вистачає доходу;
  - позика як джерело сплати.
4. *База оподаткування* — законодавчо закріплена частина доходів чи майна платника податків (за вирахуванням пільг), яка враховується при розрахунку суми податку.
5. *Масштаб вимірювання* — це та одиниця, яка покладається в основу виміру об'єкту оподаткування (грошова одиниця для прибуткового податку, одиниця вимірювання площі для земельного податку).
6. *Ставки податку* — це законодавчо встановлений розмір податку, виходячи із об'єкту оподаткування або масштабу вимірювання. Існує два види ставок:
- натуральні (тверді) — встановлюються в грошовому виразі на одиницю об'єкта оподаткування в натуральному обчисленні;
  - процентні ставки — встановлюються у певних процентних відношеннях до об'єкту оподаткування.

Процентні ставки є таких видів:

- пропорційна — процентна ставка, яка забезпечує пропорцію нарахування податку;
- прогресивна — при збільшенні об'єкту оподаткування збільшується ставка податку. Якщо темпи росту ставки податку відповідають темпу росту об'єкту оподаткування — це проста прогресія. Якщо темпи росту ставок податку випереджують темпи росту об'єкту оподаткування — складна прогресія.
- регресивні ставки — при збільшенні об'єкту оподаткування зменшується ставка податку.

Існує три методи встановлення ставок:

- інтуїтивний — ставки встановлюються на основі бажання та волі законотворців;
- емпіричний — ставки встановлюються на основі аналізу за попередній період і у відповідності з потребами;
- метод математичного моделювання.



7. *Податкові пільги* — це законодавчо встановлені умови та можливості пониження податкового навантаження та послаблення податкового пресу.
- Існує чотири види пільг:
- повне або часткове звільнення від сплати податку конкретного платника;
  - повне або часткове звільнення від сплати податку певного виду діяльності або об'єкту оподаткування;
  - пониження ставок оподаткування і використання нульової ставки;
  - зменшення належної до сплати суми нарахованого податку і використання податкового кредиту;
8. *Норма оподаткування* — відношення податкових надходжень до податкової бази.
9. *Податкове зобов'язання* — зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені законодавством України.
10. *Податковий борг (недоїмка)* — податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.
11. *Податкові канікули* — відстрочення на певний період належних до сплати сум податків або повне звільнення від сплати податку протягом певного періоду.
12. *Податкове право* — сукупність правових норм, що регулюють відносини в галузі податків.
13. *Податковий звіт* — документ, що подається до податкової інспекції із звітними даними про розрахунки з бюджетом.
14. *Податковий період* — строк, протягом якого завершується процес формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання.



15. *Податковий кредит* — термінова відстрочка податку, який належить до сплати підприємством у бюджет в календарному році.
  16. *Податковий тиск* — відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту.
  17. *Податкове розслідування* — виявлення і розслідування фактів ухилення від оподаткування шляхом приховування доходів та інших об'єктів оподаткування.
  18. *Ухилення від сплати податків* — дії платників податків, спрямовані на несплату податків шляхом заниження доходу та оцінки майна або повного приховування їх.
  19. *Податкові правовідносини* — суспільні відносини, які виникають при сплаті податків та інших платежів і які урегульовані нормами фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права.
- Податки і збори, передбачені податковою системою України згруповані в таблиці 1.1.

**Таблиця. 1.1**

*Види податків і зборів,  
передбачених податковою системою України*

Загальнодержавні податки і збори, інші обов'язкові платежі	Місцеві податки і збори
Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Податок на додану вартість</li> <li>2. Акцизний збір (тільки на підакцизні товари)</li> <li>3. Податок на прибуток</li> <li>4. Митний збір</li> <li>5. Плата за землю (орендна плата, земельний податок)</li> <li>6. Податок на додану вартість</li> <li>7. Акцизний збір (тільки на підакцизні товари)</li> <li>8. Податок на додану вартість</li> <li>9. Акцизний збір (тільки на підакцизні товари)</li> <li>10. Податок на прибуток</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Податок на рекламу</li> <li>2. Комунальний податок</li> <li>3. Готельний збір</li> <li>4. Податок на рекламу</li> <li>5. Комунальний податок</li> <li>6. Готельний збір</li> </ol>



Закінчення табл. 1.1

Загальнодержавні податки і збори, інші обов'язкові платежі	Місцеві податки і збори
11. Митний збір 12. Плата за землю (орендна плата, земельний податок) 13. Податок з власників транспортних засобів, самохідних машин і механізмів 14. Збір за геологорозвідувальні роботи 15. Збір за спеціальне використання природних ресурсів 16. Збір за забруднення навколишнього середовища 17. Збір на обов'язкове соціальне страхування 18. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування 19. Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності 20. Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття 21. Фінсований сільськогосподарський податок 22. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства 23. Єдиний збір, який стягується в пунктах пропуску через кордон України 24. Збір за використання радіочастотного ресурсу України 25. Податок на нерухоме майно	7. Збір за паркування автомобілів 8. Ринковий збір 9. Збір за право використання місцевої символіки 10. Збір за проведення аукціону 11. Збір за проїзд по автомобільних дорогах України 12. Збір за видачу дозволів на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг 13. Збір за проведення кіно- і телезйомок
Оподаткування фізичних осіб	
1. Податок на промисел 2. Податок з власників транспортних засобів 3. Державне мито 4. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування 5. Збір на обов'язкове соціальне страхування 6. Податок на прибуток з громадян 7. Плата за землю (оренда, земельний податок) 8. Акцизний збір (тільки на підакцизні товари) 9. Податок на нерухомість	1. Готельний збір 2. Збір за паркування автомобілів 3. Ринковий збір 4. Збір за видачу ордера на квартиру 5. Курортний збір 6. Збір за участь в бігах на іподромі



Кожен вид податків має свої специфічні риси і функціональне призначення та займає окреме місце в податковій системі.

Податки можна класифікувати за певними ознаками.

1. *За економічною ознакою об'єкта оподаткування:*

- податки на доходи та прибутки — обов'язкові збори, які стягуються з чистого доходу з фізичних і юридичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства;
- податки на споживання — обов'язкові збори, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх плата не залежить від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у вигляді непрямих податків.
- податки на майно — обов'язкові збори, які стягуються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державних формах власності (податок на нерухоме майно, податок з власників транспортних засобів);
- ресурсні платежі — обов'язкові збори, які справляються в процесі використання ресурсних платежів, які знаходяться в державній формі власності.

2. *За економічним змістом:*

- прямі податки — обов'язкові платежі, які напряму сплачуються платником до бюджету держави в залежності від розміру об'єкту оподаткування. Причому сплата такого податку призводить до вартісного зменшення об'єкта оподаткування (податок з прибутку підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно, плата за землю, податок з власників транспортних засобів);
- непрямі податки — обов'язкові платежі, які сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому



сума податку не зменшує об'єкту оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний збір, мито).

3. *За ознакою органів державної влади, які їх встановлюють:*

- загальнодержавні податки — обов'язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов'язковими до сплати за єдиними ставками на всій території України. Ці податки можуть формувати дохідну частину як державного, так і місцевого бюджетів;
- місцеві податки та збори — обов'язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов'язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Місцеві податки та збори надходять виключно до місцевих бюджетів. У фіскальній практиці існує три методи (варіанти) запровадження місцевих податків;
- місцеві органи влади базового рівня управління встановлюють місцеві податки згідно переліку та в межах граничних розмірів, які затверджуються найвищим органом влади в державі;
- встановлення місцевих податків як надбавки до загальнодержавних (приклад США)
- повна автономія запровадження місцевих податків (Італія, Японія).

4. *За формою стягнення:*

- розкладні (розкладкові) податки — обов'язкові платежі, які визначаються як розподілення загальної суми на певну кількість платників (подушні податки). Такі податки широко використовувались на ранній стадії розвитку оподаткування. Їх розмір визначали, виходячи з потреби здійснити конкретні витрати: викупити короля з полону, побудувати захисну стіну тощо. Суми витрат розподілялись між платниками — на кожного платника припадала конкретна сума податку. В теперішній час розкладні податки використовуються рідко, в основному, в місцевому оподаткуванні;





- квотарні (окладні, дольові, кількісні) податки — обов'язкові платежі, які стягуються за певними ставками від чітко визначеного об'єкту оподаткування. На відміну від розкладних, вони виходять не із потреби покриття витрат, а з можливості платника заплатити податок. Дані податки безпосередньо чи непрямо враховують майновий стан платника податку.
5. *За способом зарахування податкових надходжень:*
- закріплені — обов'язкові платежі, які на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (бюджетів);
  - регулюючі — обов'язкові платежі, які можуть надходити до різних бюджетів (акцизний збір).
6. *По відношенню до платника:*
- податки з юридичних осіб (податок на прибуток, комунальний податок);
  - податки з фізичних осіб (податок з доходів фізичних осіб);
  - змішані (плата за землю, податок з власників транспортних засобів).
7. *По відношенню до джерела сплати:*
- податки, що включаються у валові витрати та собівартість;
  - податки, що включаються в ціну товару;
  - податки, що сплачуються з прибутку або капіталу.

**Міжнародна класифікація податків та податкових платежів наступна:**

1. **Подоходні податки, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості капіталу.** Дані податки утримуються з реального чи передбачуваного чистого доходу:
- з приватних осіб і домашніх господарств;
  - з корпорацій та інших підприємств;
  - податки на приріст ринкової вартості капіталу, отриманий або за рахунок продажу землі, або операцій з цінними паперами чи іншими активами.



До цієї групи відносяться будь-які податки на доходи від власності, землі чи нерухомого майна, які справляються на основі чистого доходу як частина подоходного податку. Але в цю групу не включаються податки на власність, які справляються на основі доходу з оренди.

Дана категорія об'єднує податки з різними базами:

- подоходні податки;
  - податки на прибуток;
  - податки на доходи з азартних ігор.
2. *Відрахування на соціальне страхування:*
- внески працюючих за наймом;
  - відрахування роботодавців;
  - внески працюючих не за наймом чи непрацюючих;
  - інші нероздільні відрахування на соціальне страхування.
3. *Податки на фонд заробітної плати.*
4. *Податки на власність:*
- періодичні податки на нерухоме майно;
  - періодичні податки на чисту вартість майна (з наслення і з корпорацій);
  - податки на майно, яке передається і отримується в спадщину, податки на дарування;
  - податки на фінансові операції і операції з капіталом;
  - одночасні податки на власність;
  - інші періодичні податки на власність.
5. *Внутрішні податки на товари і послуги:*
- загальні податки з продаж, податки з обігу чи податки на додану вартість;
  - акцизні збори;
  - прибутки фіскальних монополій;
  - податки на окремі види послуг;
  - податки на користування товарами або на право користування товарами чи проведення відповідних видів діяльності



(ліцензії на проведення підприємницької діяльності, податки на автотранспортні засоби тощо);

- інші податки на товари і послуги.

6. *Податки на міжнародну торгівлю і зовнішні операції:*

- імпорتنі мита;
- експортні мита;
- прибуток експортних чи імпорتنих монополій;
- прибуток від операцій з іноземною валютою;
- податки на операції з іноземною валютою;
- інші податки на міжнародну торгівлю і зовнішні операції.

Ще здавна податки почали поділяти на прямі і непрямі. Критерієм такого поділу стала теоретична можливість перекладання податків на споживача товарів. Передбачається, що кінцевим платником прямих податків стає той, хто отримує дохід, володіє майном, а кінцевим платником непрямих податків — споживач товару, тому їх називають податками на споживання.

Однак, критерій перекладання податку на споживача для визнання його прямим чи непрямим пізніше був признаний неточним, оскільки при відповідних умовах прямі податки також можуть бути перекладені на споживача продукції чи послуг через механізм росту цін, а прямі податки, навпаки, не завжди повністю перекладаються на споживача, якщо попит на реалізовані товари є досить еластичним і об'єм реалізації зменшується при підвищенні цін. Тому для розподілу податків на прямі і непрямі перестали використовувати критерій пропозиції.

В даний час всі подоходні і майнові податки (в тому числі на дарування, спадщину, купівлю-продаж цінних паперів і т. д.) відносяться до прямих, а всі податки на споживання — до непрямих.

Таким чином, прямі податки встановлюються безпосередньо для платників, їх розмір залежить від масштабів об'єкта оподаткування.

Прямі податки сприяють такому розподілу податкового тиску, при якому більше платять ті члени суспільства, які мають більш



високі доходи. Такий принцип оподаткування більшість економістів вважають справедливим.

В промислово розвинутих країнах доля прямих податків достатньо висока. В 90-х роках в США вона становила — 91,1 %, в Японії — 71,2 %, у ФРН — 44,1 %.

Однак, форма прямого оподаткування вимагає складного механізму справляння податків; виникають проблеми обліку об'єктів оподаткування і ухилення від сплати. Тому, не дивлячись на справедливість прямих податків податкова система не може обмежитись тільки ними.

Оскільки, непрямі податки включаються в ціну товарів і послуг, то їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів. Основним недоліком непрямих податків вважають обернено пропорційну залежність від платоспроможності споживачів. Внаслідок цієї властивості непряме оподаткування товарів масового споживання лягає важким тягарем на населення з низькими доходами, оскільки більша частина його доходів витрачається на придбання продуктів харчування та інших товарів першої необхідності.

Так, як структура споживання у різних верств населення значно відрізняється, принцип справедливого оподаткування може бути реалізований через диференційований підхід до встановлення непрямих податків на окремі товари, роботи чи послуги. Однак, такий підхід приведе до того, що введуть більш високі податки тільки на товари першої необхідності і розкошу, що звужить сферу непрямого оподаткування і скоротить надходження до бюджету. В той же час, навіть, невисокий рівень непрямого оподаткування товарів щоденного користування забезпечить державі стабільні доходи.

Непрямі податки досить широко використовуються у всьому світі, так як при відносно простому механізмі справляння, вони забезпечують стійкі надходження до бюджету. Крім того, вони легше сприймаються психологічно, ніж прямі, тому що платяться незаметно для споживачів і немає безпосереднього зв'язку між сплатою податку і усвідомленням цього (табл. 1.2).



**Таблиця 1.2**

*Особливості прямих і непрямих податків*

Показник	Непрямі податки	Прямі податки
Складність визначення податкового зобов'язання	Відносно прості розрахунки	Відносно складні розрахунки
Реакція платників податків на обкладання податками	Стійкі надходження до бюджету поза прямою залежністю від динаміки доходів	Відносно нестійкі надходження до бюджету, обумовлені динамікою доходів підприємств і громадян
Характер оподаткування	Відносно регресивне	Відносно прогресивне
Можливість перекладання податків	Велика	Менша

В кожній країні існує необхідність виконання суспільних задач, у виконанні яких бере участь держава. Держава вирішує ці задачі за допомогою фіскальної політики.

Фіскальна політика (від лат. *fiscus* «*fiscus*» — імператорська казна) — це маніпулювання державним бюджетом з ціллю виконання державою своїх функцій.

Фіскальна політика проявляє себе у системі форм і методів мобілізації фінансових ресурсів держави, їх розподілі, а також у фінансовому законодавстві.

Фіскальні інтереси не обмежуються лише стягненням коштів на користь держави, оскільки реалізація функцій держави на цьому закінчується. Процес формування фінансових фондів забезпечує державу ресурсами, необхідними для реалізації її функцій. Останнє безпосередньо пов'язане з видатками, бо саме через витрати держава «презентує» себе суспільству:

- через витрати на утримання апарату управління — оскільки саме в особі державних службовців існує держава;



- держава — суспільний інститут, діяльність якого повинна бути спрямована на задоволення інтересів членів суспільства, тобто державні видатки мають бути суспільно спрямованими.

Фіскальна політика може бути стимулюючою або стримуючою, залежно від того, якого напрямку розвитку об'єкта впливу прагне досягти держава. Наприклад, коли економіка перебуває у спаді чи депресії, фіскальна політика може стати стимулюючою, якщо фіскальними інструментами (зниженням податків та збільшенням видатків) держава збільшує інвестиційні можливості економічних агентів, що призводять до бюджетного дефіциту або до його зростання. У випадку, коли спостерігається економічне зростання, фіскальна політика для контролю за інфляцією переходить до розряду стримуючої.

Проблема виникає тоді, коли економічна ситуація в країні поєднує у собі економічний спад з інфляцією. У такому випадку необхідно одночасно вживати як стимулюючі, так і стримуючі фіскальні інструменти. Тобто маніпулювання державним бюджетом має стати таким, щоб воно ініціювало розвиток господарства без впливу на простання цін. Вислів «маніпулювання державними доходами та видатками» означає не постійну зміну «правил гри», а свідоме настроювання інструментів фіскальної політики задля досягнення суспільного добробуту. Суб'єкти, на яких спрямовані фіскальні дії, повинні мати впевненість щодо основних фіскальних дій держави — системи податків. Особливо, коли суб'єкти не мають достатньої кількості нагромаджень минулих періодів, для самоорганізації своїх дій.

У розпорядженні кожної держави для задоволення суспільних потреб повинні бути ресурси, в першу чергу фінансові. Рішенню суспільних задач і потреб сприяє функціонування фінансового господарства країни.

Для функціонування фінансового господарства:

- необхідно проводити збір доходів;
- витратити зібрані кошти.



Доходи, які отримує держава, як правило обмежені, а ріст суспільних потреб збільшує видатки. В зв'язку з цим виникає необхідність систематизації, обліку і контролю доходів і видатків держави, тобто виникає необхідність використання законодавчо затвердженого плану держави. Таким фінансовим планом є державний бюджет.

Бюджет є основою фінансового господарства держави. Він тісно пов'язаний з питаннями економіки, фінансів, політики і права. Така багатогранність бюджету пояснює труднощі ефективного формування доходів і раціонального фінансування видатків.

Ситуація, що склалась сьогодні в Україні, є характерною для економіки перехідного періоду, оскільки, як правило, при проведенні ринкових перетворень проходить зниження «державної присутності» в економічному і соціальному житті країни. На етапі перехідної економіки держава стоїть перед необхідністю проведення перетворень, які мають за мету нормалізацію державного бюджету.

Основними напрямками таких перетворень є:

- зниження державних видатків;
- підвищення доходів бюджету.

Однак, зниження державних видатків являє собою достатньо важкий процес, оскільки в даному випадку зачіпаються соціальні інтереси широких мас населення. Крім того, при цьому знижуються державні видатки на такі сфери як освіта і інвестиції, які сприяють прискоренню економічному росту, що призводить до довгострокової соціальної нестабільності, яка паралізує діяльність народного господарства.

Тому в таких умовах особливої актуальності набуває питання ефективного формування доходів державного бюджету.

Історично бюджетні доходи характеризувались наступною структурою:

- прями — доходи отримані від експлуатації державного майна;
- непрямі — доходи, які держава отримала за допомогою податків;
- доходи від регалій і монополій — займали проміжне становище між прямими і непрямими доходами.





В даний час доходи бюджету складаються з трьох основних частин: податкових доходів, неподаткових доходів і доходів цільових бюджетних фондів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

*Роль податків у загальному об'ємі доходів бюджету*

Види доходів бюджету	Джерела	Процеси, які забезпечують надходження коштів до бюджету
1. Податкові	Економічна діяльність, яка виражається у створенні ВВП	Оподаткування економічної діяльності
2. Неподаткові	Національне багатство	Доходи від приватизації діяльності держави як учасника ринку
3. Доходи цільових бюджетних фондів	Змішані	Різноманітні збори, штрафи тощо.

Найбільш важливою частиною є податкові доходи. В 90-х роках в бюджетному процесі України спостерігалися:

- зниження питомої ваги державних доходів у ВВП;
- перевага податкових доходів в загальному об'ємі доходів бюджету.

Існування держави залежить безумовно від податків. Вони являють собою ту частину фінансових відносин, яка пов'язана з формуванням доходів держави, необхідних для виконання нею своїх функцій.

Трирівнева податкова система, яка функціонує в Україні, дозволяє забезпечити можливість самостійного формування бюджетів всім рівням управління при розподілі окремих податків між ними.

Частина податкової маси, яка акумулюється в державному бюджеті, шляхом бюджетного регулювання перерозподіляється між



регіональними і місцевими бюджетами. В зв'язку з цим доходні джерела діляться на закріплені і регулюючі.

Вдосконалення міжбюджетних відносин повинно здійснюватися: по-перше, шляхом більш раціонального розподілу між бюджетами різних рівнів закріплених доходів, по — друге, диференціацією нормативів відрахувань від регулюючих доходів на об'єктивній основі, по — третє, квотування, тобто закріплення частини від окремих видів податків за бюджетами різних рівнів на довготривалій основі.

Способом розмежування доходів між рівнями бюджетної системи є встановлення кожним рівнем управління своїх ставок (надбавок) по тому чи іншому податку в межах, передбачених законодавством.

Система бюджетних відносин відіграє важливу роль в ослабленні дії центральних сил, які виникають в багатих природними ресурсами регіонах, оскільки вона дозволить утримувати ці райони в узгоджених рамках. Якщо в державі не створено відкритої системи бюджетних відносин, зформованої на узгоджених діях всіх сторін, кожна з яких має свої інтереси, збереження системи невпорядкованих бюджетних відносин може бути небезпечним для держави. Створення справедливої відкритої системи на базі організаційно-правового процесу, в якому беруть участь всі райони, сприяє досягненню більшої узгодженості у питаннях дольового розподілу податків.

Вибір оптимального рішення проблеми раціонального перерозподілу податків між рівнями бюджетної системи визначається тільки в результаті достатньо тривалого періоду еволюції національної бюджетної системи. Тільки власний досвід дозволяє, враховуючи специфіку економічних умов, визначити таке співвідношення конкретних видів податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і методів їх розподілу, яке максимально степені буде відповідати функціональному призначенню тих чи інших податків і степені їх впливу на процес суспільного відтворення.



## 1.2. Податкова політика і податкова система держави

1. *Сутність податкової політики та напрямки її проведення.*
2. *Критерії формування податкової політики в правовій державі.*
3. *Поняття податкової системи і вимоги до неї.*
4. *Наукові основи побудови податкової системи.*
5. *Принципи побудови і призначення системи оподаткування.*
6. *Вплив оподаткування на інвестиції та економічний ріст в країні.*

Історія розвитку оподаткування свідчить, що податки можуть бути не тільки джерелом поповнення бюджетів, але і інструментом регулювання тих чи інших соціально-економічних процесів. Свідоме використання податків для досягнення відповідних цілей проходить в рамках податкової політики.

*Податкова політика* — це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення або скорочення державної маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва територій, груп населення може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, пропорції у розвитку продуктивних сил. Організація оподаткування справляє значно впливає на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу і технічного оновлення виробничого потенціалу держави.

Із проголошенням незалежності Україна стала на шлях самостійного розвитку з метою побудови ефективної соціально орієнтованої



ринкової економіки. Це був період становлення податкової системи в основу якої було покладено класичну схему податків, характерну для країн з розвинутою ринковою економікою. Застосування такої класичної системи в умовах перехідного періоду України привело до виникнення низки суттєвих проблем:

- збільшується кількість збиткових підприємств;
- зростає безробіття;
- ускладнюється соціально-економічна ситуація в країні.

Зумовлюється це тим, що акцент у податковій політиці зроблено на фіскальній функції, а її регулююча та стимулююча роль фактично зведена нанівець. Тому проблема побудови ефективної податкової системи залишилась однією з найактуальніших у процесі становлення ринкових відносин і закладання підвалин для економічного зростання України.

Податкова політика направлена на вирішення поставлених перед суспільством завдань, серед яких виділяють довгострокові і короткострокові. Перед керівництвом розвинутих країн стоять наступні довгострокові цілі: економічний ріст, максимальний рівень зайнятості і благополуччя населення. Короткостроковими цілями відносно податкової політики можуть бути поповнення державного бюджету, його збалансованість на певному рівні по відношенню до внутрішнього валового продукту, стимулювання інвестиційної діяльності.

Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження (тиску) на платника податків. Для його вимірювання використовують декілька показників.

Так, на макрорівні податковий тиск визначає частка податкових надходжень до бюджету ( $\Pi_1$ ) у ВВП:

$$\Pi_1 = \frac{ПБ}{ВВП} \times 100 \%,$$

де  $ПБ$  — податкові надходження в бюджет;  
 $ВВП$  — валовий внутрішній продукт.



При характеристиці податкового навантаження на підприємстві можна використовувати наступні показники:

- долю податкових виплат підприємства ( $P_2$ ) в загальній сумі прибутку:

$$P_2 = \frac{ПВ}{БП} \times 100 \%,$$

де  $ПВ$  — податкові виплати підприємства;  
 $БП$  — прибуток підприємства;

- долю податкових виплат підприємства ( $P_3$ ) в об'ємі реалізації:

$$P_3 = \frac{ПВ}{O_p} \times 100 \%,$$

де  $O_p$  — об'єм реалізації підприємства.

Іншими словами, податкове навантаження показує, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється через бюджет.

Податкове навантаження в країнах-членах Організації економічної співдружності і розвитку коливається від 52 % в Швеції до 30 % в США і Туреччині. В основній групі країн воно складає 40–45 %. Спостерігається тенденція до збільшення податкового тиску, що пояснюється інтеграційними процесами в Європі, які передбачають вирівнювання умов господарювання, в тому числі оподаткування.

Сьогодні в Україні альтернативи суттєвому зниженню податкового тягара немає. На шляху реалізації такої політики стоять наступні проблеми:

- наявність значного державного боргу, що включає зовнішній, внутрішній борг та рівень кредиторської заборгованості бюджетних установ;



- дефіцит бюджету, який сьогодні набув латентного характеру;
- великі обсяги загальнодержавного споживання, здійснити значні обмеження якого у короткостроковий період не вдасться.

Крім того, ми дотримуємося думки, що економічне зростання не обов'язково відбувається в умовах зниження податкового навантаження. В умовах неконкурентоспроможної економіки та відсутності механізмів її створення зниження податкового тягаря — надзвичайно обмежений метод короткої дії, що не дає довгострокових результатів. Слід також враховувати масштаби збитковості, а для збиткових підприємств будь-яка ставка оподаткування є високою.

Наріжна проблема створення концепції податкової політики в Україні набула актуальності не тільки через проблеми економічного і фінансового характеру. Сімдесятирічний тоталітарний режим спотворив психіку людини, а тому реформи не можна обмежити лише матеріальною сферою, потрібно також враховувати процеси ґрунтовної зміни ментальності громадян і, найголовніше, їхнє ставлення до змін, яких неможливо уникнути в економічній стратегії держави.

На новому етапі податкових реформувань — етапі розробки Податкового кодексу — аксіома первинності визначення мети податкових трансформацій, що визначає подальшу технологію реформувань, не є очевидною. Розв'язання нагромаджених протиріч можливо лише за умови, що Податковий кодекс не просто об'єднає діючі закони та нормативні акти, але й ліквідує проблеми, що накопичились. Світова практика переконує, що поспіхом та силовими методами їх не вирішити. Шляхи розв'язання цих проблем концентруються на ґрунті виваженого, науково обґрунтованого підходу, найтісніше пов'язаного з урахуванням особливостей сучасного, перехідного стану економічного розвитку. Без визначення довгострокової орієнтації податкової політики стає зрозумілою і безперспективність подальшої стратегії податкових реформувань з метою реалізації виключно фіскальної політики уряду України. Тому першочерговим слід вважати максимізацію функції соціального добробуту шляхом створення таких умов фінансово-господарської діяльності,



які б стали каталізатором довгострокового зростання національного виробництва з одночасним збереженням помірних темпів інфляції та поступового покращення стану платіжного балансу. По суті, на противагу іншим, в основі нашої концепції лежить стратегія органічного поєднання невіддільних одне від одного завдань: зростання добробуту громадян та стійкого росту економіки.

Економічна політика держави реалізується шляхом взаємодії державного бюджету і ринкових регуляторів. Держава формує регулюючий вплив на економічну діяльність за допомогою системи оподаткування і податкових пільг, субсидій і субвенцій, державних інвестицій і процентних ставок.

Однією із основ макроекономічної політики будь-якої країни є податкова політика, яка має здатність впливати на сукупний попит. Рішення уряду підвищити процентні ставки приводить до скорочення витрат приватного сектору на інвестиції. Падіння рівня інвестиційних витрат веде до того, що податкова політика може скоротити норму накопичення. Таким чином, проходить ефект зміщення, який має місце в тому випадку, коли виникає бюджетний дефіцит і уряд змушений збільшувати борги для покриття своїх видатків. Ріст державних видатків підвищує сукупний попит і приводить до того, що набирає силу тенденція до збільшення виробництва. Однак ріст виробництва підвищує процентну ставку на ринках активів і тим самим пом'якшує вплив податкової політики на виробництво.

Податкова політика є найбільш ефективною при стабільному обмінному курсі і стійкому русі капіталів.

При аналізі податкової політики країни, велику увагу приділяють структурі оподаткування. В країнах з низькими доходами структура оподаткування виглядає наступним чином:

- більшу частину надходжень складають податки на вітчизняні товари і зовнішнь-торгівельні операції, які в сукупності складають близько 70 % всіх податкових надходжень, причому доля лише імпортного мита складає більше 40 %;





- внутрішні прибуткові податки не є значними (більше 25 % податкових надходжень), причому юридичні особи оподатковуються в більшому ступені, ніж фізичні. Це пов'язано зі зручністю використання великих (часто іноземних) компаній в якості джерел доходів, а також з адміністративними труднощами в організації оподаткування ефективним прибутковим податком приватних осіб.

Історія розвитку системи оподаткування України свідчить про те, що податкові надходження можуть бути не лише основним джерелом наповнення бюджету (у 1999 році — 71,0 %, у 2000-му — 55,0 %, у 2001 році — 56,4 % доходів державного бюджету), а й інструментом регулювання соціально-економічних процесів — перерозподілу доходів між членами суспільства (розрізняють два аспекти: скорочення реальних доходів конкретних платників унаслідок сплати податків і повернення частки номінальних доходів до конкретних платників, перерозподілених за допомогою податків через бюджет у вигляді суспільних благ), стимулювання окремих видів господарської діяльності й обмеження розвитку інших тощо.

Молода українська держава протягом останніх десяти років будує свою власну податкову систему, враховуючи досвід інших країн, що не є простим його копіюванням. Адже не можна переносити податкову систему будь-якої країни на реалії нашої економіки. Об'єктивно необхідно будь-які новації в податковому законодавстві переймати тільки після глибокого вивчення певної проблеми і досвіду окремих елементів системи оподаткування країн із ринковою економікою, проведення групового аналізу доцільності зазначеної норми й можливості її застосування в українському законодавстві.

Зазначимо, що надзвичайно важливою умовою ефективності податкової політики є її стабільність і передбачуваність, що, з одного боку, викликає в усіх суб'єктів господарювання стабільний інтерес до перспективної фінансової політики, а з другого — забезпечує високий рівень роботи податкової служби на основі розроблених



нормативно-правових актів із питань оподаткування та освоєння механізмів стягнення того чи іншого податку.

Історія сучасної податкової системи України починає свій відлік від 25 червня 1991 року з прийняття Закону України «Про систему оподаткування», в якому закладені основні її домінанти. Дотримання основних принципів оподаткування надзвичайно важливе для ефективної реалізації податкової політики сьогодні й створення оптимально справедливої та економічно виправданої системи оподаткування в найближчому майбутньому.

Визначальний вплив на структуру податкової системи має політичний устрій держави. Відповідно до того, чи є країна унітарною, чи федеративною, відтворюється структура податкової системи. Держава не може виконувати покладених на неї функцій без фінансових ресурсів, тому система розподілу бюджетів різних рівнів має бути адекватною системі делегування влади.

Проблема формування ефективної податкової політики — одна з найактуальніших у період становлення в Україні ринкових відносин та інтегрування української економіки у міжнародний ринок. Її розв'язання має здійснюватися шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення як наявної в Україні законодавчої бази, так і здобутого у світі досвіду у сфері оподаткування, у напрямі запровадження такої податкової політики, яка гарантувала б або хоча б не гальмувала розвитку економіки.

На відміну від країн з низькими доходами як Україна, в промислово розвинутих країнах основним джерелом надходжень є податки з приватних осіб і податки, які стягуються у відповідності з програмами соціального страхування.

**Векторами макроекономічної ефективності податкової політики є:**

1. *Можливість податкової політики збільшити джерела доходів.* Збільшення суми надходжень може бути за рахунок автоматичних або дискреційних змін. До автоматичних відносять підвищення сум надходжень, викликаних розширенням податкової



бази. Дискреційний ріст надходжень є результатом змін в податковій системі, таких як перегляд податкових ставок, введення нових податків тощо.

Система, яка забезпечує податкові надходження при обмеженій кількості податків і ставок, може значно знизити адміністративні витрати і витрати на забезпечення дотримання законодавства;

2. *Здатність податкової політики визначати прийнятну податкову базу.* Широка податкова база дає можливість забезпечити податкові поступлення при відносно низьких податкових ставках. При значному звуженні податкової бази необхідні більш високі ставки для того, щоби забезпечити відповідні податкові поступлення. В результаті цього зростає ймовірність ухилення від сплати податків;
3. *Направленість політики податків на мінімізацію затрат на їх сплату.* Податкова система повинна забезпечувати фінансування державної діяльності при мінімальних затратах, а також при мінімальних порушеннях характеру виробництва.

До економічної діяльності, яка є найбільш прибутковою для сплати податків, не потрібно втрачати інтерес і після їх сплати.

Таким чином, податкова політика як складова економічної політики базується на діяльності держави у сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів держави. Кожна конкретна податкова система, тобто сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) у взаємозв'язку і взаємодії із платниками й органами контролю, є відображенням податкової політики, що проводиться державою і критеріями її ефективності.

Податки в руках одних можуть виступати знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших — засобом нестабільності і економічного саморуйнування. Ось чому, думаючи про формування державних грошових фондів за рахунок податків і податкових платежів та встановлюючи



нові види і форми оподаткування, державницькі структури повинні проводити таку податкову політику, яка має паретооптимально поєднувати інтереси держави, платників податків і громадян виборців.

За інтерпретацією Паретто оптимальною вважається всяка дія, яка приносить користь принаймні одній особі, не погіршуючи грошово-майнового стану чи добробуту когось іншого. Інакше кажучи, будь-які зміни в оподаткуванні будуть суспільно корисними і виправданими, якщо вони нікому не завдають збитків і при цьому приносять декому користь. І досягнення оптимуму Паретто в оподаткуванні потрібно розуміти як забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення економічної ефективності господарювання податкоплатників, а заодно і суспільного добробуту громадян-виборців, або покращення економічної ефективності діяльності податкоплатників без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців. Досягти цього, на думку автора, можна за умови наукового поєднання наступних критеріїв:

- критерій фіскальної достатності (інтереси держави);
- критерій економічної ефективності (інтереси податкоплатників);
- критерій соціальної справедливості (інтереси громадян-виборців);
- критерій стабільності;
- критерій гнучкості.

Критерій фіскальної достатності зводиться до того, що, проводячи податкову політику, необхідно забезпечити таку величину податкових надходжень, яка є оптимально бажаною, виходячи із проголошеної економічної доктрини. Досліджуючи значення даного критерію, просвітлюється чітка пропорційна залежність між нормою оподаткування і величиною податкових надходжень: чим вища норма оподаткування, тим вищі розміри податкових надходжень. Залежність цю можна відобразити простою математичною формулою:



$$y = A1_{\Delta} \cdot T - B$$

де  $y$  — загальна величина податкових надходжень;  $A1_{\Delta}$  — коефіцієнт регресії, який характеризує рівень залежності податкових надходжень від норми оподаткування, причому  $A1_{\Delta} < 1$ ;  $T$  — рівень оподаткування в державі;  $B$  — величина ВВП. За допомогою графіка залежність між величиною податкових надходжень і рівнем оподаткування в державі відображається наступним чином (див. рис. 1.1):

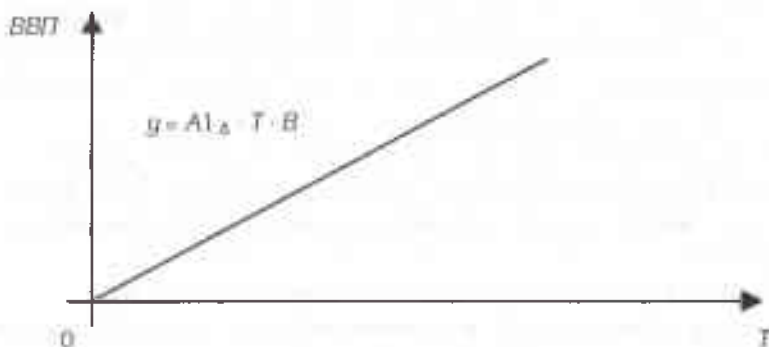


Рис. 1.1

*Залежність між величиною податкових надходжень і рівнем оподаткування в державі*

При нульовому рівні оподаткування податкові надходження будуть відсутні. При збільшенні норми оподаткування податкові надходження до бюджету будуть збільшуватись, хоча темпи росту податкових надходжень будуть повільнішими, ніж темпи росту норми оподаткування. Але процес цей повинен проходити не хаотично та спонтанно, а у відповідності до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості.



Залежність економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання від рівня оподаткування досліджується через аналіз величини чистого доходу (прибутку) суб'єкта господарювання. Формула основного показника фінансово-господарської діяльності відображається наступним чином:

$$\text{ЧД} \rightarrow \begin{cases} \rightarrow 0, \text{ якщо } Д - (Н + ЗП + 11) \rightarrow 0, \text{ при } П \rightarrow 100 \% ; \\ \rightarrow Д - (Н + ЗП), \text{ якщо } П \rightarrow 0, \end{cases}$$

- де ЧД — величина чистого доходу, прибутку;  
ЗП — заробітна плата;  
Н — нарахування на зарплату;  
П — податки і податкові платежі;  
Д — величина доходу.

Враховуючи це, математична функція залежності критерію економічної ефективності від рівня оподаткування має вигляд:

$$\text{ЧД} = \text{ВД} - \text{ВД} - A_2/T.$$

- де ЧД — величина чистого доходу;  $A_2$  — коефіцієнт залежності чистого доходу від рівня оподаткування;  $T$  — рівень оподаткування; ВД — величина валових доходів. Причому

$$A_2/T > 1, \text{ якщо } T \rightarrow 100 \%.$$

Графік залежності має наступний вигляд (див. рис. 1.2).

Із графічного зображення видно, якщо рівень оподаткування в країні прямує до 100 %, то величина чистого доходу по гіперболічній кривій прямує до 0.

Суть критерію соціальної справедливості щодо встановлення рівня оподаткування необхідно розуміти в двох аспектах:



- скорочення реальних доходів конкретних платників внаслідок сплати податків та податкових платежів;
- повернення частини номінальних доходів до конкретних платників, перерозподілених з допомогою податків через бюджет у вигляді суспільних благ (національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій та інші трансфертні платежі).

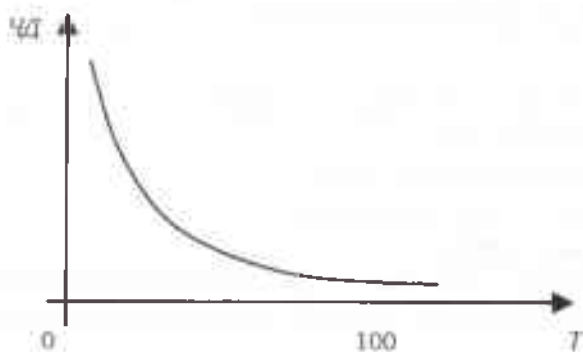


Рис. 1.2

Графік залежності величини чистого доходу від рівня оподаткування

Перший аспект критерію соціальної справедливості відображається наступною функціональною залежністю:

$$РД = НД - A_3 T \times БО,$$

- де  $РД$  — реальні доходи податкоплатників;  
 $НД$  — номінальні доходи податкоплатників;  
 $A_3$  — коефіцієнт залежності величини реальних доходів податкоплатників від рівня оподаткування;



$T$  — рівень оподаткування;  
 $BO$  — база оподаткування.

Графічне зображення залежності реальних доходів податкоплатників від рівня оподаткування відображається наступним графічним зображенням (див. рис. 1.3):

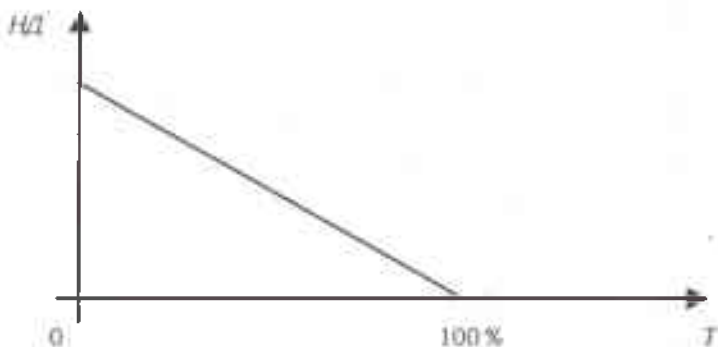


Рис. 1.3

Графік залежності реальних доходів податкоплатників від рівня оподаткування

З графіку видно, що розмір реальних доходів безпосередньо залежить від величини рівня оподаткування: чим вищий рівень оподаткування, тим нижчі реальні доходи конкретних податкоплатників. Другий аспект критерію соціальної справедливості відображається наступною функціональною залежністю:

$$CB = \sqrt[4]{T} \times ПН$$

де  $CB$  — фінансовані з бюджету суспільні блага та трансфертні платежі;

$T$  — рівень оподаткування;



$A_4$  — коефіцієнт залежності величини суспільних благ від норми оподаткування;

$ПН$  — податкові надходження.

Графічне зображення буде наступним (див. рис. 1.4):

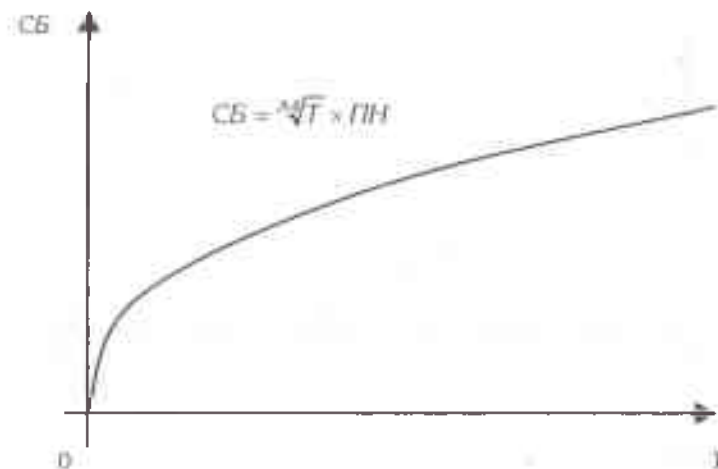


Рис. 1.4

Графік залежності фінансованих з бюджету суспільних благ та трансфертних платежів від рівня оподаткування

Між величиною рівня оподаткування та розміром повернення раніше сплачених податків (правда це повернення відносно — через отримання фінансованих з бюджету суспільних благ та трансфертних платежів) існує певна параболічна залежність. При чому, збільшення норми оподаткування в державі веде до абсолютного зростання розміру трансфертних платежів з бюджету. Але темпи росту фінансованих з бюджету суспільних благ відстають від темпів росту рівня оподаткування.



В реальному суспільно-економічному житті критерії фінансової достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості взаємопов'язані, взаємозалежні і не можуть існувати окремо один від одного.

Для окремих держав можливі різні варіанти поєднання критеріїв при проведенні податкової політики. Все влечить від вибраних коефіцієнтів залежностей  $A_1, A_2, A_3, A_4$ , основою для встановлення яких є економічна доктрина держави.

Важливе місце у проведенні оптимальної податкової політики в державі відводиться і критерію стабільності. Ніякий закон, навіть найкращий, не запрацює на повну силу, якщо постійно приймати до нього поправки та зауваження.

Стабільність податкової політики передбачає незмінність правового регламентування справляння податків та зборів на протязі певного податкового періоду. За допомогою даного критерію досягається два позитивних явища:

- суб'єкти господарювання внаслідок існування стабільного законодавства, що регламентує податкові взаємовідносини із державою, в змозі правильно вибрати напрямки фінансової стратегії і отримати заплановані прибутки;
- покращується податкова робота як платників податків, так і органів державної податкової адміністрації.

Але необхідно зауважити і те, що податкова політика повинна бути стабільною тільки на протязі певного податкового періоду. Догматичність норм податкового регулювання входить в суперечку із реаліями економічного буття, і неврахування певних соціально-економічних змін у розвитку суспільства може призвести до непередбачених наслідків. Тому при проведенні податкової політики необхідно врахувати критерій гнучкості. Даний критерій передбачає, що внаслідок певних змін у соціально-економічному бутті суспільства необхідно змінювати прийоми, методи та форми державного регулювання економіки, зокрема і в сфері податків.



Критерій гнучкості діаметрально протилежний критерію стабільності. Критерій стабільності пов'язаний із податковою тактикою державного регулювання, що розробляється на певний період часу, тоді як критерій гнучкості є вже податкова стратегія.

Оптимальне врахування названих критеріїв забезпечує нормальні податкові взаємостосунки податкоплатників та держави.

Проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державами структурами виступає податкова система країни.

При визначенні податкової системи важливо розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, податкова система — це сукупність податків і податкових платежів, які законодавчо закріплені в державі. По-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства.

Таким чином, податкова система — це сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм і методів їх установа, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства.

Суттєвими умовами оподаткування, що характеризують податкову систему в цілому є:

- порядок встановлення і введення в дію податків;
- види податків;
- права та обов'язки платників податків;
- порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів;
- відповідальність учасників податкових відносин.

У різних країнах податкові системи не однакові, кожна з них має свої особливості. Вони створювались і розвивались у різні історичні періоди, в різних економічних умовах. Але є й загальні показники, які характеризують податкові системи. Найбільш узагальнюючим з них є податковий тиск — відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту. Він показує, яка



частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється за допомогою бюджетних механізмів.

Відомий американський економіст Р. Масгрейв сформулював основні вимоги до податкової системи:

1. Розподіл податкового тиску повинен бути рівномірним;
2. Мінімальний тиск на економічні рішення; любе державне втручання, пов'язане з «надмірним оподаткуванням», слід зменшити;
3. Якщо перед податковою політикою поставлені інші цілі, наприклад, стимулювання інвестицій, звести до мінімуму можливе порушення рівноваги між соціальною справедливістю і економічною ефективністю;
4. Сприяти стабілізації економіки і економічному росту;
5. Оподаткування повинно бути зрозумілим для платника податків, а управління ним — справедливим і оснований на законах;
6. Затрати на управління податковою системою повинні бути мінімальними.

Сучасні податкові системи мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Різновидність форм податків пов'язана з бажанням врахувати розбіжності в платоспроможності податкоплатників, зробити оподаткування в цілому психологічно легшим, відобразити різноманітність форм доходів, вплинути на споживання і накопичення.

Найчастіше в податкових системах різних країн використовуються наступні податки:

- прибутковий податок з фізичних осіб;
- відрахування на соціальне страхування;
- податок на прибуток підприємств (корпорацій);
- податок на майно (землю, нерухоме майно);
- податок, що утримується при передачі майнових прав одній особі іншій;
- податок на споживання, що встановлюється як надбавка до цін на товари, роботи і послуги (на додану вартість, з покупок і продажі, мито, акцизний збір).



Науковий підхід до побудови раціональної системи оподаткування передбачає, по-перше, системність, по-друге, встановлення основобудовної бази цієї системи і, по-третє, формування правової бази.

Потреба системності полягає в тому, що всі податки повинні бути взаємопов'язані і органічно доповнювати один одного, не вступати у протиріччя з системою оподаткування в цілому і з окремими її елементами.

Основобудовною базою побудови податкової системи є об'єм бюджетних видатків. Податки — не самоціль, а засіб для виконання державою своїх функцій, і з цих позицій вони походять від державних видатків.

Податкова система — продукт податкового законодавства. Вона створюється в результаті прийняття ряду законодавчих актів, які затверджують відповідні принципові положення, види податків, порядок нарахування і утримання кожного з них, обов'язки для всіх суб'єктів оподаткування.

За економічним змістом *податкова система* — це сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, що надходять у бюджети різних рівнів бюджетної системи. Не дивлячись на різноманітність існуючих у світі податкових систем, існує ряд принципів, які визначають науковий підхід до характеристики внутрішньої сутності і суспільного призначення даного поняття.

Побудову і функціонування оптимальних податкових систем необхідно розглядати під кутом зору відповідності таким принципам.

1. *Принцип вигоди і адміністративної зручності.* Даний принцип наголошує на тому, щоб втрати добробуту в результаті сплати податків були сумірні для платників з тими вигодами, котрі вони отримують за рахунок фінансованих з податкових надходжень потреб і суспільних благ. Суть адміністративної зручності полягає в тому, що податкова система має бути максимально зручною для платників і для державних структур з точки зору змісту податкової роботи і податкового законодавства, механізму збирання податків



та контролю над податковими процесами. Причому, на організацію справляння податків необхідно витратити якомога меншу суму податкових надходжень.

З принципу вигоди і адміністративної зручності випливає, що державна діяльність у формі забезпечуваних державною службою послуг і суспільних благ має певну ціну, котра приймає форму податку. Ці «податкові» ціни одержали назву «ціни по Ліндалю» (за ім'ям шведського економіста Еріка Ліндаля, яким вперше теоретизував це положення. Подібно до будь-якого ринку, рівновага при обміні «податки — блага» виникає в тому випадку, якщо податкові затрати на одиницю фінансованих державою суспільних благ та трансфертних платежів здійснюються з граничною вигодою для кожного споживача державних благ, платника податків.

**2. Принцип платоспроможності.** Цей принцип декларує, що тягар оподаткування повинен розподілятися згідно платоспроможності податкоплатника (розміру доходу, обсягу споживання, вартості майна, тощо). З принципом платоспроможності пов'язані питання горизонтальної і вертикальної рівностей в оподаткуванні. Горизонтальна рівність передбачає, що податкоплатники з однаковою платоспроможністю і податковою базою по доходу чи майну сплачують однакові суми податків протягом певного періоду. Вертикальна рівність досягається в тому випадку, коли податкоплатники з різною платоспроможністю сплачують різні по величині суми податків, що диференціюються у відповідності з певними стичними принципами соціальної справедливості.

При формальній рівнозначності принципів вигоди і платоспроможності добре помітно, що принцип вигоди носить більш суб'єктивний характер. Справа в тому, що поняття вигоди і справедливості в оподаткуванні є відносним: те, що здається правильним і справедливим для одного платника, виглядає протилежним для іншого. Взагалі не існує і не може існувати податкової системи, котра б задовольняла усіх громадян, податкоплатників і державу в цілому одночасно. Суб'єктивний фактор — дуже важливий компонент теорії оподаткування. Навколо суб'єктивної мотивації явищ і процесів державних





фінансів розвинувся навіть окремий напрямок фінансового знання — фіскальна соціологія.

У зв'язку із тим, що принцип платоспроможності більш об'єктивніший, він піддається кількісному виміру, особливо стосовно вертикальної рівності в оподаткуванні. Для вимірювання й оцінки даного положення використовується діаграма Лоренца і коефіцієнт Джіні. Діаграма Лоренца дозволяє зробити своєрідну паралель між податковими надходженнями до бюджету держави і сумарною величиною податкоплатників. Ідеально бажаним є той випадок, коли певна кількість платників, наприклад 20 % від загальної величини, сплачують до бюджету відповідно двадцятивідсотковий розмір податкових надходжень (на рисунку це пряма лінія). Дійсний стан розподілу доходів і податкових зобов'язань, що існує на даний момент у тій чи іншій державі відображає крива лінія (див. рис. 1.5). Коефіцієнт Джіні вимірює ступінь нерівномірності розподілу доходів і податкових зобов'язань шляхом вирахування відношення між кривою Лоренца, яка виражає дійсний стан розподілу доходів та податкових зобов'язань і є ідеально рівномірним, бажаним розподілом.

$$\text{Коефіцієнт Джіні} = \text{Площа } A / (\text{Площа } A + \text{Площа } B)$$

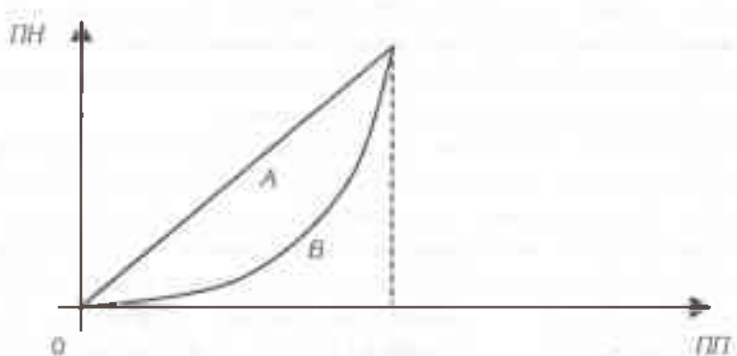


Рис. 1.5

Дійсний стан розподілу доходів і податкових зобов'язань



Очевидно, що чим більше крива Лоренца відхиляється вниз, тобто чим більше вона вигнута, тим більша нерівномірність розподілу доходів і податкових зобов'язань, одним із факторів якого є оподаткування.

**3. Принцип визначальної бази.** В основу побудови певної податкової системи повинна бути покладена соціально-економічна доктрина держави. Економічна доктрина держави може базуватись на одному із напрямків економічної думки класичному і неокласичному, кейнсіанському і пост кейнсіанському, марксистському і немарксистському. Кожний напрям економічної теорії передбачає свою модель економічної, фінансової і податкової політики. Проте суть не стільки в положеннях самої теорії, скільки в її наявності. Визначивши свою економічну доктрину на основі того чи іншого напрямку теорії, держава розробляє стратегію і тактику досягнення поставленої мети.

Виходячи із вибраної соціально-економічної доктрини держави, в країні повинен формуватись середній рівень оподаткування, тобто та частина валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через бюджет з допомогою податків та податкових платежів шляхом побудови конкретної податкової системи.

Проявом на практиці соціально-економічної доктрини держави виступає прогнозована величина видатків бюджетів. Якраз дана прогнозована (але ні в якому разі не запланована) величина і виступає визначальною базою для встановлення норми оподаткування в державі. У бюджетному плануванні, і зокрема, при плануванні податкових надходжень повинна прослідкуватись чітка послідовність:

*Прогнозована величина видатків зведеного бюджету*



*Запланована величина доходів*



*Планова величина видатків*



Коли уважно проаналізувати норму оподаткування, наприклад, у скандинавських країнах і в Сполучених Штатах Америки, то можна зробити висновок про те, що норма оподаткування в скандинавських країнах майже у два рази перевищує цей показник у США. Проте суттєвого впливу на економічний прогрес і середньорічні величини приросту валового внутрішнього продукту (приріст ВВП у Швеції, як і в США коливається від 3-х до 6-ти процентів щорічно) норма оподаткування не чинить. Політика соціального захисту у скандинавських країнах спонукає до підвищення норми оподаткування. Але таке підвищення базується на граничній корисності обов'язкових платежів, і втрата соціального добробуту конкретного громадянина-податкоплатника при обміні «податки — блага» зводиться до мінімуму.

Разом із тим, необхідно констатувати і той факт, що не завжди підвищення норми оподаткування в країні призводить до збільшення величини податкових надходжень до казни держави. Широке розповсюдження при аналізі оптимальної норми оподаткування одержала теорія відомого американського економіста Артура Лаффера. Крива Лаффера, що є наріжним каменем даної теорії (дивись рис. 1.6), базується на спостереженні, що коли висота податкових ставок досягає певного критичного рівня ( $T_0$ ), подальше підвищення норми оподаткування спричинює не збільшення, а навпаки, зменшення податкових надходжень.

Зв'язок між висотою оподаткування і податковими надходженнями залежить від податкової бази, тобто об'єкта оподаткування. Тому Лаффер досліджував даний зв'язок з допомогою показника еластичності податкової бази, який вимірюється як відношення процентної зміни величини об'єкта оподаткування до процентної зміни норми оподаткування, тобто податкових ставок, які застосовуються до даного об'єкта (бази) податку.

$$E_t = \frac{\Delta B / B}{\Delta T / T} = \frac{T \times \Delta B}{B \times \Delta T},$$



де  $E$  — еластичність податкової бази;  
 $B$  — вартісний вимір податкової бази (об'єкта оподаткування);  
 $T$  — норма оподаткування;  
 $B$  — приріст або відсоток збільшення податкової бази;  
 $t$  — приріст, або відсоток збільшення норми оподаткування.

На величину податкових надходжень впливає і таке явище, як ухилення від сплати податків (див. рис. 1.7). Надмірне підвищення норми оподаткування веде до збільшення доходів тіньової економіки і згортання легального бізнесу, а заодно і скорочення податкової бази.

Відкриття Лаффера якраз і полягає в тому, що по мірі зростання податків, тобто норми оподаткування, податкова база стає більш еластичною, що якраз і зумовлює, починаючи з певного рівня висоти оподаткування, зменшення надходжень до бюджету за рахунок скорочення податкової бази і ухилення від сплати податків.

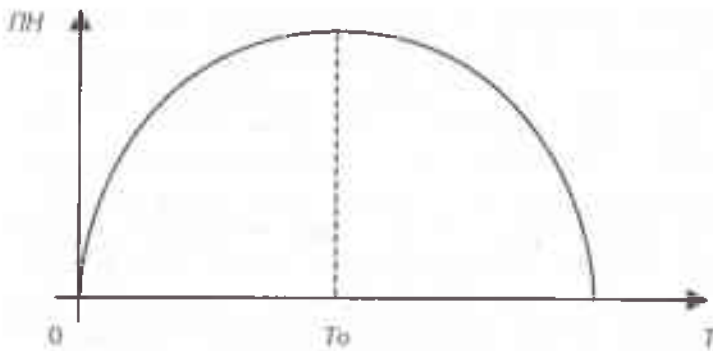


Рис. 1.6

Залежність податкових надходжень від податкової ставки, де  $ПН$  — податкові надходження;  $T$  — ставка податку, або норма оподаткування;  $T_0$  — оптимальна норма оподаткування

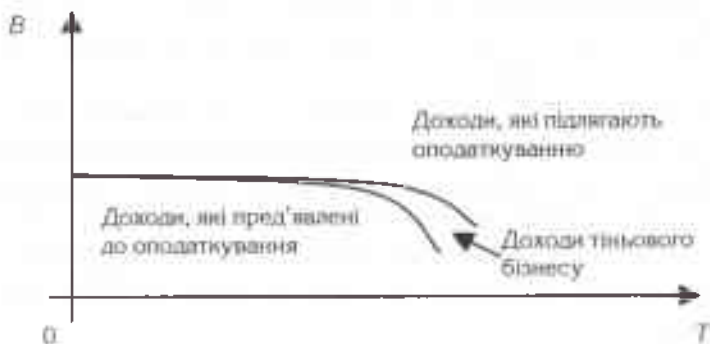


Рис. 1.7

*Залежність ухилення від сплати податків від норми оподаткування, де  $B$  — податкова база;  $T$  — норма оподаткування*

В соціально-орієнтованій державі ринкового типу досить важлива увага приділяється ефективності використання податкових надходжень. На макрорівні, суми сплачених податків і податкових платежів для всіх податкоплатників обов'язково повинні відповідати сумі фінансованих державою суспільних благ і трансфертних платежів, — тобто сплата податків повинна відповідати граничній користі частини вартості валового внутрішнього продукту, що централізовано вилучається у податкоплатників і перерозподіляється через бюджет держави. Причому цей перерозподіл повинен проходити за умови найменшої суспільної жертви для кожного платника податку, яка не підкріплена отриманою частиною суспільних благ.

Ціною суспільних благ в соціально-ринковій державі виступають податки. І ефективність податкових взаємовідносин держави та її суб'єктів доцільно досліджувати через коефіцієнт співвідношення сум податкових платежів і фінансованих державою сум суспільних благ та трансфертних платежів:



$$K_c = \frac{CB + TP}{ПН}$$

де  $K_c$  — коефіцієнт співвідношення;  
 $CB + TP$  — суспільні блага і трансфертні платежі;  
 $ПН$  — податкові надходження.

Соціально-ринкове господарство взагалі передбачає наявність високого показника централізації валового внутрішнього продукту у руках держави, а заодно і високий рівень оподаткування. Але конкретного платника цікавить не так сам рівень оподаткування, як сумарна величина суспільного добробуту. У формалізованій теоретизації сумарна величина суспільного добробуту відображається через граничну корисність сплачених податків та податкових платежів.

Якщо коефіцієнт співвідношення  $CB$  і  $TP$  та сум сплачених податків і податкових платежів не опускається нижче 80 %, то можна говорити про те, що високий рівень оподаткування виправдовує себе, і гранична корисність вилучених державою обов'язкових зборів з фізичних і юридичних осіб не порушується. Для прикладу, в Швеції рівень оподаткування сягає 57 % ВВП, але коефіцієнт співвідношення  $K_c$  близький до 86 %. Тому суттєвого впливу на темпи економічного розвитку та соціальний добробут громадян високий рівень оподаткування не чинить через те, що податки сплачуються з максимальною граничною корисністю — 86 % і з мінімальною суспільною жертвою — 14 %.

В Україні коефіцієнт  $K_c$  не перевищує 26 %. Це говорить про те, що ефективність використання податкових надходжень в Україні у 3,3 рази нижча, ніж у Швеції. І для того, щоб забезпечити такий рівень фінансованих державою суспільних благ в Україні, як в Швеції, нам необхідно при діючому коефіцієнті  $K_c$  більше як у три рази збільшити рівень оподаткування. Звісно, що це нереально робити, як з практичної, так і з теоретичної точки зору. Тому, на нашу думку, при реформуванні та реорганізації податкової системи України та її трансформації у соціально-орієнтоване ринкове господарство,



доцільно більше уваги звертати не на сам рівень оподаткування в державі, а на ефективність використання податкових надходжень за умов граничної корисності таких платежів для конкретних податкоплатників.

Принципи оподаткування, які вперше були сформульовані А. Сміттом в праці «Дослідження природи і причин багатства народів» і з якими пізніше, як правило, погоджувались вчені, які розвивали теорію податків, зводяться до чотирьох понять: *загальність, справедливість, визначеність, зручність*.

Ці загальні принципи оподаткування поступово розширялись під впливом соціально-економічних і політичних перетворень в світі. Сьогодні принципи побудови та призначення системи оподаткування в Україні визначені законом «Про систему оподаткування» і зводяться до наступного:

- *стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;*
- *стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності* — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;
- *обов'язковість* — впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на основі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період; і встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- *рівнозначність і пропорційність* — справляння податків з юридичних осіб здійснюється у відповідній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) на більші доходи;
- *рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації* — забезпечення однакового підходу до суб'єктів





господарювання при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

- *соціальна справедливість* — забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;
- *стабільність* — забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- *економічна обґрунтованість* — встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;
- *рівномірність сплати* — встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- *компетенція* — встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними та міськими радами;
- *єдиний підхід* — забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати, податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), підстав для надання податкових пільг;
- *доступність* — забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).



Таким чином, система оподаткування буде тим сфективнішою, чим вона буде зручнішою як для того хто сплачує податки, так і для того, хто здійснює контрольні функції.

Система оподаткування є одним із найважливіших факторів, які впливають на рішення про інвестування, особливо на прямі іноземні інвестиції. В цілому на прийняття рішень про прямі іноземні інвестиції впливають як податкові так і не податкові фактори, за допомогою яких здійснюється порівняння потенційного прибутку від інвестицій і ризику.

Щодо інвестування можна виділити наступні особливості системи оподаткування.

#### *1. Амортизаційний режим.*

Під час інфляції амортизація, яка оснoвана на початковій вартості, є недостатньою, так як при обчисленні бази активів в номінальній грошовій одиниці, реальна вартість активів в даний момент недооцінюється. Тому необхідно проводити спеціальне коригування вартості активів з метою компенсації недооцінки реальної амортизації в умовах інфляції.

В деяких випадках, коли загальні інвестиційні знижки надаються у великих розмірах, то інвестовані суми перевищують нагромаджену амортизацію. При стабільних цінах це означає, що додаткові знижки, які перевищують амортизацію, допускаються при збільшенні загальної суми інвестицій. Розмір такої пільги в умовах інфляції зростає, коли поточні інвестиції співпадають з попередніми, які обчислені в номінальних, а не реальних цінах. Це дозволяє отримати прибуток навіть при відсутності реального росту інвестицій. Це значно компенсує недооцінку амортизації.

#### *2. Режим, який застосовується до витрат.*

Обмеження на відрахування витрат від бази оподаткування встановлюються для:

- підвищення справедливості системи оподаткування;
- контролю над діяльністю державних підприємств;

- непрямих обмежень, визваних тим, що витрати, в основному, не дозволяється віднімати від бази оподаткування при відсутності чітких вказівок.

На інвестиційний процес впливають такі неподаткові фактори, як: макроекономічне середовище, розміри ринку, невпевненість, юридична і регулююча структура, доступ до основних фондів виробництва.

На інвестиції впливають також податки, не пов'язані з доходами. В більшості країн з перехідною економікою на початковому етапі реформ податки сплачувались навіть тоді, коли фірма не отримувала прибутку. Це приводило до збільшення основних затрат, пов'язаних з підвищеними ризиками на початковому етапі інвестицій чи збільшенням операційних затрат компаній. Такі податки, як на соціальне страхування із заробітної плати, митні збори, чи загальні податки на товари, які використовують до інвестиційних товарів, вважаються найбільш важливими в перехідній економіці.

Основними податковими факторами, які впливають на прямі іноземні інвестиції є наступні (рис. 1.8).



Рис. 1.8

*Основні фактори, які впливають на прямі іноземні інвестиції*

Загальний рівень оподаткування є важливим показником відносної економічної ефективності, який впливає на інвестиції іноземних



інвесторів. Однак при виборі країни інвестору недостатньо порівняти проценти по сплаті податків, оскільки податкові доходи є кінцевим джерелом для більшості урядових витрат. Тому більш низькі доходи ведуть до бюджетного дефіциту і можуть відігравати негативну роль при отриманні інвестицій.

Особливе значення для довгострокових капіталоемких інвестицій має можливість передбачення податкових наслідків для інвестиційних рішень. В цьому напрямку виникають дві проблеми: перша — пов'язана із неточністю законодавства, друга — частими і значними змінами законів і правил.

Неспільне і довільне виконання законів може накладати на платників податків значні несподівані витрати. Така ситуація викликає ризики для компаній, а також потребує необхідності розробки і прийняття правил простого застосування законів.

Податкова ставка має значення при визначенні загального податкового навантаження і враховується при визначенні стратегії фінансування і податкового планування компаній. Висока ставка податку не завжди приводить до більш високих податкових доходів держави, особливо від фірм, які працюють в декількох державах.

При визначенні податкового навантаження велике значення має калькуляція оподаткування доходу. Характеристики цієї калькуляції можуть впливати на модель оподаткування різних компаній. Режим оподаткування різних доходів і видатків впливає на організацію діяльності компанії.

Справляння мита і митних зборів з інвестиційних товарів має відповідний інтерес з точки зору країн, які потребують розширення джерел доходів. Мито являється безпосереднім джерелом доходу, однак воно підвищує вартість інвестицій, що збільшує ризик інвестування в країні і знижує прибутковість інвестицій.

Податкові узгодження являють собою систему, в рамках якої, компанія, яка співпрацює із закордоном, може планувати свої податки. Основна мета податкових узгоджень заключається в координуванні застосування місцевих та іноземних систем оподаткування.



Податкові узгодження — це правила, за допомогою яких запобігають подвійного оподаткування доходів, а також вирішують адміністративні питання, які виникають при розподілі доходів між двома країнами.

Властивість видозмінювати економічну діяльність і викликати відхилення моделі прибутку після сплати податків від моделі до сплати мають податкові стимули (рис. 1.9)

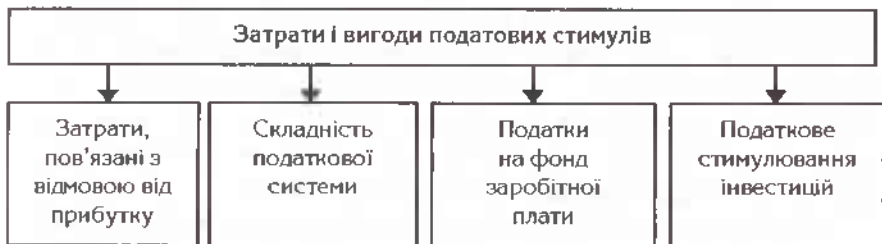


Рис. 1.9

*Затрати і вигоди податкових стимулів в інвестиційній діяльності*

Одним із основних податкових стимулів, які надає держава є відмова від податкового прибутку, тобто частини податкових надходжень в бюджет.

Надання навіть цілеспрямованих податкових стимулів створює прецедент для їх використання. Компанії, які займаються діяльністю, на яку не поширюються стимули, будуть добиватися їх поширення на діяльність або хоча б отримання стимулів влюбій формі. Введені стимули мають тенденцію поширюватися на інші види діяльності. Створення стимулів приводить до політики, яка ще більше підриває державну базу оподаткування.

Складність системи оподаткування призводить до затрат не тільки для платників податків, але і для податкових служб, які повинні слідкувати за змінами правил, а час, затрачений на контроль



положень про стимулювання, зменшує час, необхідний для контролю інших аспектів оподаткування.

До категорії податків на фонд заробітної плати відносять податки, які виплачують роботодавці, наймані робітники і працюючі не по найму, утримання яких проводиться пропорційно фонду заробітної плати. Прикладами таких податків можуть бути додаткові податки на державне страхування, які не мають цільового призначення.

З метою стимулювання інвестиційної діяльності від оподаткування звільняється прибуток підприємств, який направляється на інвестиції. Ці стимули можуть мати форму податкових знижок чи кредитів, які застосовуються до всіх видів фондів чи диференціюються за видами обладнання діяльності тощо. Більшість країн прийшли до висновку, що ці міри не приводять до досягнення намічених цілей, але серйозно видозмінюють інвестиційні рішення.

Слід відмітити, що важливим засобом залучення іноземних інвестицій є формування безподаткових зон. Одним із завдань підприємств, які беруть участь в економічній діяльності є звільнення законним шляхом від митних тарифів, валютного контролю, експортних і імпорتنих квот, інших фіскальних проблем. Для цього існує багато методів, один з яких використання компаній, заснованих в країнах з низьким оподаткуванням.

#### 1. *«Податкові гавані чи офшорні зони».*

Більшість малих країн стимулює податкові надходження шляхом дозволу претендентам створювати компанії на вигідних умовах. Таких держав з пільговим оподаткуванням і відсутністю валютного контролю налічується коло п'ятдесяти. Переваги їх наступні:

- низька собівартість створення компанії;
- простота оформлення;
- можливість відкриття рахунків в різних банках і в будь-якій валюті;
- немає зобов'язань по поданню бухгалтерської звітності в податкові та державні органи.



Недоліками є недовіра у влади і приватних фірм до офшорних компаній і труднощі в отриманні кредитів такими компаніями.

2. *Країни з проміжним оподаткуванням.*

Це країни, які використовують високі податкові ставки до резидентів, але надають відповідні переваги і пільги іноземним інвесторам. Компанії, які зареєстровані в країнах з проміжним оподаткуванням, більш респектабельні і мають більше шансів на отримання банківських кредитів.

Однак, так як часто іноземні фірми можуть вести операції таким чином, що у них відсутня податкова заборгованість, то у податкових органів виникають значні труднощі по розкриттю і запобіганню ухилень від сплати податків. Особливо це помітно в країнах з перехідною економікою, де немає достатнього досвіду роботи з операціями і методами ринкової економіки, направленіми на зменшення податків і частовикористовуваними платниками податків різних країн.

### **1.3. Організація податкової служби і податкової роботи**

1. *Основи організації податкової роботи, її основні елементи*
2. *Структура податкової служби і її функції*
3. *Завдання, права, обов'язки й відповідальність працівників державної податкової служби*
4. *Податкова міліція: обов'язки, права, функції*
5. *Порядок визначення обсягу податкових зобов'язань*
6. *Оперативний облік та звітність про надходження платежів*

*Податкова робота* — це діяльність держави, її органів, а також платників в процесі правового регламентування, нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету.





Суб'єктами податкової роботи в Україні виступають:

- Верховна Рада України — приймає закони загальної та спеціальної дії в сфері оподаткування;
- органи виконавчої влади (Міністерство фінансів, Державне казначейство, Міністерство економіки) — забезпечують дію механізмів справляння податків і податкових платежів;
- органи податкової служби — здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, розробляють нормативно-правову базу дії законів про оподаткування, здійснюють облік платників і податкових надходжень, здійснюють нарахування та стягнення окремих податків, проводять роз'яснення податкового законодавства, притягують до відповідальності його порушників;
- платники податків — нараховують і сплачують податки та податкові платежі, подають податкову звітність, несуть відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкова робота включає в себе такі *основні елементи*.

- встановлення правової бази (законодавчої бази та інструктивно-методичного забезпечення);
- нарахування та обчислення податків і податкових платежів, їх облік;
- визначення способів утримання та стягнення податків (з джерела сплати, за платіжним повідомленням, за податковою декларацією);
- розрахунки із бюджетом — визначення форм (авансові платежі, платежі за фактом) і способів (готівкові, безготівкові).

Надійна податкова система передбачає наявність високоорганізованої, забезпеченої кадрами і необхідною технікою *податкової служби* — сукупності державних органів, які організують і контролюють надходження податків і податкових платежів.

Нинішню систему податкових органів в Україні ілюструє рисунок 1.10



Рис. 1.10  
Система податкових органів України

ДПА України є центральним органом виконавчої влади, займає рівень міністерства в ієрархії державної влади. Її очолює Голова ДПА України, якого призначає на посаду і звільняє Президент України за поданням Прем'єр-міністра України.

Заступники Голови ДПА України призначаються на посаду і звільняються з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Голови ДПА України. Кількість заступників Голови ДПА України визначається Кабінетом Міністрів України.

*Основними функціями ДПА України є:*

- розробка нормативно-методичного забезпечення механізму дії законів про окремі податки;
- координування діяльності всієї податкової служби;



- роз'яснення окремих норм законодавчих актів про податки, інші платежі;
- затвердження методик розрахунку податку та податкових платежів, а також форм податкової звітності;
- контроль за діяльністю низових рівнів податкової служби;
- кадрова політика;
- прогноз, аналіз надходження податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, розробка пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;
- внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства, розробка проектів міжнародних договорів стосовно оподаткування;
- розробка основних напрямків, форм і методів проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства;
- інші функції згідно закону України «Про державну податкову службу в Україні».

Основним призначенням ДПА в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі є інформаційний і правовий зв'язок між низовою ланкою і ДПА України. Очолюють їх голови, які призначаються на посаду і звільняються з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Голови ДПА України.

Основними функціями ДПА в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі є:

- роз'яснення правової бази щодо оподаткування;
- контроль за діяльністю низової ланки;
- здійснення перевірок та перепроверок діяльності окремих платників;
- кадрова політика;
- інші функції згідно закону України «Про державну податкову службу в Україні».

Первинна ланка ДПС України — Державна податкова інспекція — безпосередньо виконує податкову роботу. ДПІ очолюють начальники, які призначаються на посаду і звільняються з посади



Головою ДПА України за поданням голів відповідних державних податкових адміністрацій в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

*Основні функції ДПІ:*

- контроль за дотриманням податкового законодавства;
- облік платників податків і податкових платежів, їх реєстрація;
- облік податкових надходжень до бюджету, цільових бюджетних та позабюджетних фондів;
- роз'яснення правової бази щодо оподаткування і робота з платниками податків;
- прийняття та виконання податкової звітності;
- притягнення до адміністративної відповідальності порушників податкового законодавства;
- проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів;
- здійснюють контроль за законністю валютних операцій;
- проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів, і конфіскованого майна;
- кадрова політика;
- інші функції згідно закону України «Про державну податкову службу в Україні».

У складі органів державної податкової служби діють відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями — податкова міліція.

*До основних завдань органів державної податкової служби відносять:*

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства;
- внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб;



- роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;
  - запобігання злочинам, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.
- Посадові особи органів ДПС наділені наступними правами:*
- проводити перевірки щодо дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання;
  - отримувати безоплатно від підприємств, установ, організацій, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, від громадян — суб'єктів підприємницької діяльності довідки копії документів та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів, формуванням інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб — платників податків;
  - обстежувати будь-які приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів;
  - вимагати від посадових осіб суб'єкта господарювання усунення виявлених порушень податкового законодавства, контролювати їх виконання, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби;
  - вилучати (із залишенням копій) документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів, та вилучати у громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують порядок заняття підприємницькою діяльністю, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи;
  - застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції;
  - стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми недостачі, пені та штрафних санкцій;

- надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, вирішувати питання щодо податкового компромісу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу;
- користуватися безперешкодно в службових справах засобами зв'язку, які належать суб'єктам господарювання незалежно від форм власності;
- у разі виявлення зловживань під час здійснення контролю за надходженням валютної виручки, проведенням розрахунків із споживачами з використанням товарно-касових книг, а також за дотриманням лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи і послуги давати доручення органам державної контрольно-ревізійної служби на проведення ревізій;
- вимагати від керівників підприємств, установ і організацій, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків; при проведенні адміністративного арешту опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви;
- матеріально і морально заохочувати громадян, які подають допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства;
- звертатися до суду з заявою про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

В процесі виконання своїх обов'язків посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримуватись законів України, забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права.

За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності.

Посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримувати комерційної та службової таємниці.



Податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів Державної податкової служби, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Завданнями податкової міліції є:

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
- запобігання корупції в органах Державної податкової служби та виявлення її фактів;
- забезпечення безпеки діяльності працівників органів Державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Податкову міліцію очолює начальник податкової міліції — Перший заступник Голови Державної податкової адміністрації України. Податкову міліцію в державних податкових адміністраціях в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі очолюють начальники управлінь податкової міліції — перші заступники голів відповідних державних податкових адміністрацій.

Організаційна структура податкової міліції наведена нижче (рис. 1.11).

*Посадові особи податкової міліції мають право:*

- здійснювати документальні невізні перевірки, а також планові та позапланові візні перевірки своєчасності, достовірності повноти нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), додержання валютного законодавства платниками податків;
- здійснювати контроль за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку;
- одержувати у платників податків пояснення з питань, що виникають під час перевірок та стосуються реалізації повноважень орга-



- нів державної податкової служби, перевіряти під час проведення перевірок у фізичних осіб документи, що посвідчують особу;
- одержувати безоплатно необхідні відомості для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб — платників податків та зборів (обов'язкових платежів) від платників податків, Національного банку України та інших державних органів;
- інші права, прямо визначені Законом України « Про державну податкову службу України» та Закону України «Про міліцію».



Рис. 1.11

Організаційна структура податкової міліції в Україні



На службу до податкової міліції приймаються на контрактній основі громадяни України, які мають відповідну освіту, здатні за своїми особистими, діловими, моральними якостями та станом здоров'я виконувати обов'язки, покладені на податкову міліцію.

*Посадова чи службова особа податкової міліції у межах повноважень самостійно приймає рішення і несе за свої протиправні дії або бездіяльність дисциплінарну відповідальність згідно із Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ.*

Надзвичайно важливо здійснювати контроль за повнотою та своєчасністю виконання платниками своїх зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами, і з саме цією метою органи податкової служби проводять оперативний облік податків, зборів (обов'язкових платежів).

Для забезпечення повноти надходження платежів до бюджету згідно з бюджетною класифікацією України за доходами органи державної податкової служби відповідно до порядку, встановленого чинним законодавством з касового виконання Державного бюджету України за доходами, до 1 грудня кожного року подають відповідним органам державного казначейства та фінансовим органам в електронному вигляді списки складу платників податків, які знаходяться на податковому обліку у кожному районі (місті).

Органи державної податкової служби для ведення оперативного обліку платежів до бюджету одержують відповідні документи від органів державного казначейства, фінансових органів, контролюючих та інших органів та платників у відповідності до чинних порядків передання інформації та внутрішнього документообігу.

Підставою для нарахування платежів до бюджету в особових рахунках платників є документи, які:

- подаються платником: податкові декларації, звіти, розрахунки, платіжні повідомлення, довідки про авансові платежі та інші документи, передбачені порядком, установленим для справляння платежів до бюджету;
- готуються органом державної податкової служби: рішення керівника (заступника керівника) органу державної податкової



служби за актами перевірок з донарахування або скасування раніше нарахованих сум платежу, фінансових санкцій та пені;

- надходять від інших контролюючих органів — а саме: рішення, якщо це передбачено відповідними законодавчими актами;
- надходять від судових органів: рішення (ухвала, постанова) суду.

### **Порядок ведення особових рахунків платників**

З метою обліку нарахованих і сплачених платежів до бюджету органами державної податкової служби ведуться особові рахунки платників за кожним видом платежів, які повинні сплачуватися платниками.

Особові рахунки платників відкриваються органом державної податкової служби щорічно за платниками, які:

- перебувають на податковому обліку — з початку року;
- взяті на податковий облік — з моменту взяття їх на облік;
- своєчасно не стали на податковий облік — з моменту нарахування або сплати платежу (залежно від того, яка з цих подій настанала раніше).

Особові рахунки у підрозділах обліку та звітності ведуться на картках особових рахунків. На титульному боці картки розміщується інформація про платника та загальні умови справляння платежу. Зворотний бік інформації є своєрідним «дзеркалом законопослушності» платника і містить дані про нараховані та сплачені платежі, недоїмки та переплати, штрафні санкції. Записи в особових рахунках здійснюються в гривнях та копійках.

Форма особового рахунку визначається центральним податковим органом виходячи із специфіки справляння платежу. При цьому враховується наявність або відсутність авансових внесків, періодичність перерахунків за фактичними показниками, подання чи неподання платниками декларацій (розрахунків) тощо.

Картки особових рахунків платників податків інтегровані у Єдиний банк даних про платників податків — юридичних осіб, що створює умови для групування облікових даних та здійснення



автоматизованого сортування за рядом ознак (для прикладу, формування списків платників за обсягами нарахованих та сплачених сум, допущеної недоїмки, отриманого бюджетного відшкодування податку на додану вартість за адміністративно-територіальним поділом, в розрізі організаційно-правових форм підприємницької діяльності, календарних періодів тощо).

### **Облік нарахованих сум платежів**

Подані платниками податкові декларації та розрахунки, а також податкові повідомлення (у випадку нарахування податкових зобов'язань органом податкової служби) є тими основними документами, на підставі яких здійснюється нарахування платежів за особовими рахунками платників у податкових інспекціях. Крім того, підставами для записів про нарахування платежів можуть бути рішення судових органів, рішення про розстрочення чи відстрочення платежів, списання податкового боргу тощо.

За відсутності автоматизованого оперативного обліку, нарахування платежів проводилось шляхом безпосереднього внесення працівниками підрозділів оперативного обліку та звітності податкових органів основних реквізитів зазначених вище документів до особових рахунків. Поступова комп'ютеризація облікових робіт та впровадження прогресивних технологій обробки податкової інформації внесли істотні зміни до процедури занесення даних про нараховані платежі до особових рахунків платників податків. В умовах функціонування автоматизованої інформаційної системи обліку і звітності основні показники податкових декларацій та розрахунків (в т. ч. податкові зобов'язання платників) розносяться підрозділами приймання та обробки податкової звітності до електронних баз даних податкової звітності і формуються у електронні реєстри. В подальшому такі реєстри передаються підрозділам обліку та звітності для рознесення даних про нараховані платежі в особові рахунки платників податків. Рознесення відбувається в автоматизованому режимі шляхом «втягування» відповідної

інформації з електронних реєстрів до карток особових рахунків платників.

Нарахування податкових зобов'язань, які самостійно визначені платником, проводиться у розділі «Розрахунки основного платежу та штрафних санкцій» зворотного боку картки особового рахунку.

У випадку, коли податкове зобов'язання визначається органом податкової служби, відповідний структурний підрозділ направляє платнику податкове повідомлення, яке заносить до електронного реєстру податкових повідомлень. Після завершення процедури узгодження такого зобов'язання дані електронного реєстру податкових повідомлень про нараховані платежі заносяться до карток особових рахунків платників.

Нарахування податкових зобов'язань, визначених органом державної податкової служби, проводиться також у розділі «Розрахунки основного платежу та штрафних санкцій» особового рахунку платника.

Автоматизована інформаційна система забезпечує можливість окремого обліку нарахованих платежів за актами документальних перевірок, при виявленні арифметичних та методологічних помилок, а також нарахованих штрафних санкцій за даними платника та податкового органу.

Для контролю за повнотою та своєчасністю рознесення нарахованих платежів підрозділи обліку і звітності щомісяця в автоматичному режимі звіряють суми податкових зобов'язань, визначених у реєстрах рознесених сум, з даними реєстрів структурних підрозділів інспекції, які безпосередньо адмініструють податки з юридичних та фізичних осіб. При виникненні розбіжностей в автоматичному режимі формується протокол розбіжностей та вживаються заходи щодо виявлення та усунення причин невідповідності.

### **Облік сплачених податків та неподаткових платежів**

Найбільш поширеним способом погашення податкових зобов'язань платників податків є перерахування коштів з поточних рахунків



в банківських установах на відповідні рахунки бюджетів та державних цільових фондів. Проте ряд платежів, особливо платниками — фізичними особами, здійснюється у готівковій формі через установи Ощадного банку і Державного комітету зв'язку України та у каси органів місцевого самоврядування.

Для зарахування податкових платежів на балансах обласних управлінь Державного казначейства в розрізі районів та кодів бюджетної класифікації відкриваються відповідні рахунки. Зарахування коштів на такі рахунки проводиться на підставі:

- при безготівковому порядку — копій платіжних доручень платників;
- при готівкових розрахунках — копій платіжних доручень відділень Ощадбанку та корінців прибуткових документів («повідомлення») про приймання установою банку платежів до державного та місцевих бюджетів готівкою;
- платіжних доручень установ Держкомзв'язку України на перекази з додатком до них талонів поштових переказів; копій виданих органами місцевого самоврядування квитанцій на сплату податкових та неподаткових платежів і державного мита.

Інформація про надходження платежів до Державного та місцевих бюджетів попередньо обробляється відповідно органами казначейства та фінансовими органами і в систематизованому вигляді надається податковому органу для обліку сплачених податкових зобов'язань в картках особових рахунків платників.

Дані про надходження платежів до бюджету розносяться спеціалістами підрозділів обліку і звітності податкової інспекції в особових рахунках платників і у реєстрі надходжень в день отримання від органів Державного казначейства та фінансових органів відомостей про зарахування платежів у вигляді електронного реєстру розрахункових документів. У разі виявлення у зазначеному реєстрі сум надходжень, структура яких не відповідає вимогам автоматичного обліку платежів до бюджету, ці доходи до вияснення їх походження та адреси обліковуються за спеціальним кодом в окремому особовому



рахунку і реєстрі надходжень та повернень. Не пізніше 5-ти денного терміну після одержання копій розрахункових документів від органу казначейства чи фінансового органу ці суми підлягають в'ясненню і рознесенню за відповідними картками особових рахунків.

Забезпечуючи достовірність даних про сплачені платежі податковими органами щомісячно проводяться звірки надходжень з органами казначейства та фінансовими органами за всіма кодами бюджетної класифікації.

### **Порядок проведення взаємозвірення з платниками та закриття особових рахунків**

Для недопущення розходжень показників оперативного обліку платежів у податкових органах та бухгалтерських даних платників податків періодично проводяться взаємозвірення стану розрахунків. Такі звірення в обов'язковому порядку проводяться станом на 1 січня кожного року за всіма платежами до бюджету. За бажанням платника звірення розрахунків може бути проведено і на іншу звітну дату. За платежами, по яких виникли розбіжності, при потребі, друкується картка особового рахунку.

У випадку, коли сальдо розрахунків за даними платника та даними податкового органу співпадає, розрахунки на 1 січня вважаються звіреними. Про це робиться відмітка у книзі обліку звірення розрахунків з бюджетом, яка ведеться у підрозділі обліку і звітності.

Якщо сальдо розрахунків з бюджетом за даними платника не збігається з даними органу державної податкової служби, то звірення розрахунків оформляється актом, який є підставою для ретельного вивчення даних податкової звітності платника і записів в картках особових рахунків та встановлення причин невідповідності. При потребі податковий орган вирішує питання про проведення позапланової виїзної перевірки.

Після проведення всіх облікових операцій за останнє число грудня, працівником підрозділу обліку і звітності в автоматичному режимі в особових рахунках платників підводяться підсумки здійснених





за рік оборотів в розрізі нарахованих, зменшених, сплачених і повернутих сум платежів, штрафних (фінансових) санкцій і пені. Якщо має місце податковий борг або надміру сплачені суми, несплачена пеня тощо, то ці суми переносяться в особовий рахунок поточного року. Нульове сальдо особового рахунку попереднього року переноситься в особовий рахунок поточного року.

### **Звітність про надходження платежів**

З метою контролю за повнотою і своєчасністю внесення платежів до бюджету органи державної податкової служби нижчих рівнів складають і подають органам вищого рівня електронними засобами звітність про надходження, недоїмку та переплату платежів до бюджету.

Пріоритетною формою звітності податкових служб є звітність про надходження коштів до бюджетів. У вітчизняній податковій практиці така звітність за формою № 1-П «Звіт про суми фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів» складається щомісячно станом на 1 число місяця, наступного за звітним.

Звітність формується підрозділами обліку і звітності податкових органів в автоматизованому режимі за даними з реєстрів надходжень та повернень платежів. Для забезпечення достовірності звітних даних податкові інспекції (адміністрації) попередньо звіряють показники мобілізованих платежів із базами даних органів Державного казначейства та фінансових органів, що засвідчується відповідними довідками.

Державні податкові адміністрації в областях складають та подають щомісячні звіти про суми фактичних надходжень податків і зборів як Державній податковій адміністрації України, так і Головним фінансовим управлінням облдержадміністрацій і обласним управлінням Державного казначейства. З огляду на функціональні інтереси користувачів, звітність на адресу ДПА України подається в розрізі низових податкових інспекцій, для фінансових органів та органів

держказначейства — з урахуванням адміністративно-територіального поділу областей.

Для забезпечення звітною інформацією фахівців з адміністрування податків в межах податкового органу звітність ф. № 1-П розміщують на сервері податкової інспекції (адміністрації). Зведені звіти про суми фактичних надходжень податків і зборів затверджуються керівником центрального податкового органу і подаються наступним адресатам:

- на паперових носіях — Верховній Раді України, Адміністрації Президента України та Держкомстату України;
- засобами електронного зв'язку — Міністерству фінансів та Державному казначейству України.

Платники податків самостійно обчислюють суму податкового зобов'язання, яку зазначають у податковій декларації.

Податкові декларації подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

- календарному місяцю — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- календарному кварталу або календарному півріччю — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
- календарному року — протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб (прибуткового податку з громадян) — до 1 квітня року, наступного за звітним.

Одним із поширених способів визначення податкових зобов'язань платників податків є визначення обсягу податку фіскальним органом. Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у разі якщо:

- платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію;



- дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;
- контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання;
- згідно з законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган.

За непрямим методом податкове зобов'язання визначається за оцінкою витрат платника податків, приросту його активів, кількості осіб, які перебувають з ним у відносинах найму, а також оцінкою інших елементів податкових баз, які приймаються для розрахунку податкового зобов'язання щодо конкретного податку, збору (обов'язкового платежу) відповідно до закону.

Обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на визначенні податковим органом податкових зобов'язання з використанням непрямого методу до остаточного вирішення справи судом.

Податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податків у податковій декларації, вважається узгодженим з дня подання такої податкової декларації.

Податкове зобов'язання платника податків, нараховане контролюючим органом, вважається узгодженим у день отримання платником податків податкового повідомлення.

У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган невірно визначив суму податкового зобов'язання, такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення, яка подається у письмовій формі та може супроводжуватися документами, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати. Скарга повинна бути подана контролюючому органу протягом десяти календарних днів,



наступних за днем отримання платником податків податкового повідомлення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів від дня отримання скарги платника податків на його адресу поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. У разі коли контролюючий орган надсилає платнику податків рішення про повне або часткове незадоволення його скарги, такий платник податків має право звернутися протягом десяти календарних днів, наступних за днем отримання відповіді, з повторною скаргою до контролюючого органу вищого рівня, а при повторному повному або частковому незадоволенні скарги — до контролюючого органу вищого рівня із дотриманням зазначеного десятиденного строку для кожного випадку оскарження та зазначеного двадцятиденного строку для відповіді на нього.

Керівник відповідного контролюючого органу (або його заступник) може прийняти рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені в абзаці першому цього підпункту, але не більше шістдесяті календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення двадцятиденного строку, зазначеного в абзаці першому цього підпункту.

Якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (або його заступника) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку, зазначеного в абзаці першому цього підпункту.



Остаточне рішення вищого (центрального) органу контролюючого органу за заявою платника податків не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене у судовому порядку.

Працівник податкового органу, який уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, має право пропонувати такому платнику податків компромісне рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом.

Підставою для прийняття рішення щодо податкового компромісу є наявність у податкового органу таких наявних фактів та доказів по суті скарги платника податків, які дають підстави вважати, що запропонований податковий компроміс приведе до більш швидкого та/або більш повного погашення податкового зобов'язання, порівняно з результатами, які можуть бути отримані внаслідок передання такого спору на вирішення суду.

Податковий компроміс не може бути запропоновано платнику податків до того, як працівник податкового органу, уповноважений розглядати скаргу такого платника податків, не складе письмове обґрунтування доцільності податкового компромісу, що має бути розглянуте посадовою особою податкового органу, яка нарахувала оскаржуване податкове зобов'язання, а також посадовою особою, якій безпосередньо підпорядковується такий працівник.

У разі коли платник податків погоджується на укладення податкового компромісу, зазначене рішення набирає чинності з моменту отримання письмової згоди керівника податкового органу вищого рівня, а сума податкового зобов'язання, яка визначена умовами податкового компромісу, вважається узгодженою, і таке рішення не може бути оскаржене у майбутньому.

### **Податкове повідомлення і податкові вимоги**

У разі коли сума податкового зобов'язання розраховується контролюючим органом він надсилає платнику податків податкове



повідомлення, в якому зазначаються підстава для такого нарахування, посилання на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений розрахунок або перерахунок податкових зобов'язань, сума податку чи збору (обов'язкового платежу), належного до сплати, та штрафних санкцій за їх наявності, граничні строки їх погашення, а також попередження про наслідки їх несплати в установлений строк та граничні строки, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання (штрафних санкцій за їх наявності).

У разі коли платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання в установлені строки, податковий орган надсилає такому платнику податків податкові вимоги.

Податкові вимоги мають містити крім відомостей, передбачених законодавством посилання на підстави їх виставлення; суму податкового боргу, належного до сплати, пені та штрафних санкцій; перелік запропонованих заходів із забезпечення сплати суми податкового боргу.

Податкові вимоги також надсилаються платникам податків, які самостійно подали податкові декларації, але не погасили суму податкових зобов'язань у встановлені законом строки, без попереднього направлення (вручення) податкового повідомлення.

Податкові вимоги надсилаються:

- перша податкова вимога — не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. Перша податкова вимога містить повідомлення про факт узгодження податкового зобов'язання та виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов'язок погасити суму податкового боргу та можливі наслідки непогашення його у строк;
- друга податкова вимога — не раніше тридцятого календарного дня від дня направлення (вручення) першої податкової вимоги, у разі непогашення платником податків суми податкового боргу у встановлені строки. Друга податкова вимога додатково до відомостей, викладених у першій податковій вимозі, може містити





повідомлення про дату та час проведення опису активів платника податків, що перебувають у податковій заставі, а також про дату та час проведення публічних торгів з їх продажу.

Податкова вимога вважається надісланою (врученою) юридичній особі, якщо її передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення.

Податкова вимога вважається надісланою (врученою) фізичній особі, якщо її вручено особисто такій фізичній особі або її законному представникові чи надіслано листом на її адресу за місцем проживання або останнього відомого місця її знаходження із повідомленням про вручення.

У такому самому порядку надсилаються податкові повідомлення.

У разі коли податковий орган або пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення або податкові вимоги у зв'язку з незнаходженням посадових осіб, їх відмовою прийняти податкове повідомлення або податкову вимогу, незнаходженням фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків, податковий орган розміщує податкове повідомлення або податкові вимоги на дошці податкових оголошень, встановленій на вільному для огляду місці біля входу до приміщення податкового органу. При цьому день розміщення такої податкової вимоги вважається днем її вручення.

Податкове повідомлення виставляється за кожним окремим податком, збором (обов'язковим платежем). Контролюючий орган веде реєстр виданих податкових повідомлень щодо окремого платника податків. Податкова вимога повинна містити загальну суму податкового боргу та суми податкового боргу за кожним окремим податком, збором (обов'язковим платежем).

Податкове повідомлення або податкові вимоги вважаються відкликаними, якщо:

- сума податкового зобов'язання або податкового боргу, а також пені та штрафних санкцій (за їх наявності) самостійно погашається платником податків;



- контролюючий орган скасовує або змінює раніше прийняте рішення про нарахування суми податкового зобов'язання (пені і штрафних санкцій) або податкового боргу внаслідок їх адміністративного оскарження;
- рішення контролюючого органу про нарахування суми податкового зобов'язання або стягнення податкового боргу скасовується чи змінюється судом;
- податкові зобов'язання (крім податкового боргу) розстрочуються або відстрочуються чи стосовно них досягається податковий компроміс та про це зазначається у відповідному рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс;
- д) податковий борг визнається безнадійним.

Джерелами самостійної сплати податкових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна і немайнових цінностей, випуску цінних паперів, у тому числі корпоративних прав, отримані у позику (кредит), шляхом заліку непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків.

### Податкова застава

Активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу. Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення.

Право податкової застави виникає у разі:

- неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації — з першого робочого дня, наступного за останнім днем строку, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов'язковий платіж) для подання такої податкової декларації;
- несплати у строки суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, — з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку;



- несплати у строки суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, — з дня, наступного за останнім днем граничного строку такого погашення, визначеного у податковому повідомленні.

Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу.

Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої податкової застави більш, як десять календарних днів.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом:

- купівлі чи продажу, інших видів відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна, майнових чи немайнових прав, за винятком майна, майнових та немайнових прав, що використовуються у підприємницькій діяльності платника податків;
- використання об'єктів нерухомого чи рухомого майна, майнових чи немайнових прав, а також коштів для здійснення прямих чи портфельних інвестицій, а також цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, надання гарантій, поручительств, надходження вимоги та переведення боргу, виплату дивідендів, розміщення депозитів або надання кредитів;
- ліквідації об'єктів нерухомого або рухомого майна.

Активи платника податків звільняються з податкової застави з дня:

- отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання;



- визнання податкового боргу безнадійним;
- отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи;
- закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу;
- отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків;
- прийняття рішення про арешт активів платника податків;
- отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень;
- прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкових зобов'язань (крім податкового боргу) або досягнення податкового компромісу у разі коли умови, визначені в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс, передбачають зупинення права податкової застави;
- прийняття відповідного рішення судом.

### Адміністративний арешт

Адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу.

Арешт активів може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин:

- платник податків порушує правила відчуження активів;
- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- платника податків, який отримав податкове повідомлення або має податковий борг, визнано неплатоспроможним за зобов'язаннями, іншими ніж податкові, крім випадків, коли стосовно такого платника податків запроваджено мораторій на задоволення вимог кредиторів у зв'язку з порушенням щодо нього провадження у справі про банкрутство;
- платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або



від допуску посадових осіб податкового органу до обстеження об'єктів;

- відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби.

Арешт активів полягає у забороні вчиняти платником податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їх охорони, зберігання та підтримання у належному функціональному та якісному стані.

За поданням відповідного підрозділу податкової міліції керівник податкового органу (його заступник) може прийняти рішення про застосування арешту активів платника податків, яке надсилається:

1. Банкам, обслуговуючим платника податків, з вимогою тимчасового зупинення видаткових операцій за рахунками такого платника податків (якщо платником податку є банк — з вимогою зупинення видаткових операцій за власними рахунками), крім операцій з:
  - погашення податкових зобов'язань та податкового боргу;
  - сплати боргу за виконавчими документами або за задоволеннями претензіями у порядку досудового врегулювання спорів, якщо такі виконавчі документи або претензії набули юридичної сили до моменту виникнення права податкової застави.
2. Платнику податків з вимогою тимчасової заборони відчуження його активів.
3. Іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебувають активи такого платника податків, з вимогою тимчасової заборони їх відчуження.

Арешт може бути накладено на активи строком до 96 годин від години підписання відповідного рішення керівником податкового органу (його заступником).

### **Продаж активів, що перебувають у податковій заставі**

У разі коли заходи з погашення податкового боргу не дали позитивного результату, податковий орган здійснює за платника



податків та на користь держави заходи щодо залучення додаткових джерел погашення узгодженої суми податкового боргу шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а за їх недостатності — шляхом продажу інших активів такого платника податків.

Стягнення коштів та продаж інших активів платника податків провадяться не раніше тридцятого календарного дня з моменту надіслання йому другої податкової вимоги.

Стягнення безготівкових коштів здійснюється шляхом надіслання банку (банкам), обслуговуючому платника податків, платіжної вимоги на суму податкового боргу або його частини, а при стягненні готівкових коштів — у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Організація продажу активів платника податків здійснюється податковим керуючим такого платника податків.

Платник податків самостійно визначає склад і черговість продажу своїх активів виходячи з принципів збереження цілісності майнового комплексу, що забезпечує ведення його основної виробничої діяльності, та повного погашення суми податкового боргу.

## **1.4. Непрямі податки: види та механізм їх справляння**

### **1.4.1. Податок на додану вартість**

1. *Сутність та фіскальна роль податку на додану вартість як форми універсального акцизу*
2. *Платники та ставки податку на додану вартість. Об'єкт оподаткування*
3. *Визначення податкової бази щодо ПДВ*
4. *Пільги по податку на додану вартість*
5. *Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільськогосподарського та лісового господарства, а також рибальства*
6. *Методика включення податку в ціни товарів, робіт та послуг*
7. *Порядок обчислення і сплати податку*



8. *Контроль щодо ПДВ і відповідальність платників*
9. *Світовий досвід організації справляння ПДВ*

Оподаткування процесів споживання в Україні здійснюється через використання акцизів і мита. *Акциз* — це непрямий податок, який представляє собою надбавку до ціни. Акцизи представлені двома формами: специфічні та універсальні.

Суть *специфічних акцизів* в тому, що не всі товари підпадають під акцизне оподаткування, а лише окремі їх види, причому є різні підходи до оподаткування різних груп товарів. Специфічним акцизом є акцизний збір, який встановлюється на окремі види товарів, які як правило, не належать до речей першої необхідності і рівень рентабельності яких досить високий за диференційованими ставками.

Функціонування *універсальних акцизів* пов'язане із загальним підходом до оподаткування процесів споживання. Універсальний акциз має свої особливості в порівнянні з специфічними акцизами:

- а) широка база оподаткування;
- б) можливість використання універсальної ставки незалежно від виду товару;
- в) податковою базою виступає валовий оборот в грошовому виразі;
- г) простота контролю за надходженням до державного бюджету.

Історично першими знайшли своє застосування специфічні акцизи, але розвиток виробництва товарів, розширення асортименту споживчої продукції обмежувало розвиток акцизів у специфічній формі. Введення нових акцизів на кожен новий товар та товарну групу збільшувало витрати на збір податків. Динамічні зрушення у споживанні почали вимагати відповідних змін і в законодавстві про оподаткування. Ось чому почала розширюватись сфера застосування універсального акцизу, яким оподатковується валовий оборот торговельного або промислового підприємства. Почали оподатковуватися усі товари, що надходять у продаж.

Вперше в історії універсальний акциз у формі податку з обороту (*Warenumsatzsteuer*) був прийнятий німецьким рейхстагом у 1916 році за проектом Мюллер-Фюльда.

Універсальний акциз автоматично враховує всі зміни у товарному асортименті й стягується у трьох формах:

1. Податку з обороту в однорівневій формі;
2. Податку з обороту в багаторівневій формі;
3. Податку на додану вартість.

У першій формі він виступає як податок з продажу (США, Швеція до 1969 р., Норвегія до 1970 р.) чи податок із купівель (Великобританія до 1973 р., Данія до 1967 р., Португалія до 1986 р.), або як податок на виробників обробної промисловості (Франція, Греція, Фінляндія, Туреччина до податкової реформи відповідно 1968, 1987, 1964 та 1985 рр.). Податок з обороту в однорівневій формі справляють на одному ступені руху товару. Переваги і недоліки цієї форми універсального акцизу вказані на рисунку 1.12.

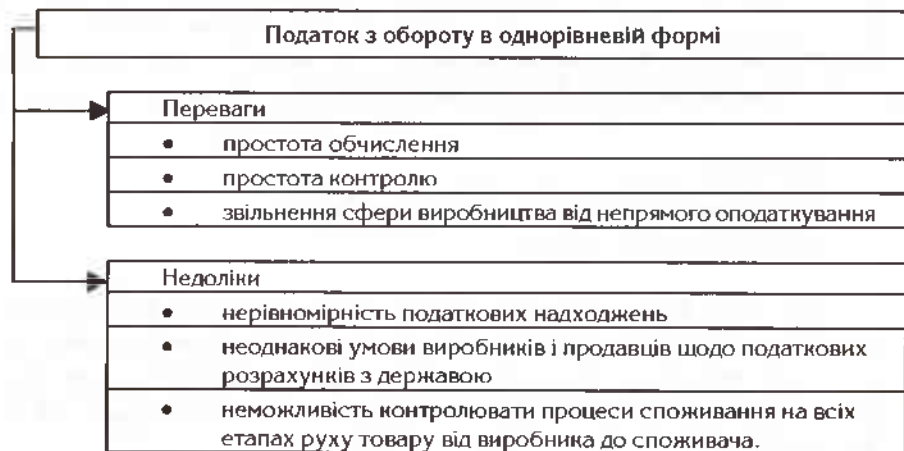


Рис. 1.12

Переваги та недоліки податку  
з обороту в однорівневій формі





Друга форма податку з обороту складніша, бо при її застосуванні обкладається валовий оборот на усіх ступенях руху товару, що викликає кумулятивний ефект. До оподатковуваного обороту потрапляють суми податків, що сплачені при купівлі товарів виробничого призначення та послуг (рис. 1.13). Кумулятивний ефект негативно впливає на поділ праці. Перевагу здобувають фірми, виробництво яких має характер повного циклу. Ця форма штучно збільшує оподатковуваний оборот.

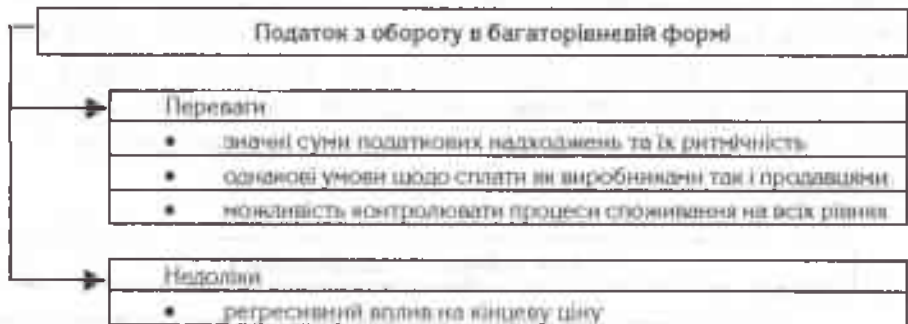


Рис. 1.13

*Переваги та недоліки податку з обороту  
в багаторівневій формі*

Третьою формою універсального акцизу є податок на додану вартість, який зберігає переваги багаторівневого податку з обороту щодо оподаткування усіх ступенів руху товару, але одночасно ліквідує його основний недолік — кумулятивний ефект (див. рисунок 1.14).

Стосовно податку з обороту, об'єктом оподаткування є валовий оборот торговельного чи промислового підприємства, а щодо податку на додану вартість — додана вартість, тобто вартість створена на даному конкретному ступені руху товару.

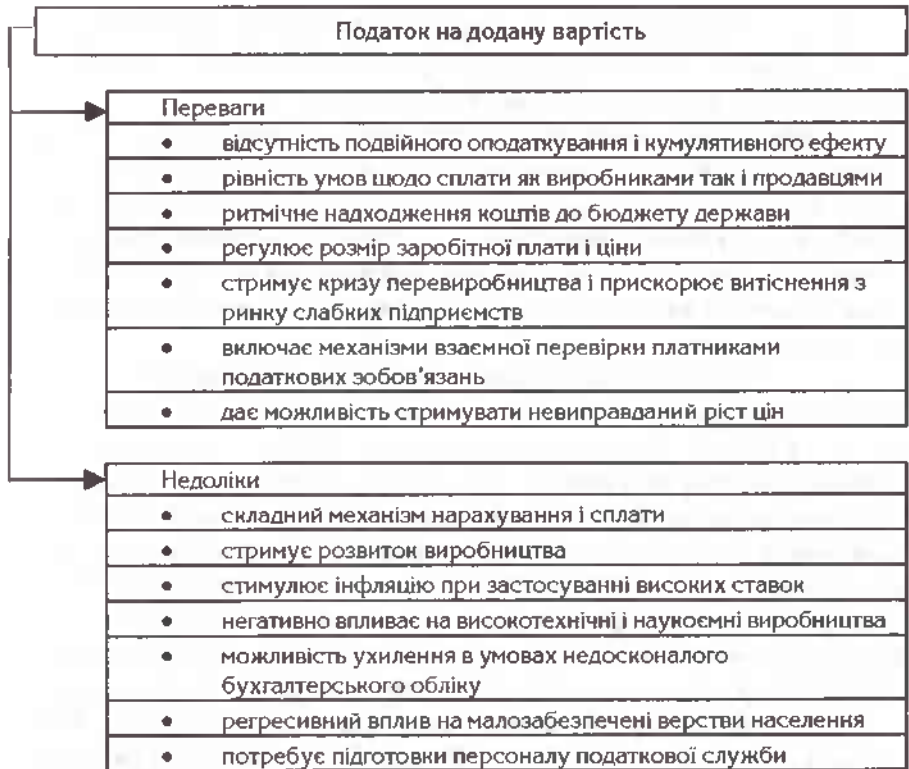


Рис. 1.14

*Переваги та недоліки податку на додану вартість*

По суті додана вартість наближається за своїм обсягом до знову створеної вартості, до частки національного доходу, виробленої в даній господарській одиниці. Оподаткування доданої вартості дає змогу обчислити всі ті податки, які дана господарська одиниця сплатила при купівлі товарів виробничого призначення. Саме це й призводить до ліквідації кумулятивного ефекту.



Специфіка нараховання та сплати ПДВ в тому, що дана форма універсального акцизу нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару від виробника до споживача.

Характерною рисою сплати ПДВ до бюджету в Україні є те, що не вся нарахована сума, виходячи з оборотів по реалізації сплачується до бюджету, а лише різниця між нарахованою сумою і сумою ПДВ, яка оплачена конкретним платником при купівлі сировини, матеріалів, товарів. Це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише величини вартості, що додається до матеріальних затрат та закупівельних цін.

Слід зазначити, що в умовах перехідного періоду, на початку 90-х років, наша економіка не була готова до введення податку на додану вартість. Нездатність державних органів влади правильно використовувати фіскальні функції ПДВ та часті зміни податкової політики призвели до появи значних негативних наслідків його функціонування. Зокрема, ставки ПДВ змінювалися 3 рази. Законом «Про податок на додану вартість» 1991 р. було встановлено ставку ПДВ в розмірі 28 %, а вже через рік, однойменним урядовим декретом, ставку було знижено до 20 %. Зважаючи на значний дефіцит бюджету з 18.05.1993 р. вона знову піднялася до рівня 28 %, та, враховуючи масове ухилення від його сплати, результату це не принесло. Тому спочатку постановою від 31.05.1995, а потім законом від 3.04.1997 р. Верховною Радою ставку ПДВ знову було знижено до 20 %. Така часта зміна дискреційної податкової політики нічого доброго ніколи для держави не приносила, хіба що для удаваних піклувальників про «інтереси трудящих». Та все-таки податок на додану вартість відбувся як ефективна форма ринкових фінансових взаємовідносин держави та її суб'єктів. В 2002 році його питома вага в доходах державного бюджету України становила 30,6 % — це найвищий показник серед податкових надходжень.

Доцільно зазначити, що роль податку на додану вартість проявляється через його фіскальну функцію, тобто мобілізацію колосальних фінансових ресурсів до державного бюджету України.



*Платником податку на додану вартість в Україні є:*

1. Особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації:
  - особа, в якій загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 000 гривень (без урахування ПДВ) незалежно від того, який режим оподаткування вона використовує;
  - особа, що уповноважена вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності та підприємствами зв'язку, що перебувають у підпорядкуванні платника податку, в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;
  - особа, яка поставляє товари (послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальної комп'ютерних мереж, при цьому особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України;
  - особа, що здійснює операції з реалізації конфіскованого майна, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій з поставки товарів (послуг), чи ні, а також незалежно від того, який режим оподаткування вона використовує.
2. Особа, яка імпортує товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно з встановленими нормами, за винятком фізичних осіб, не зареєстрованих платниками податку, які ввозять товари у супроводжувальному багажі в обсягах, що не підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства та нерезидентів, які пересилають поштові відправлення згідно з правилами Міжнародного поштового союзу на митну територію України, та отримувачів таких поштових відправлень.



3. Особа, яка здійснює або планує здійснювати господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник ПДВ.

*ПДВ в Україні розраховується за двома ставками:*

- базова ставка — 20 % бази оподаткування. Податок додається до ціни товарів (послуг);
- нульова ставка.

Податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій з:

1. Експорту товарів та сулутніх такому експорту послуг, у тому числі:
  - поставки товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах);
  - поставки транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річним транспортом по перевезенню пасажирів, багажу та вантажобагажу за межами державного кордону України.
2. Поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності і господарювання.
3. Поставки товарів (крім підакцизних) та послуг (крім грального та лотерейного бізнесу), які безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, майно яких є їх власністю, де кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить протягом попереднього звітного періоду не менше 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 % суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат.

Перелік зазначених товарів (послуг) щорічно встановлюється Кабінетом Міністрів України за поданням міжвідомчої комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів.



Безпосереднім вважається виготовлення товарів, внаслідок якого сума витрат, понесених на переробку сировини та інших складових частин, які використовуються у виготовленні таких товарів, становить не менше 8 % від продажної ціни таких виготовлених товарів.

*Нульова ставка не застосовується, якщо товари (супутні послуги), що експортуються, звільняються від оподаткування згідно чинного законодавства.*

*Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з:*

- поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, в т. ч. операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (орендарю);
- ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту;
- вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту.

Механізм нарахування ПДВ побудований на визначенні не об'єкту оподаткування, а податкової бази.

*База оподаткування операцій з поставки товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ, що включаються в ціну товарів (послуг) згідно з законами України з питань оподаткування.*

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу в зв'язку з компенсацією вартості товарів (послуг).



У разі продажу товарів (послуг) без оплати або з частковою оплатою їх вартості коштами у межах бартерних операцій, база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операцій, але не нижчої за звичайні ціни.

Встановлено, що до бази оподаткування ПДВ потрапляють проценти, що сплачуються (нараховуються) за договорами товарного кредиту, товарної позики, розстрочення.

Для товарів, які імпортуються на митну територію України платниками податку, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, зазначеної у митній декларації, з урахуванням витрат на переміщення до перетину митного кордону за винятком ПДВ, що включаються у ціну товару.

Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Нацбанку України, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому товар вперше підпадає під режим митного контролю відповідно до митного законодавства.

При наданні послуг із транзитного перевезення (переміщення) товарів (вантажів, пасажирів) митною територією України база оподаткування розраховується виходячи з вартості послуг із такого транзитного перевезення, наданих на митній території України (з урахуванням відстані від пункту першого перетину до пункту останнього перетину державного кордону України).

Базою оподаткування при поставці туристичного продукту туристичним оператором на користь фізичних осіб, які безпосередньо споживають цей продукт, є винагорода такого туристичного оператора, а саме різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (без урахування цього податку) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (без урахування цього податку).

Базою оподаткування для операцій, які здійснюються туристичними агентами, є комісійна винагорода, яка нараховується (виплачується) туристичним оператором на користь такого туристичного агента.





Сума ПДВ нараховується за формулами 1–4:

- на товари, що обкладаються митом та акцизним збором:

$$ПДВ = (МВ + СМ + САЗ) \times \frac{20\%}{100\%}; \quad (1)$$

- на товари, що обкладаються тільки митом:

$$ПДВ = (МВ + СМ) \times \frac{20\%}{100\%}; \quad (2)$$

- на товари, що обкладаються тільки акцизним збором:

$$ПДВ = (МВ + САЗ) \times \frac{20\%}{100\%}; \quad (3)$$

- на інші товари, що не підлягають обкладанню митом та акцизним збором:

$$ПДВ = МВ \times \frac{20\%}{100\%}; \quad (4)$$

де *МВ* — митна вартість;  
*СМ* — сума ввізного мита;  
*САЗ* — сума акцизного збору.

Для готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидента, у разі її продажу на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включаються у ціну такої готової продукції. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань. При цьому податок сплачується до бюджету покупцем у порядку, передбаченому для оподаткування товарів, що імпортуються, а відповідальність



за сплату податку покупцем такої продукції несе вітчизняний її переробник.

Якщо після поставки товарів (послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за поставкою перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню.

Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування не включається. У разі коли протягом терміну позовної давності, визначеної законом (1095 днів), з моменту отримання зворотної тари, вона не повертається відправнику, вартість такої зворотної тари включається до бази оподаткування отримувача.

У випадках коли платник податку здійснює підприємницьку діяльність з продажу вживаних товарів (комісійну торгівлю) що придбані в осіб, не зареєстрованих платниками податку, та конфіскованого або безхазяйного майна, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку. Коли ж платник податку здійснює діяльність з продажу товарів отриманих у межах договірної комісії (консигнації), доручення, базою оподаткування є продажна вартість цих товарів.

У разі коли платник податку здійснює операції з продажу товарів (послуг), які є об'єктом оподаткування під забезпечення боргових зобов'язань покупця, надане такому платнику податку у формі простого або переказного векселя або інших боргових інструментів (далі — вексель), випущених таким покупцем або третьою особою, базою оподаткування є договірна вартість таких товарів (робіт, послуг) без врахування дисконтів або інших знижок з номіналу такого векселя, а за процентними векселями — договірна вартість таких товарів (робіт, послуг), збільшена на суму процентів, нарахованих або таких, що мають бути нараховані на суму номіналу такого векселя.



Якщо основні виробничі фонди або невиробничі фонди ліквідуються за самостійним рішенням платника податку чи безоплатно передаються особі, не зареєстрованій платником податку, а також у разі переведення основних фондів до складу невиробничих фондів така ліквідація, безоплатна передача чи переведення розглядаються для цілей оподаткування як продаж таких основних виробничих фондів або невиробничих фондів за звичайними цінами, що діють на момент такого продажу, а для основних фондів групи 1 — за звичайними цінами, але не менше їх балансової вартості.

Окрім випадків, коли основні виробничі фонди або невиробничі фонди ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, в тому числі в разі викрадення основних фондів, або коли платник податку надає органу державної податкової служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основного фонду іншими способами, внаслідок чого основний фонд не може використовуватися у майбутньому за первісним призначенням.

У разі коли внаслідок ліквідації основного фонду отримуються комплектуючі, складові частини, компоненти або інші відходи, які мають вартість, ліквідація таких комплектуючих, складових частин, компонентів або інших відходів проводиться за правилами, встановленими для ліквідації основного фонду.

Українське законодавство передбачає *три види пільг* щодо ПДВ:

- 1) операції, які не виступають об'єктом оподаткування;
- 2) операції, що звільнені від оподаткування;
- 3) оподаткування за нульовою ставкою.

*Не є об'єктом оподаткування операції з:*

- випуску (емісії), розміщення у будь-якій формі управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Мінфіном України, органами місцевого самоврядування;



- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;
- повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;
- нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового платежу) у межах договору фінансового лізингу в сумі, що не перевищує подвійну облікову ставку НБУ, встановлену на день нарахування таких процентів (комісій) за відповідний проміжок часу, розраховану від вартості об'єкта лізингу, наданого у межах такого договору фінансового лізингу;
- передачі майна у заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або у забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі знаходиться на території України;
- грошових виплат основної суми консолідованої іпотечної заборгованості та процентів, нарахованих на неї;
- надання послуг із страхування, співстрахування і перестраховування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;
- надання послуг із загальнообов'язкового соціального та пенсійного страхування, недержавного пенсійного страхування, залучення та обслуговування пенсійних вкладів;
- обігу валютних цінностей, банківських металів, банкнот та монет Національного банку України, за винятком тих, що використовуються для нумізматичних цілей, базою оподаткування яких є продажна вартість; виплати грошових виграшів, грошових призів і грошових винагород;
- надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами



позики, депозиту, вкладу, управління коштами та цінними паперами;

- оплати вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування;
- виплат у грошовій формі заробітної плати, пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або соціальних чи страхових фондів;
- виплат дивідендів та роялті у грошовій формі або у формі цінних паперів, які здійснюються емітентом;
- безоплатної передачі у державну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передають на баланс іншого платника податку, якщо такі операції здійснюються за рішеннями Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятими у межах їх повноважень.
- поставки позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.

*Звільняються від оподаткування операції з:*

- поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями і спеціалізованими магазинами, у порядку і за переліком продуктів, встановленими Кабінетом Міністрів України;
- поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови, доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на території України;
- поставки послуг з виховання та освіти дітей дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури, послуг з дошкільного виховання, початкової, середньої,



професійно-технічної та вищої освіти закладами, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на поставку таких послуг;

- послуг з доставки пенсій та грошової допомоги населенню;
- поставки товарів спеціального призначення для інвалідів;
- надання послуг з реєстрації актів громадянського стану державними органами;
- поставки (у тому числі аптечними закладами) зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення;
- поставки послуг з охорони здоров'я згідно ліцензій;
- поставки путівок на санаторно-курортне лікування та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років;
- поставки в порядку та в межах норм, встановлених Кабміном України послуг з утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, осіб у будинках для пристарілих та інвалідів;
- надання послуг з перевезення осіб пасажирським транспортом (крім таксомоторів) в межах населеного пункту, тарифи на які регулюються органом місцевого самоврядування відповідно до його компетенції;
- поставки культурних послуг та поставки предметів культурного призначення релігійними організаціями, крім підакцизних товарів, за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;
- поставки послуг з поховання за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України;
- передачі конфіскованого майна, знахідок, скарбів у розпорядження державних органів або організацій, уповноважених здійснювати їх збереження або поставку згідно із законодавством;
- поставки (продажу, передачі) земельних ділянок, земельних паїв, крім тих, що знаходяться під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості відповідно до законодавства; орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів;



- безкоштовної передачі рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту загального користування іншим залізницям або підприємствам залізничного транспорту загального користування державної форми власності в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;
- безоплатної приватизації житлового фонду, включаючи місця загального користування у багатоквартирних будинках, присадибних ділянок та земельних паїв відповідно до законодавства;
- поставки житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першої поставки;
- подання благодійної допомоги;
- оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які здійснюються за рахунок Державного бюджету України;
- операції з поставки послуг по перевезенню (переміщенню) пасажирів та вантажів транзитом через територію і порти України;
- інші операції згідно Закону України № 168/97 — ВР.

Окремі операції звільняються від сплати ПДВ тимчасово і закріплені законодавчо тільки на певний період.

Окрему групу пільговиків складають платники, які розраховують ПДВ за нульовою ставкою. На відміну від осіб, які не сплачують ПДВ, нульова ставка дає право на відшкодування сум податкового кредиту. Фактично, по операціях які обкладаються нульовою ставкою, держава гарантує повернення ПДВ в межах сум, які надійшли від попередніх учасників.

Наразі гостро назріла потреба проведення дискреційних заходів конструктивного спрямування по ліквідації недоцільних компонентів пільгового податкового портфеля, адже, держава може стимулювати тих, хто потребує за рахунок державних дотацій, субсидій, інвестицій, пільгового кредитування і, нарешті, коригуванням ставок податку на додану вартість.

З 1 січня 2006 року будь-яка юридична або фізична особа, яка провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського господарства,





лісового господарства, рибальства, з обробки чи переробки такої виробленої нею продукції, а також з надання супутніх послуг, може обрати спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість.

Спеціальний режим оподаткування передбачає:

1. Звільнення сільськогосподарського підприємства від обов'язків сплати ПДВ за ставкою 20 %.
2. Оподаткування операцій з продажу (поставки) сільськогосподарським підприємствам сільськогосподарської продукції за такими ставками податку:
  - 6 % від вартості проданих (поставлених) товарів лісового господарства та рибальства, супутніх їм послуг;
  - 9 % від вартості проданих (поставлених) товарів сільського господарства, супутніх їм послуг.

Зазначені ставки нараховуються на базу оподаткування.

При застосуванні зазначеного режиму, сума податку, отримана сільськогосподарським підприємством повністю залишається у його власності, не підлягає сплаті до бюджету та використовується для відшкодування сум податків на додану вартість, сплачених підприємством на ціну виробничих факторів, а також для інших цілей.

Виробничі фактори — це товари (послуги), які придбані сільськогосподарським підприємством для їх використання у виробництві сільськогосподарської продукції, включаючи придбання основних фондів, які переважно використовуються для такого виробництва.

Також отримана сума податку не включається до складу валових доходів з метою оподаткування податком на прибуток.

При експорті сільськогосподарської продукції сільськогосподарське підприємство — суб'єкт спеціального режиму оподаткування має право на отримання бюджетного відшкодування. При цьому сума такого відшкодування розраховується з урахуванням



того, що для її розрахунку береться частка податкового кредиту, що виникла внаслідок придбання таким підприємством виробничих факторів, використаних у виробництві експортованої продукції.

У випадку поставки сільськогосподарським підприємством товарів (послуг), які не підпадають під визначення *сільськогосподарської продукції* (товарів, які виробляються внаслідок діяльності у сфері сільського господарства, лісового господарства чи рибальства, крім підакцизних), до складу податкових зобов'язань такого підприємства включаються суми податку, нараховані заставкою 20 %, а до складу податкового кредиту включаються суми податку, нараховані на суму витрат, що не є виробничими факторами у сфері сільського господарства.

Діяльність за спеціальним режимом оподаткування здійснюється згідно свідоцтва про реєстрацію суб'єкта спеціального режиму оподаткування, яке підприємство може отримати у відповідному податковому органі. Таке свідоцтво має містити додатково до відомостей, передбачених у свідоцтві про реєстрацію платника ПДВ на загальних підставах, виключний перелік видів діяльності підприємства.

Свідоцтво про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування може бути анульоване за таких умов:

- підприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування або заяву про його реєстрацію як платника ПДВ на загальних підставах;
- підприємство зобов'язане зареєструватися як платник ПДВ на загальних умовах;
- підприємство, що зареєстроване протягом 24 поточних календарних місяців в якості платника податку мало за останні 12 поточних календарних місяців оподатковувані обсяги поставки товарів (робіт, послуг) менші 300 000 грн.;



- підприємство припиняє діяльність згідно з рішенням про ліквідацію такого платника податку.

Податковий орган зобов'язаний відмовити сільськогосподарському підприємству у реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування, якщо таке підприємство протягом 12 календарних місяців, попередніх місяцю, в якому подається заява про реєстрацію, здійснювало оподатковувані операції з товарами, відмінними від сільськогосподарської продукції, на суму, що перевищує 300 000 грн.

В зазначеному випадку сільськогосподарське підприємство зобов'язане перейти на загальний режим оподаткування з місяця, наступного за місяцем, в якому досягається таке перевищення.

Сільськогосподарське підприємство — суб'єкт спеціального режиму оподаткування подає податкову декларацію у строки, встановлені законом для квартального періоду.

Податок на додану вартість є непрямим податком, а тому він сплачується за рахунок покупця, а не за рахунок доходів підприємства, яке реалізує відповідні товари чи послуги. Отож, платником податку виступає підприємство, яке реалізує продукцію, а податковий тягар фактично переноситься на покупця.

ПДВ включається до ціни товарів, робіт, послуг, тому він є ціноутворюючим фактором. Ціни суб'єкта господарювання, залежно від міри врахування в них витрат і прибутку поділяють на: оптові, відпускні, роздрібні. Структура роздрібною ціни показана на рисунку 1.15.

Оптова ціна виробу складається з собівартості виробу та прибутку і обчислюється за формулою:

$$O_{ц} = C_{в} + \frac{C_{в} \times P}{100}, \quad (5)$$

де  $O_{ц}$  — оптова ціна виробу;  
 $C_{в}$  — виробнича собівартість;



$$\frac{Св \times P}{100} \text{ — прибуток,}$$

$P$  — рентабельність виробу.

Роздрібна ціна					
Відпускна ціна виробника		Націнка			
Оптова ціна		ПДВ	Витрати обігу	Прибуток	ПДВ
Виробнича собівартість	Валовий прибуток				

Рис. 1.15

Структура роздрібно́ї ціни

Відпускну ціну виробника з урахуванням податку на додану вартість розраховують так:

$$ВЦв = Оц + \frac{Оц \times Сндв}{100} \text{ або } ВЦв = Оц \times 1,2 \quad (6)$$

де  $ВЦв$  — відпускна ціна виробника;  
 $Сндв$  — ставка податку на додану вартість, %;  
 $\frac{Оц \times Сндв}{100}$  — сума податку на додану вартість.

Роздрібну ціну визначають наступним чином:

$$\begin{aligned} РЦ &= ВЦв + Нр, \\ Нр &= Во + П + ПДВ, \end{aligned} \quad (7)$$



- де  $PЦ$  — роздрібна ціна;  
 $Hр$  — націнка;  
 $Во$  — витрати обігу;  
 $П$  — прибуток;  
 $ПДВ$  — сума податку на додану вартість.

Обчислення податку на додану вартість проводиться методом, який дістав назву сальдового. Він полягає в тому, що для обчислення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, величина добавленої вартості не підраховується (адже, не завжди на підприємстві можна розрахувати їх конкретну суму), а розмір податку обчислюється шляхом віднімання від суми ПДВ по реалізованій продукції (товарах, роботах, послугах) суми ПДВ, що сплачений постачальникам за виконані роботи, надані послуги, придбані матеріальні ресурси і введені в експлуатацію основні виробничі фонди.

ПДВ — це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті ПДВ до бюджету.

Механізм обчислення ПДВ базується на співставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту.

*Податкове зобов'язання* — загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

*Податковий кредит* — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є дата виникнення податкових зобов'язань і права платника на податковий кредит.

*Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг)* вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника);
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.



У разі продажу товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою, датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата виїмання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки.

У разі коли продаж товарів (робіт, послуг) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших заміників гривні, датою збільшення валового доходу вважається дата продажу таких жетонів, карток або інших заміників гривні.

У разі коли продаж товарів (робіт, послуг) здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків, датою збільшення податкових зобов'язань вважається або дата оформлення податкової накладної, що засвідчує факт надання платником податку товарів (робіт, послуг) покупцю, або дата виписування відповідного рахунка (товарного чека), залежно від того, яка подія відбулася раніше.

Датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного передання об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарів (лізингоутримувача).

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому виді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів є дата подання ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті робіт (послуг) є дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата



оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася першою.

Слід зазначити, що особа, яка протягом останніх 12 календарних місяців мала оподатковувані поставки, вартість яких не перевищує встановлену суму (без урахування ПДВ), може вибрати *касовий метод податкового обліку*.

Касовий метод — метод податкового обліку, за яким дата визначення податкових зобов'язань визначаються як дата зарахування коштів на банківських рахунках (у касу) платника або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених товарів, а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з рахунку платника або дата надання інших видів компенсації вартості поставлених йому товарів (послуг).

Платник податку не має права застосовувати вказаний метод до імпорتنих та експортних операцій, а також операцій з поставки підакцизних товарів.

*Податковий кредит звітного періоду* складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів та послуг, а також придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного періоду.

У разі коли платник податку придбав (виготовив) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), до складу податкового кредиту не включаються.





Не включається до складу податкового кредиту та відноситься до складу валових витрат сума податку, сплачена платником податку при придбанні легкового автомобіля (крім таксомоторів), що включається до складу основних фондів.

Сума податку, нарахована (сплачена) туристичним оператором у зв'язку з придбанням (створенням) туристичного продукту, не підлягає включенню до складу його податкового кредиту та включається до складу його валових витрат.

У разі коли товари (послуги), що виготовлені та (або) придбані, частково — використовуються в оподатковуваних операціях, а частково — ні, до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.

Якщо платник придбав (виготовив) матеріальні та нематеріальні активи (послуги), які не призначаються для їх використання в господарській діяльності такого платника, то сума податку, сплаченого у зв'язку з цим, не включається до складу податкового кредиту.

Не дозволяється включення до складу податкового кредиту сум сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), що не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається нижченаведене.

1. Дата здійснення першої з подій:

- або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) — в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;
- або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).



2. Для операцій із ввезення (пересилання) товарів та супутніх послуг — дата сплати податку за податковими зобов'язаннями.
3. Датою виникнення права орендаря (лізингоотримувача) на збільшення податкового кредиту для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем.

Звітним податковим і розрахунковим документом по ПДВ є податкова накладна.

Податкова накладна складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг).

Для операцій, що оподатковуються і звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. Для фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності, що ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, оформлення митної декларації прирівнюється до подання податкової накладної.

Податкова накладна видається платником податку, який поставляє товари (послуги), на вимогу їх отримувача, та є підставою для нарахування податкового кредиту. Як виняток з цього правила, підставою для нарахування податкового кредиту при поставці товарів (послуг) за готівку чи розрахунками картками платіжних систем, банківськими або персональними чеками у межах граничної суми, встановленої НБУ для готівкових розрахунків, є належним чином оформлений товарний чек, інший платіжний чи розрахунковий документ, що підтверджує прийняття платежу постачальником від отримувача таких товарів (послуг), з визначенням загальної суми такого платежу, суми податку та податкового номера постачальника.

У разі імпорту товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на отримання податкового кредиту, вважається належним чином оформлена вантажна митна декларація, яка підтверджує сплату ПДВ.



Платники податку повинні вести окремий облік операцій з поставки та придбання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню ПДВ, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнених від оподаткування.

Зведені результати такого обліку відображаються у податкових деклараціях. Платник податку веде реєстр отриманих та виданих податкових накладних у документальному або електронному вигляді.

Попередня (авансова) оплата вартості товарів (супутніх послуг), які експортуються чи імпортуються, не змінюють значення податкового кредиту або податкових зобов'язань платника податку.

*Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду.*

При позитивному значенні отриманого результату, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду. При від'ємному значенні — така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник у попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності — зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Якщо у наступному податковому періоді сума податку, що підлягає сплаті має також від'ємне значення, то:

- бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередньому звітному періоді постачальникам таких товарів (послуг);
- залишок від'ємного значення після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Платник податку, який має право на одержання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення повної суми



бюджетного відшкодування, подає податковому органу декларацію та заяву про повернення такої повної суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації. При цьому платник у 5-денний термін після подання декларації подає органу Державного казначейства України копію декларації, з відміткою податкового органу про її прийняття, для ведення реєстру податкових декларацій у розрізі платників.

До декларації додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування, копії погашених податкових векселів у разі їх наявності, та оригіналів п'ятих основних аркушів (примірників декларанта) вантажних митних декларацій, у разі наявності експортних операцій.

Протягом 30 днів, наступних за днем отримання податкової декларації, податковий орган проводить документальну невізну перевірку заявлених у ній даних. За наявності достатніх підстав вважати, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право протягом такого ж строку провести позапланову візну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування.

Податковий орган зобов'язаний надавати органу державного казначейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету, включаючи випадки, коли за результатами перевірок така сума визнана недостовірною.

На підставі отриманого висновку податкового органу орган державного казначейства надає платнику податку зазначену у ній суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника протягом 5 операційних днів після отримання висновку податкового органу.

Якщо за наслідками документальної невізної (камеральної) або позапланової візної перевірки (документальної) податковий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий податковий орган:

- у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної податковим органом внаслідок таких перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначається сума такого заниження та підстави для її вирахування;
- у разі перевищення заявленої платником податку бюджетного відшкодування над сумою, визначеною податковим органом, надсилає платнику податкове повідомлення, в якому зазначається сума такого перевищення та підстави для її вирахування;
- у разі з'ясування внаслідок проведення таких перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови у наданні бюджетного відшкодування.

Сума бюджетного відшкодування, не сплачена у строки вважається бюджетною заборгованістю, на яку нараховується пеня.

Якщо платник податку експортує товари (супутні послуги) за межі митної території України, отримані від іншого платника податку на умовах комісії, консигнації, доручення або інших видів договорів, які не передбачають переходу права власності на такі товари (послуги) від іншого платника до експортера, право на отримання бюджетного відшкодування має такий інший платник податку. При цьому комісійна винагорода, отримана платником податку — експортером від такого іншого платника, включається до бази оподаткування ПДВ та не включається до митної вартості товарів (супутніх послуг), які експортуються.

*Не мають права на отримання бюджетного відшкодування:*

- особа, яка була зареєстрована як платник ПДВ менш, ніж 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування, та/або мала обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування



податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження основних фондів);

- особа, яка не провадила діяльність протягом останніх 12 календарних місяців;
- особа, яка є суб'єктом оподаткування за правилами, встановленими законодавством з питань спрощених систем оподаткування, що передбачають сплату ПДВ у спосіб, відмінний від загального, або звільнення від такої сплати.

Джерелом сплати бюджетного відшкодування (у тому числі бюджетного боргу) є загальні доходи Державного бюджету України.

Податковим періодом щодо ПДВ є один календарний місяць.

Платник податку, обсяг оподатковуваних операцій якого за минулі 12 місячних податкових періодів не перевищував 300 000 гривень, може вибрати квартальний податковий період. Заява про такий вибір подається податковому органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року. При цьому квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

Якщо ж протягом будь-якого періоду з початку застосування квартального податкового періоду обсяг оподатковуваних операцій платника перевищує встановлену суму, він зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період починаючи з місяця, на який припадає таке перевищення, що зазначається у відповідній податковій декларації за наслідками такого місяця.

Будь-якій особі, яка реєструється як платник ПДВ, присвоюється індивідуальний податковий орган, який використовується для справляння цього податку.

Контроль за правильністю нарахування та сплати податку до бюджету здійснюють органи державної податкової служби, а при імпорті товарів із сплатою податку при його митному оформленні — відповідним митним органом за правилами, встановленими спільним рішенням центральних податкового та митного органів.



Контрольна робота включає в себе:

- попередню камеральну перевірку (звітів та податкових декларацій безпосередньо в момент здачі їх в податкові інспекції);
- документальну перевірку (з обов'язковим виїздом до платника ПДВ).

За результатом перевірки складається акт, на основі даних якого притягують до відповідальності порушників.

Відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів і додержання законів про оподаткування несуть платники податків і зборів відповідно до законів України.

За порушення правильності обчислення та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів й інших обов'язкових платежів законодавством передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Адміністративна відповідальність (штрафи), що застосовується податковими органами, має деякі особливості: підставою для її застосування є вчинення адміністративного правопорушення (ст. 9 Кодексу України про адміністративне правопорушення — КпАП); адміністративні штрафи накладаються лише на фізичних осіб (громадян) — окремих платників податків, керівників і бухгалтерів платників податків — юридичних осіб, інших громадян, винних у порушенні податкового законодавства розмір штрафу залежить від сукупності обставин, що пом'якшують або обтяжують відповідальність порушника (ст. 34, 35), а також від його особи, ступеня вини, майнового стану (ст. 33).

Кримінальній відповідальності і покаранню підлягає особа, винна у вчиненні злочину, тобто така, що умисно або з необережності вчинила передбачене кримінальним законом суспільне небезпечне діяння та регулюється відповідними статтями Кримінального Кодексу України.

Найбільш поширеними є злочини за статтею 212 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів». Під ухиленням від сплати податків слід розуміти діяння особи, спрямоване на





повну або часткову несплату певних податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які повинні сплачуватись підприємствами, установами та організаціями різних форм власності, а також фізичними особами. Фактично ухилення характеризується бездіяльністю, тобто невиконанням конституційного обов'язку по сплаті податків, зборів і обов'язкових платежів.

Нижній поріг кваліфікації ухилення від оподаткування становить з 17 000 до 51 000 грн. За такий злочин, скоєний проти системи оподаткування, винна особа карається штрафом від 855 до 5100 гривень або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

Друга частина статті має вже кваліфікуючу ознаку, тобто якщо несплата податку вчинена за змовою групи осіб або якщо ухилення склало від 51 000 до 85 000 гривень. Діяння на таку суму карається штрафом від 8500 до 34 000 гривень або виправними роботами до 2 років чи обмеженням волі на строк до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю до 3 років.

У статті міститься третя частина, що передбачає скоєння злочину особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, платежів або якщо дії особи привели до фактичного ненадходження до бюджетів, цільових фондів коштів в особливо великих розмірах. Відповідальність за цією третьою частиною дуже сувора — це позбавлення волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років з конфіскацією майна.

Якщо платник податку вперше вчинив порушення чи діяння за першою або другою частинами статті, то він звільняється від кримінальної відповідальності, у тому разі, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності він сплатив борг по податках і зборах, а також відшкодував збитки, завдані державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

За порушення податкового законодавства передбачено застосування фінансових санкцій у вигляді пені та штрафу.



Після закінчення встановлених строків погашення узгодженого податкового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня. Нарахування пені розпочинається:

- при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків — від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання;
- при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами — від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні.

У разі коли платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання та погашає його, пеня не нараховується.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) із розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Штрафні санкції за порушення податкового законодавства накладаються на платника податків у розмірах, визначених далі.

Платник податків, що не подає податкову декларацію у строки, визначені законодавством, сплачує штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або її затримку.

У разі коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків при неподанні у встановлені строки податкову декларацію, додатково до штрафу, платник податків сплачує штраф у розмірі 10 % суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50 % від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.



У разі коли контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків за умови, що дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 10% від суми недоплати за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше 25 % такої суми та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

У разі коли контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків за умови, що контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі 5 % суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

У разі коли платника податків (посадову особу платника податків) засуджено за скоєння злочину щодо ухилення від сплати податків або якщо платник податків декларує переоцінені або недооцінені об'єкти оподаткування, що призводить до заниження податкового зобов'язання у великих розмірах, такий платник податків сплачує штраф у розмірі 50 % від суми недоплати, але не менше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

Заниженням податкового зобов'язання у великих розмірах вважається сума недоплати, яка встановлюється на рівні, визначеному Кримінальним кодексом України (17 000 грн.).

У разі коли платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, такий платник податку зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 10 % погашеної суми податкового боргу;
- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 20 % погашеної суми податкового боргу;
- при затримці, що є більшою 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 50 % погашеної суми податкового боргу.

У разі коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим, платник податків додатково сплачує штраф у розмірі суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами.

У разі коли платник податків здійснює продаж (відчуження) товарів (продукції) або здійснює грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу (відчуження) або виплати, такий платник податків сплачує штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання з такого податку, збору (обов'язкового платежу). Сплата зазначеного штрафу не звільняє платника податків від адміністративної або кримінальної відповідальності та/або конфіскації таких товарів (продукції) або коштів відповідно до закону.



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

- або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі 5 % від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку,
- або відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі 5 % від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

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

При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи не накладаються.

Особливе поширення в світовому співтоваристві податок на додану вартість отримав в 50-х роках ХХ століття. Хоча вперше був запроваджений в Німеччині в 1916 р. як податок на всю суму товарного обороту. Однією з перших країн західної Європи, де був застосований податок на додану вартість була Франція. Тут ПДВ використовується з 1954 року. Навряд чи, звичайно, можна говорити, що він однаково інтенсивно почав застосовуватися у всіх країнах (наприклад, в Швейцарії він не використовується досі). У США і Канаді так і не змогли знайти переконливих аргументів на користь цього податку, крім того, його вважають таким, що суперечить конституції США.

Затвердження податку на додану вартість викликало немало суперечок, однак, в результаті податкове законодавство 57 країн світу (в тому числі 17 європейських) міцно закріпило його як один з основних каналів надходження в дохідну частину бюджету, наприклад,



у Франції — 38 %, Німеччині — 28 %, Іспанії — 24,9 %, Данії — 19 %, Великобританії — 17 % державного бюджету.

Механізм законодавчого закріплення ПДВ у високо розвинених країнах світу представляє ілюстрацію оптимального поєднання фіскальної і стимулюючої функції податків. Незважаючи на значний розмір коштів, що поступають до бюджету через важелі ПДВ, він залишається одним з істотних стимулів, що провокують виробничу активність.

### 1.4.2. Акцизний збір

1. *Акцизний збір як форма специфічних акцизів*
2. *Елементи справляння акцизного збору*
3. *Механізм обчислення акцизного збору*
4. *Особливості маркування підакцизних товарів*
5. *Порядок та терміни сплати акцизного збору*
6. *Контроль за надходженням акцизного збору та відповідальність платників*

Одним з невід'ємних елементів податкових систем країн світу є індивідуальний (потоварний) акциз, який в Україні має своє втілення у функціонуванні такого податку як акцизний збір.

Повсюдне поширення акцизного оподаткування пояснюється, передусім, високим фіскальним потенціалом даного податку. Так, ще у XVII столітті французький економіст Ф. Демезон відзначав, що акциз «здатен один принести казні стільки і навіть більше, ніж усі інші податки». При цьому одним з інструментів, за допомогою яких реалізується фіскальна функція акцизу, є законодавчо визначене коло підакцизної продукції і ставка податку. У сучасних податкових системах він звичайно займає наступне місце після податку на додану вартість і за значенням, і за обсягом надходжень до бюджету. Акцизним збором оподатковуються товари, які, як правило, не належать





до речей першої потреби і рівень рентабельності при виробництві яких досить високий.

Походження терміну «акциз» пояснюється по-різному:

- excidere — робити надрізи на клеймах, що означає сплату податку;
- ciseaux — ножиці, які визначають відмінності у ціноутворенні;
- assidere — відсікання, відрізання частини ціни товару при акцизі;
- assidere — накладати, встановлювати.

Акцизний збір був введений в Україні в 1992 р. і разом з ПДВ замінив податки з обороту і реалізації. Сучасне трактування акцизного збору визначає його як непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни товарів (продукції). Як і інші непрямі податки, акцизний збір в остаточному підсумку збирається зі споживачів продукції, хоча сплачують його виробники підакцизних товарів або їх імпортери.

Товари, які обкладаються акцизним збором носять назву підакцизних товарів. Перелік оподатковуваної акцизом продукції формується у відповідності з визначеними цілями, серед яких, окрім фіскальної, можна виділити наступні:

- необхідність перерозподілу надвеликих доходів від виробництва і реалізації окремих видів продукції (наприклад, алкогольних напоїв, окремих видів мінеральної сировини);
- необхідність обмеження виробництва і споживання «соціально небезпечних» товарів, використання яких приносить шкоду здоров'ю людини і стану навколишнього середовища. У зв'язку з цим традиційними підакцизними товарами виступають алкогольні напої і тютюнові вироби. У деяких країнах застосовується так званий «екологічний акциз» (наприклад, акциз на хімікати фреонового типу — в США);
- необхідність перерозподілу доходів високооплачуваних верств населення шляхом встановлення акцизу на так звані «предмети розкошів», попит на які мало еластичний за ціною. У світовій практиці в цю категорію традиційно входять яхти, мотоцикли, легкові автомобілі, а також ювелірні вироби.





В сучасних умовах перелік підакцизної продукції, який діє у вітчизняній податковій системі, в цілому відповідає класичним принципам акцизного оподаткування, включаючи в себе:

- «соціально небезпечні» товари: усі види спиртової і алкогольної продукції, широкий асортимент тютюнових виробів (курильний тютюн, сигари, цигарки);
- «предмети розкошів» — мотоцикли, легкові автомобілі визначеної потужності);
- деякі види мінеральної сировини і продукти їх переробки (деякі види пально-мастильних матеріалів).

Сьогодні в Україні *підакцизними товарами* виступають:

- алкогольні напої;
- спирт етиловий;
- тютюнові вироби;
- транспортні засоби;
- пиво солодове;
- бензини, дистилати, паливо.

Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Склад підакцизної продукції поряд з іншою складовою — податковою ставкою, визначає потенціал акцизу як фіскального інструменту. У цій ролі акциз виконує роль функції наповнення державного бюджету грошовими засобами, займаючи одне із важливих місць у системі державних податкових доходів. Особливе значення акциз як фіскальний інструмент має в країнах з перехідною економікою, для яких в цілому характерне базування на непрямі податки через відсутність достатньої і стабільної бази для прямого оподаткування (через слабкий розвиток виробництва, низькі доходи населення тощо). Так, на сьогодні за рахунок акцизу формується близько п'ятої частини податкових доходів таких країн, як Чехія, Угорщина, Польща.

Поряд з фіскальною функцією акциз, як і будь-який інший податок, має і регулююче значення. Регулююча функція акцизу проявляється у декількох напрямках, серед яких можна виділити:



- вплив на обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів;
- вплив на структуру виробництва, стимулювання зростання його ефективності, підвищення якості виробленої продукції, покращення споживчих характеристик продукту;
- регулювання рентабельності виробництва підакцизних товарів.

Обмежуючий вплив акцизів на обсяги виробництва (і як наслідок — на обсяги споживання) застосовується, як правило, щодо «соціально небезпечних» товарів, головним серед яких є алкоголь. Механізм обмежувального регулювання за допомогою акцизу можна описати наступним чином. Вилучаючи у підприємства частину виручки, акциз негативно впливає на фінансовий результат діяльності підприємства, зменшуючи його зацікавленість у виробництві підакцизної продукції. Скорочення виробництва (а, отже і ринкової пропозиції) підакцизної продукції у відповідності з теорією попиту і пропозиції стимулює зростання цін і при інших рівних умовах — падіння попиту. Однак ефективність даного напрямку регулюючого впливу акцизу суттєво залежить від того, наскільки ефективно здійснюється державний контроль за сферою обігу підакцизної продукції, наскільки міцні перешкоди для її проникнення на ринок без оподаткування акцизом.

Другий напрям регулюючого впливу акцизу — стимулювання зростання ефективності виробництва, підвищення якості виробленої продукції, покращення споживчих характеристик товарів — на практиці реалізується шляхом встановлення диференційованих ставок акцизу в середині товарних груп, а також за рахунок застосування фіксованих акцизних ставок. Оподатковуючи відносно більшим акцизом низькосортний товар, держава стимулює виробника переходити на виробництво більш якісної продукції.

Вплив через акциз на рентабельність виробництва окремих товарів дає змогу певним чином знизити інтерес виробників до входження у такі сфери бізнесу, як виробництво алкоголю, тютюну, добуток мінеральної сировини. Ці виробництва об'єктивно володіють значною рентабельністю через низькі витрати і високу ринкову ціну

готової продукції. Акциз вилучає в бюджет частину понаднормативного прибутку, з однієї сторони, і перешкоджає «перегріву» економіки у даних виробничих сферах — з іншої.

Наявність акцизного збору пояснюється також можливістю за допомогою диференціації ставок регулювати рівень рентабельності підакцизних товарів і враховувати ті зміни, які відбуваються на споживчому ринку внаслідок введення нових чи підвищення існуючих ставок даного податку.

Таким чином, *акцизний збір* — непрямий податок, основою якого виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп. Тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

Акцизний збір дозволяє через цінові механізми непрямом впливати на обсяги виробництва та реалізації окремих підакцизних товарів як на митній території України так і в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Справляння акцизного збору передбачає рішення фінансових проблем держави за рахунок забезпечених верств населення. Воно пом'якшує регресивність податків на споживання в цілому.

Згідно з Декретом Кабінету Міністрів «Про акцизний збір» акцизний збір — це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни товарів (продукції).

На відміну від ПДВ *платниками акцизного збору*, в основному, є виробники підакцизних товарів, у тому числі з давальницької сировини. Подальші продавці включають в ціну товару суму акцизного збору, яка оплачена виробником, але своїх сум не нараховують.

Крім виробників підакцизних товарів, акцизний збір сплачують:

- будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, які імпортують на митну територію України підакцизні товари;
- нерезиденти, які здійснюють виготовлення підакцизних товарів (послуг) на території України безпосередньо або через їх постійні представництва;



- фізичні особи — резиденти або нерезиденти, які ввозять підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального або несупроводжувального багажу;
- юридичні або фізичні особи, які купують (орендують в інші форми володіння, користування або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів.

Під *податковим агентом* розуміють суб'єкта підприємницької діяльності, який створений у формі підприємства з іноземною інвестицією, а також його дочірні підприємства, філії, відділення, право якого на звільнення від оподаткування окремими податками і зборами було підтверджено рішенням суду і уповноваженого здійснювати нарахування та стягнення акцизного збору з платників акцизного збору, а також вносити суми акцизного збору, стягнуті з його платників до бюджету.

*Об'єктом оподаткування* акцизним збором є:

- обороти по реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), в тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну їх на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безплатної передачі або з частковою їх оплатою;
- обороти з реалізації (передачі) товарів (продукції) для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації (передачі) для виробництва підакцизних товарів, за виключенням нафтопродуктів), а також для своїх працівників;
- митна вартість товарів (продукції), які імпортуються на митну територію України, у тому числі в межах бартерних операцій або без оплати їх вартості чи з частковою оплатою.

При продажу податковими агентами підакцизних товарів (продукції) об'єктом оподаткування є:

- для вироблених на території України товарів (продукції) — обороти з реалізації таких підакцизних товарів (продукції), включаючи вартість будь-яких додаткових послуг або робіт, пов'язаних із такою реалізацією;
- для імпортованих на митну територію України товарів (продукції) — обороти з реалізації таких підакцизних товарів (продукції),

включаючи вартість будь-яких додаткових послуг або робіт, пов'язаних із такою реалізацією на митній території України, але не менше митної вартості таких товарів, з урахуванням сум сплаченого або нарахованого ввізного мита.

У світовій практиці акцизного оподаткування для визначення сум податку застосовують три види ставок:

- специфічна — податок встановлюється у твердих сумах з одиниці товару;
- адвалерна — ставка податку встановлюється у відсотках до вартості підакцизного товару;
- змішана — ставка встановлюється поєднанням попередніх видів ставок.

Елементи акцизного збору відображено на рис. 1.16.

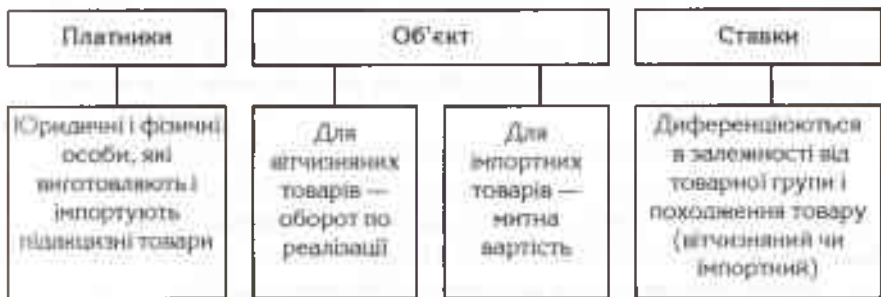


Рис. 1.16  
Акцизний збір

Відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» податок обчислюється так.

1. У твердих сумах у гривнях або в євро з одиниці реалізованих (переданих, ввезених в Україну) товарів.
2. За ставками у процентах до обороту з продажу:
  - товарів, що реалізуються за вільними цінами, — виходячи з їхньої вартості за цими цінами, без врахування акцизного збору, без податку на додану вартість;



- товарів, що реалізуються за державними фіксованими та регульованими цінами, — виходячи з їхньої вартості за цими цінами без врахування торговельних знижок, а також сум податку на додану вартість;
  - імпортованих товарів — виходячи з митної (закупівельної) вартості, збільшеної на суму ввізного мита, без врахування акцизного збору. При визначенні вказаної вартості іноземна валюта перераховується у гривні за курсом НБУ, що діє на день подання митної декларації.
3. Комбіновано, тобто за ставками у процентах до обороту з ціни реалізації, але не менше установлені твердої суми з однієї реалізованого товару (продукції).

Акцизний збір, обчислений у євро, з товарів (продукції), що вироблені і реалізуються в Україні, сплачується у валюті України за валютним курсом НБУ, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

Ставки акцизного збору є єдиними на всій території України.

Для обчислення сум акцизного збору застосовуються норми «Положення про порядок нарахування, терміни сплати і надання розрахунку акцизного збору» від 19 березня 2001 року № 111.

Отже, розглянемо як вираховується акцизний збір:

Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, обчислюється наступним чином.

1. При застосуванні ставки акцизного збору у гривнях за формулою:

$$A = C \times K,$$

де  $A$  — сума акцизного збору,

$C$  — ставка акцизного збору,

$K$  — кількість товару, визначена в фізичних одиницях виміру.

При застосуванні ставки акцизного збору в євро за формулою:

$$A = C \times \epsilon' \times K,$$

де  $\epsilon'$  — курс гривні до євро станом на перший день відповідного кварталу.

Основною особливістю методики розрахунку акцизного збору за твердими ставками є те, що на розмір податку абсолютно не впливає вартість товару (митна вартість у випадку імпорту).

Сума акцизного збору, якщо ставка встановлена у відсотках, обчислюється за формулою:

- для вітчизняних товарів:

$$A = C \times B,$$

де  $B$  — вартість;

- для імпортованих товарів:

$$A = B_m \times C,$$

де  $B_m$  — митна вартість.

Причому, при імпорті товарів, акцизний збір нараховується на суму митної вартості з урахуванням фактично сплаченої суми мита.

$$A = (MB + BM) \times C,$$

де  $A$  — сума акцизного збору;

$MB$  — митна вартість;

$BM$  — ввізне мито;

$C$  — ставка акцизного збору.

При цьому важливо з'ясувати зміст поняття митна вартість. Згідно Закону України «Про Єдиний митний тариф» № 2097-ХІІ від





05.02.1992 року митна вартість — це ціна товару, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетину митного кордону України. При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунка-фактури:

- на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України;
- комісійні та брокерські;
- плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належить до даних товарів та інших предметів і яка повинна бути оплачена імпортером (експортером) прямо чи побічно як умова їх введення (вивезення).

При визначенні митної вартості іноземна валюта перераховується в національну валюту України за курсом Національного банку України, що діє на день подання митної декларації.

4. Якщо формується ціна з плановою нормою прибутку:

$$A = \frac{C_B + P}{100\% - C} \times C,$$

де  $C_B$  — собівартість,

$P$  — прибуток.

Акцизний збір від реалізації підакцизних товарів громадянами, котрі займаються підприємницькою діяльністю, утримується в джерела виплати доходів.

Декретом Кабінету Міністрів України встановлено такі пільги стосовно акцизного збору:

- акцизний збір не справляється в разі реалізації підакцизних товарів на експорт за іноземну валюту. Ця пільга підвищує конкурентоспроможність відповідних товарів на зарубіжних ринках, сприяє збільшенню надходжень валютних ресурсів;



- не підлягає оподаткуванню оборот з реалізації автомобілів спеціального призначення для інвалідів, оплата вартості яких проводиться органами соціального забезпечення, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб підрозділів МВС), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;
- акцизний збір не справляється при вивезенні з митної території імпортованої продукції, набутої інвестором у власність на умовах угоди про розподіл продукції;
- звільняється від сплати акцизного збору імпорт призначених для власного використання розвідувальними органами України техніки, устаткування, майна і матеріалів (у тому числі засобів озброєння, спеціальних технічних та інших засобів, вогнепальної зброї та боєприпасів до неї), оплата вартості яких здійснюється зазначеними органами.

Згідно закону України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» *не підлягають оподаткуванню:*

- вартість та обсяги ввезених і конфіскованих на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, щодо яких не визначено власника, а також тих, що перейшли у власність держави за правом спадкоємства;
- вартість та обсяги алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що перевозяться через територію України транзитом;
- вартість та обсяги імпортованої чи обороти з реалізації (передачі) української сировини, що ввозиться або використовується для виробництва імпортованих товарів;
- вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, експортованих за межі митної території України за іноземну валюту, за умови надходження цієї валюти на валютний рахунок підприємства;
- вартість та обсяги алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що ввозяться (пересилаються) фізичними особами на територію України в межах норм, визначених законодавством України для безмитного ввезення цих видів товарів;



- вартість та обсяги зразків алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ввезених на територію України з метою показу чи демонстрації, якщо вони залишаються власністю іноземних юридичних осіб і їх використання на території України не має комерційного характеру. При цьому зразки алкогольних напоїв та тютюнових виробів, ввезені в Україну і призначені для показу чи демонстрації під час проведення виставок, конкурсів, нарад, семінарів, ярмарків тощо, пропускаються через митний кордон за рішенням митного органу в достатній кількості з урахуванням мети переміщення.

Виробники алкогольних напоїв та тютюнових виробів проводять маркування кожної пляшки (упаковки) алкогольних напоїв та кожної пачки (упаковки) тютюнових виробів у такий спосіб, щоб марка розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару відповідно до Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору, маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Маркування алкогольних напоїв здійснюється марками акцизного збору, які відрізняються за дизайном для окремих видів продукції, визначених Кабінетом Міністрів України. Кожна марка акцизного збору на алкогольні напої повинна мати окремий номер та найменування виду продукції.

Марки акцизного збору виготовляються, зберігаються та продаються відповідно до Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору, маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Продаж акцизних марок проводять державні податкові адміністрації в областях, АР Крим, містах Києві та Севастополі виходячи із планових щомісячних обсягів реалізації (виробництва) алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Для одержання марок акцизного збору суб'єкти підприємницької діяльності — вітчизняні виробники мають подати до податкової адміністрації низку документів:

- заявку-розрахунок на придбання марок акцизного збору у двох примірниках;
- платіжний документ з відміткою установи банку, що підтверджує внесення плати за марки акцизного збору;
- оригінал і копію розрахунку потужності підприємства з урахуванням можливого обсягу виробництва та реалізації алкогольних напоїв;
- звіт про фактичні обсяги виробництва та реалізації продукції за попередній квартал;
- оригінал та копію ліцензії, що підтверджують право підприємства-виробника на виготовлення продукції та на проведення оптової та роздрібною торгівлі.

Суб'єкти підприємницької діяльності — вітчизняні замовники, що уклали угоди на переробку давальницької сировини, для одержання марок акцизного збору крім вище перелічених документів подають наступні:

- оригінал та копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- оригінал та копію статуту (якщо він необхідний для даної форми підприємства), або документа, що є підставою для здійснення діяльності;
- довідку про наявність рахунків та їх реквізити, завірену установою банку;
- довідку податкового органу за місцезнаходженням про взяття на облік як платника податку;
- оригінал і копію договору (контракту) на виготовлення тютюнових виробів на давальницьких умовах.

Імпортери (замовники) для одержання марок акцизного збору подають до податкового органу:

- заявку-розрахунок на придбання марок, яка складається у трьох примірниках, один з яких передається митним органам для оформлення вантажної митної декларації;
- платіжні документи, що підтверджують внесення плати за марки акцизного збору та сплату податку;



- оригінал та копію зовнішньоекономічного договору (контракту), відповідно до якого в Україну вводяться алкогольні напої та тютюнові вироби;
- ліцензії на право здійснення імпортних операцій та оптової і роздрібно́ї торгівлі.

Замовники алкогольних напоїв та тютюнових виробів з використанням давальницької сировини, а також імпортери цих товарів (включаючи громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи) зобов'язані зареєструватися в податкових органах за місцезнаходженням та отримати марки акцизного збору для маркування товарів. Придбані марки акцизного збору передаються імпортерами (замовниками) іноземним виробникам для маркування імпортованих підакцизних товарів у процесі їх виробництва. Якщо імпорту підакцизних товарів здійснюється імпортером регулярно, то продаж марок акцизного збору для введення наступної партії виробів здійснюється після подання податковій адміністрації копії ввізної вантажної митної декларації про ввезення попередньої партії товарів і копії платіжних документів про сплату акцизного збору в повному обсязі.

Певні особливості передбачені законодавством щодо маркування конфіскованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Так, придбання марок акцизного збору для обклеювання вищеназваних товарів здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності, які придбали їх на аукціонних торгах, організованих податковим органом. Витяг із протоколу, засвідчений біржею, є підставою для оформлення покупцем заявки-розрахунку на придбання марок акцизного збору в кількості, зазначеній у протоколі. Одержання покупцем марок акцизного збору відбувається лише після надходження до податкового органу повідомлення біржі про зарахування коштів за продані алкогольні напої і тютюнові вироби, тобто на протязі трьох днів з часу здійснення даної операції. Маркування виробів здійснюється покупцем у місцях зберігання конфіскованої продукції.

Маркування конфіскованої продукції, яка не була реалізована на аукціони, проводиться підприємствами торгівлі, які здійснюють її реалізацію. При цьому марки акцизного збору спеціально передаються податковим органом продавцю в кількості, зазначеній в актах списку та оцінки конфіскованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Штату за марку акцизного збору встановлено у таких розмірах: за одну марку акцизного збору на алкогольні напої — 0,02588 грн., за одну марку акцизного збору на тютюнові вироби — 0,00912 грн.

Передача або продаж придбаних марок акцизного збору іншим суб'єктам підприємницької діяльності (крім передачі замовниками (імпортерами) марок акцизного збору виробникам (постачальникам) з метою маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів) заборонена, крім їхньої передачі або продажу з правами та зобов'язаннями за підакцизними товарами та за умови реєстрації їхніх нових власників у податковій адміністрації.

За умови, якщо марки акцизного збору були пошкоджені і тому не використані для маркування, вони приймаються від покупців для утилізації.

При цьому сплачена сума акцизного збору відшкодовується покупцям або за їхнім бажанням зараховується в рахунок майбутніх платежів. Вартість марок при цьому не відшкодовується.

Відшкодування покупцям марок акцизного збору фактично списаних до бюджету сум акцизного збору з алкогольних напоїв та тютюнових виробів може здійснюватися і за умови повернення непошкоджених та невикористаних акцизних марок.

Підставою для відшкодування акцизного збору, сплаченого вітчизняними виробниками або імпортерами (замовниками алкогольних напоїв та тютюнових виробів згідно Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24.10.96 р. № 1284 (за редакцією від 10.12.98 р. № 1956) є, насамперед, акт про утилізацію, складений продавцем





марок у разі повернення від покупця належним чином оформлених пошкоджених акцизних марок, через що вони не були використані для маркування товарів, або акт про списання, який складається комісією, створеною на вітчизняному підприємстві-виробнику, за участю представників державної податкової адміністрації та місцевої державної адміністрації, у разі пошкодження акцизних марок автоматом з їх наклеювання і неможливості наклеювання цих марок на окремий папір.

Порядок утилізації марок акцизного збору, що не були використані для маркування товарів через їх пошкодження, поширюється і на партії неякісної продукції, що повертається покупцем підприємству-виробнику.

При підготовці державною податковою адміністрацією відповідного подання до фінансових органів для відшкодування сплаченого акцизного збору покупцям акцизних марок в обов'язковому порядку залежно від ступеня пошкодження марок мають прийматися належним чином оформлені акти.

При поверненні покупцями непошкоджених та невикористаних марок акцизного збору і наявності висновку податкового органу--продавця марок про їх придатність для подальшої реалізації, відшкодування сплаченою до бюджету акцизного збору проводиться фінансовими органами у п'ятиденний термін з дня подання належним чином оформленого акта.

Відшкодування покупцям марок проводиться імпортером в межах фактичних надходжень акцизного збору до державного бюджету за кожним фактом придбання акцизних марок. При цьому імпортер в обов'язковому порядку повертає акцизні марки і подає, при необхідності, акт про утилізацію пошкоджених марок акцизного збору.

Зазначимо, що у випадках повернення імпортом акцизних марок внаслідок закінчення терміну придатності алкогольних чи тютюнових виробів, а також пошкодження цих виробів під час транспортування і зберігання, відшкодування сум акцизного збору, імпортером під час придбання акцизних марок не проводиться.





В разі реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів на експорт чи обміну їх на іншу продукцію у зовнішньоекономічних відносинах, яка відповідно до чинного законодавства не підлягає обкладенню акцизним збором, платнику податку повертається з бюджету сплачена сума акцизного збору за умови надходження валютних коштів на валютний рахунок підприємства або оприбуткування продукції, одержаної в результаті товарообмінної операції та пред'явлення підтверджуючих документів (договору на товарообмінні операції, вантажної митної декларації).

Дана норма в сьгоднішніх умовах практично може застосовуватися по відношенню лише до підприємців, які самостійно виробляють алкогольні напої та тютюнові вироби, оскільки норми чинного законодавства не дають можливості незалежним експортерам здійснювати експорт підакцизних товарів (продукції), раніше придбаних у безпосередніх їх виробників.

Купівля товарів у виробника згідно п. 1 ст. 3 Закону України № 329/95-ВР є об'єктом обкладання акцизним збором на загальних підставах, а ст. 7 цього ж Закону забороняє реалізовувати на території України алкогольні напої та тютюнові вироби без марок акцизного збору. І подальшому даний експортер не може реалізовувати на експорт дані товари, обклеєні вітчизняними марками, адже це суперечить Положенню про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби від 18.09.1995 р. № 849/95. Таким чином, експортер може здійснювати експорт алкогольних напоїв та тютюнових виробів лише на підставі договорів з їх виробником, які не передбачають переходу права власності на таку продукцію.

У зв'язку з вищенаведеним, слід сказати, що у разі реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів на експорт з вітчизняними марками, дана операція кваліфікується як порушення законодавства. При цьому матеріально-відповідальні особи підприємства-виробника зазначеної продукції повинні нести повну матеріальну відповідальність у розмірі вартості марок акцизного збору та розрахункової



суми акцизного збору, яку виробник мав би сплатити до бюджету за умови реалізації продукції, для якої купувалися марки акцизного збору. Зазначені суми у безспірному порядку стягуються з рахунку підприємства.

З огляду на сучасний стан вітчизняного ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, куди в значних обсягах надходить контрабандна продукція, в першу чергу тютюнові вироби із Російської Федерації та Молдови, та можливості фальсифікаторів підробляти марки акцизного збору і копіювати системи захисту самої продукції від підробки, на сьогодні опрацьовується питання підвищення захисту марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби спільно з Банкотно-монетним двором Національного банку України.

Зазначимо, що для покращення боротьби з нелегальним виробництвом алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з 1 липня 2003 року марки акцизного збору для окремих видів продукції будуть відрізнятися за дизайном. Також кожна марка міститиме окремий номер і найменування виду продукції.

Марки акцизного збору будуть диференційовані і відповідно до місткості тари, у яку розливається продукція. Це дасть змогу перешкодити формуванню необлікованих запасів спирту на підприємствах-виробниках алкогольних напоїв.

Суми акцизного збору, що підлягають сплаті, визначаються платниками самостійно відповідно до чинного законодавства і сплачуються до бюджету.

Платники акцизного збору складають щомісячно не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, до органів ДПС за місцем реєстрації Розрахунок акцизного збору. Дані, наведені в Розрахунку, повинні підтверджуватись первинними документами, даними бухгалтерського обліку.

Сплата акцизного збору суб'єктами підприємницької діяльності, громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства які ввозять (пересилають) предмети (товари) на митну



територію України, здійснюється одночасно зі сплатою інших митних платежів, тобто до або під час подання митної декларації (проведення митних процедур). Платники, які імпортують підакцизні товари, в обов'язковому порядку при перетині митного кордону їх декларують і подають органам митного контролю декларацію в двох примірниках, один з яких цими органами надсилається до податкових адміністрацій за місцем розміщення суб'єктів підприємницької діяльності для справляння акцизного збору. Ця норма зі сплати акцизного збору не поширюється на алкогольні напої та тютюнові вироби, сплата акцизного збору по яких здійснюється безпосередньо до державного бюджету України при придбанні акцизних марок у їх продавця.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідно до законодавства набули статусу податкового агента і ввезли (імпортували) на митну територію України підакцизні товари (продукцію) без сплати акцизного збору, перераховують до бюджету акцизний збір протягом 7 календарних днів, наступних за датою продажу (відчуження) підакцизного товару (продукції), та не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним, подають до органів державної податкової служби щомісячний звіт за встановленою формою.

Терміни сплати акцизного збору конкретними платниками приведені в табл. 1.4.

Норма, при якій сплата податку проводиться на третій робочий день після здійснення обороту з реалізації продукції застосовується у разі:

- реалізації підакцизної продукції, виготовленої зі спирту етилового, придбаного без сплати акцизного збору;
- реалізації алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 % об'ємних одиниць (слабоалкогольних напоїв), які відповідно до законодавства не підлягають маркуванню марками акцизного збору;
- реалізації алкогольних напоїв, виготовлених без використання етилового спирту.



**Таблиця 1.4**

*Терміни сплати акцизного збору*

п/п	Платники податку	Терміни сплати
1	Підприємства-виробники алкогольних напоїв	На третій робочий день після здійснення обороту
2	Суб'єкти підприємницької діяльності, які отримують спирт етиловий для переробки на іншу підакцизну продукцію, що підлягає маркуванню марками акцизного збору	Протягом не більше 90 календарних днів від дня отримання спирту етилового
3	Підприємства вторинного виробництва	При придбанні акцизних марок
4	Підприємства-виробники тютюнових виробів	У строки визначені законом для місячного звітного періоду
5	Власники (замовники) тютюнових виробів та виноматеріалів, виготовлених в Україні з використанням давальницької сировини	Не пізніше дня одержання готової продукції
6	Імпортери товарів на митну територію України	Одночасно зі сплатою митних платежів, тобто до або під час подання митної декларації
7	Всі інші платники, крім зазначених у п. 1-6	Протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем подачі Розрахунку

Суми акцизного збору із ввезених на територію України товарів вносяться до державного бюджету, а з товарів, вироблених в Україні, — до місцевого бюджету за місцем виробництва їх і до державного бюджету у співвідношеннях, встановлених Верховною Радою України.



При цьому, зараховуються суми акцизного збору до державного бюджету відповідно до закону України на поточний рік. Суми акцизного збору з імпортованих товарів платники перераховують на депозитний рахунок митних органів до або під час подання ввізної митної декларації. Митні органи протягом одного банківського дня з дати оформлення ввізної митної декларації перераховують їх до державного бюджету.

Повернення надміру чи помилково нарахованих і сплачених сум акцизного збору здійснюється митними органами в разі надання їм ВМД на ввезення товарів та розрахункових платіжних документів про їх сплату, якщо не минув річний термін з дня висесення платежів до бюджету. Не сплачені у визначені терміни суми акцизного збору імпортованих товарів, а також суми, не сплачені внаслідок інших дій, списуються уповноваженими установами банку на підставі інкасового доручення митниці.

Таким чином, існують розбіжності між механізмом нарахування та сплати вітчизняного акцизного збору (що сплачується виробниками підакцизних товарів) та імпортованого підакцизного збору (сплата якого пов'язана із ввезенням підакцизних товарів на територію України).

Контроль за сплатою акцизного збору на території України здійснюється державними податковими інспекціями, які організують роботу щодо виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання і продажу, контролюють своєчасність подання платниками розрахунків акцизного збору, ведуть облік та складають звіти про його надходження до відповідного бюджету, здійснюють реєстрацію імпортерів, видають посвідчення за встановленою формою на право ввезення в Україну підакцизних товарів.

Разом з контрольно-ревізійною службою та органами внутрішніх справ, державні податкові інспекції здійснюють контроль за наявністю марок на пляшках алкогольних напоїв та пачках тютюнових виробів під час їх реалізації.



У випадку виявлення фактів порушення порядку ввезення, зберігання, транспортування, реалізації або торгівлі підакцизними товарами, контролюючі органи складають і подають державним податковим органам протокол та опис товарів для прийняття відповідної постанови.

Начальники державних податкових інспекцій мають право приймати рішення про конфіскацію таких підакцизних товарів відповідно до чинного законодавства.

Відповідальність за недодержання порядку маркування, реалізації підакцизних товарів, несвоєчасну сплату акцизного збору несуть виробники, імпортери, продавці цих товарів та їх посадові особи у порядку, передбаченому чинним законодавством України.

Згідно положень Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» за несплату узгодженої суми податкового зобов'язання протягом граничних строків платник зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах:

- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 10 % такої суми;
- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 20 % такої суми;
- при затримці, що є більшою 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі 50 % такої суми.

У разі продажу (інших видів відчуження) податковими агентами підакцизних товарів (продукції) без стягнення акцизного збору з їх покупців (одержувачів) або із порушенням правил такого продажу (відчуження):

- при продажу (відчуженні) підакцизних товарів без надання письмового повідомлення покупцю (одержувачу) таких підакцизних товарів (продукції) про його обов'язки щодо сплати



акцизного збору або без визначення його суми окремим рядком застосовується санкція в подвійному розмірі такого збору;

- при продажу (відчуженні) підакцизних товарів без включення суми акцизного збору до їх ціни — на платника накладається штраф у подвійному розмірі такого збору, що не звільняє його від адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Штраф у розмірі вартості відвантаженої продукції застосовується при сплаті сум акцизного збору шляхом взаємних записів, зустрічних зобов'язань, векселями, в тому числі казначейськими, та в інших формах, які не передбачають сплату акцизного збору коштами.

Значний обсяг відповідальності передбачений законодавством за незаконне виготовлення, підробку марок акцизного збору та вчинення інших протиправних дій, пов'язаних з їх використанням. Так, незаконне виготовлення, підробка, використання або збут незаконно виготовлених і одержаних чи підроблених марок акцизного збору згідно статті 153-1 Кримінального кодексу України карається позбавленням волі на строк до трьох років або штрафом від 100 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ті ж самі дії, вчинені повторно або за попереднім зговором групою осіб, карається позбавленням волі на строк від 3 до 5 років з конфіскацією майна або штрафом від 300 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією майна.

Роздрібна торгівля алкогольними напоями чи тютюновими виробами без марок або з підробленими марками акцизного збору тягне за собою накладення штрафу від 20 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією майна, предметів торгівлі та виручки, одержаної від їх продажу. Зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає належним чином розміщених марок акцизного збору або з підробленими чи фальсифікованими марками посадовими особами підприємств — виробників, імпортерів і продавців цих товарів тягне за собою накладення штрафу від 20 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією таких алкогольних напоїв





або тютюнових виробів. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано стягненню за будь-яке з правопорушень, які зазначені вище, або вчиненні у великих розмірах, тягнуть за собою накладення штрафу від 100 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією таких алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Незаконне зберігання марок акцизного збору тягне за собою накладення штрафу від 3 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією таких марок. Суб'єкти господарювання, що ввозять, зберігають, транспортують, приймають на комісію з метою продажу та реалізації на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів караються накладанням штрафу в розмірі 200 % вартості отриманої партії товару, але не менше 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Основну роботу зі справляння імпортного акцизного збору проводить митниця, яка проводить оформлення попередньо (акцизної, вантажної митної декларації), оформлює подакцизні товари для вільного використання на території України. Податкова служба в даному випадку видає акцизні марки, отримує за них плату і перевіряє сплату акцизного збору.

Однак, з точки зору ефективного адміністрування акцизного збору, краще було б віддати контроль за сплатою імпортного акцизного збору одному органу.

### **1.4.3. Мито як фіскальний інструмент та засіб митного регулювання**

1. *Основи митної справи в Україні*
2. *Види мита та їх характеристика*
3. *Елементи нарахування та сплати мита*
4. *Порядок справляння мита та перерахування в бюджет*



*Митне оподаткування* — один із напрямків митної політики держави, спосіб митного регулювання. Становлення і розвиток митної справи в Україні здійснюється в напрямку уніфікації із загальноприйнятими в міжнародній практиці нормами і стандартами.

Загальне керівництво митною справою в Україні здійснюють:

1. Верховна Рада України — визначає основні напрямки митної політики, структуру системи органів державного регулювання митної справи, встановлює ставки мита, спеціальні митні зони та митні режими на території держави тощо.
2. Кабінет Міністрів України — забезпечує здійснення митної політики відповідно до Законів, встановлює розміри митних зборів, проводить переговори та укладає міжнародні договори України тощо.

Безпосереднє керівництво митною справою здійснює Державна митна служба України.

Митна служба в Україні включає в себе три рівні:

- Державний митний комітет України;
- регіональні митниці;
- митниці.

Переміщення товарів через митницю України підлягає митному оформленню працівниками митниці з метою забезпечення митного контролю, яке передбачає обов'язкове декларування товару та сплату мита і митних платежів.

Декларування здійснюється шляхом заповнення митних декларацій або валютних декларацій.

*Мито* — непрямий податок, який стягується при перетині митного кордону, тобто при імпорті, експорті та транзиті товарів. Даний податок як і акцизний збір, включається в ціни товарів, сплачується за рахунок покупця, його ставки диференційовані за групами товарів, перелік яких значно ширший ніж перелік підакцизних товарів.

*Митні збори і митні платежі* — це своєрідна плата за виконання митницею своїх обов'язків і послуг, яка використовується для розвитку системи митних органів України.



Мита, які застосовують в Україні класифікують за наступними ознаками.

1. За способом нарахування:

- *адвалерне*, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів, які обкладаються митом;
- *специфічне*, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів, що обкладаються митом;
- *комбіноване*, що поєднує обидва ці види митного обкладення.

2. За напрямком переміщення товарів:

- *експортне (вивізне)*, що нараховується на товари при їх вивозі за межі митної території України;
- *імпортне (ввізне)*, що справляється митниціями при надходженні іноземних товарів на внутрішній ринок України;
- *транзитне*, що справляється митницею при транзиті товару через митну територію України.

3. За призначенням:

- *антидемпінгове*, що використовується при ввезенні на митну територію України товарів по ціні, яка суттєво нижча їх конкурентної ціни та при вивезенні товарів з України по ціні яка суттєво нижча ціни інших експортерів подібних товарів, якщо такі операції можуть нанести збиток загальнодержавним інтересам;
- *компенсаційне*, що використовується при ввезенні чи вивезенні товарів, під час виробництва яких використовувалась субсидія, якщо таке ввезення чи вивезення загрожує вітчизняним товаровиробникам або перешкоджає розширенню виробництва подібних товарів в Україні;
- *спеціальне*, що використовується як захисний засіб, якщо товари ввозяться на митну територію України в таких кількостях чи на таких умовах, які *можуть* нанести збиток вітчизняним виробникам подібних;



- *сезонне*, що встановлюється на окремі товари на строк, не більше чотирьох місяців з моменту його встановлення.
4. За порядком встановлення:
- *автономне*, що встановлюється країною самостійно незалежно від міжнародних договорів;
  - *конвенційне*, що встановлюється на основі двохсторонніх та багатосторонніх переговорів та зафіксоване в угодах.

Для встановлення фактів, які стають основою для застосування спеціального, антидемпінгового і компенсаційного мита, проводиться розслідування відповідним уповноваженим державним органом згідно заяви українських чи іноземних зацікавлених державних органів, підприємств, організацій, а також за ініціативою Митно-тарифного комітету України.

Основні елементи мита показані в табл. 1.5.

Таблиця 1.5  
Елементи мита

Платники	Об'єкт оподаткування	Ставки по варіантах		Сума мита по варіантах	
		I	II	I	II
Юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митницю	Митна вартість товару = = Вартість товару у валюті контракту × × Курс НБУ на день подачі митної декларації	В % до митної вартості (диференціація в залежності від товарної групи, країни походження)	У встановленому грошовому вираженні на одиницю товару	Митна вартість × × Ставка мита, % / /100	Кількість одиниць товару × × Мито в грошовому вираженні з одиниці товару

Мито сплачується в національній валюті України по встановлених ставках виходячи з митної вартості товару.



*Митна вартість* — це ціна товару, яка фактично сплачена або підлягає сплаті на момент перетину митного кордону України. До митної вартості включається ціна товару, зазначена в рахунку-фактурі, а також такі фактичні витрати, якщо їх не включено до рахунка-фактури:

- на транспортування, навантаження, розвантаження та страхування до пункту перетину митного кордону;
- комісійні та брокерські;
- плата за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належить до даних товарів і яка повинна бути оплачена як умова їх ввезення (вивезення).

Порядок оплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. Згідно з законодавством, *Єдиний митний тариф* — це систематизований звід ставок мита, яким обкладаються товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі цієї території. Єдиний митний тариф базується на міжнародних визнаних нормах і розвивається в напрямку максимальної відповідальності до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і правил митної справи. Ставки Єдиного митного тарифу є єдиними для всіх суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності незалежно від форм власності, організації господарської діяльності або територіального розміщення, за винятком випадків, передбачених законами України і її міжнародними договорами.

Єдиний митний тариф затверджує Верховна Рада України за поданням Кабінету Міністрів України.

Оподатковувані товари зводяться в товарну класифікаційну схему, яка заснована на Гармонізованій системі опису і кодування товарів.

Єдиний митний тариф України передбачає *три види ставок*, які відрізняються розмірами:

*Преференційні ставки* застосовуються:

- до товарів, які походять із країн, які входять разом з Україною в митні союзи;



- при встановленні спеціального преференційного митного режиму у відповідності з міжнародними договорами;
- до товарів, які походять з країн, що розвиваються (крім продукції тваринництва, харчової промисловості, продуктів рослинного походження).

*Пільгові ставки використовуються до товарів, які походять:*

- з країн, що користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (Австрії, Великобританії, Італії, США, Німеччини, Франції і т. д.);
- з країн, що розвиваються (за винятком товарних груп, по яких застосовуються преференційні ставки).

*Повні (загальні) ставки застосовуються до інших товарів і предметів.*

Вивізне мито є одним із інструментів структури експорту. Ставки вивізного мита затверджуються Кабінетом Міністрів України.

На відміну від більшості податків мито розраховують не самі платники, а органи митної служби. Нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному обкладенню, провадиться на базі їхньої митної вартості, тобто ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України.

Нараховані суми мита обов'язково записуються у вантажні митні декларації і підлягають сплаті платником з поточного рахунку (коли перетин кордону не дозволяється без сплати мита) або шляхом виписки векселів (якщо імпорт або експорт дозволяється з відстрочкою платежу до 90 днів).

Мито сплачується митним органам України, а за товари та інші предмети, які пересилаються в міжнародних поштових відправленнях, — підприємствам зв'язку. Порядок надання відстрочки та розстрочки сплати мита встановлюється Державним митним комітетом України.

Мито вноситься до державного бюджету України.

Контроль за сплатою мита здійснюють органи митної та податкової служб. Податкові органи мають право перевірити діяльність митної служби щодо нарахування мита і митних платежів, а також



порядок сплати мита конкретним платником безпосередньо до Державного бюджету.

Враховуючи те, що перетнути митний кордон без сплати мита неможливо, відповідальності за несплату не існує. Виключенням є вексельні розрахунки, по яких дозволяється сплата мита на протязі 90 днів. При непогашенні векселя на платника накладається штраф 100 % від суми мита, а вексель погашається або платником, або банком, який акцептував вексель.

Законодавством передбачено пільги щодо сплати мита, порядок повернення надміру сплаченого та стягнення недобраного мита. Так, сума надміру стягнутого мита підлягає поверненню власникові товарів та інших предметів на його вимогу протягом одного року з моменту митного оформлення. Мито, не сплачене в строки, на які було надано відстрочку та розстрочку сплати, а так само не сплачене в результаті інших дій, що спричинили його недобір, стягується за розпорядженням митних органів України в безспірному порядку.

## **1.5. Прибуткове оподаткування підприємств та організацій**

1. *Сутність та форми прибуткового оподаткування юридичних осіб*
2. *Платники і ставки податку з прибутку. Об'єкт оподаткування*
3. *Валові доходи та їх коригування*
4. *Зміст, склад і структура валових витрат*
5. *Амортизація та її вплив на об'єкт оподаткування*
6. *Механізм розрахунку та порядок сплати податку з прибутку*
7. *Особливість прибуткового оподаткування операцій особливого виду*





Прибуткове оподаткування підприємств та організацій завжди було в центрі уваги законодавців, які неодноразово пробували вдосконалити його. Зміни об'єкта оподаткування, ставок податку, складу податкових пільг викликали необхідність прийняття нових законодавчих актів, в результаті за період 1991–1998 рр. утримання податку з прибутку регулювалось нормами чотирьох законів.

Так, в 1991 році діяв Закон СРСР «Про податок з підприємств і організацій, у відповідності з яким об'єктом оподаткування був балансовий прибуток підприємства, розрахований як сума прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму затрат по цих операціях. Для підприємств встановлювався максимальний рівень рентабельності, диференційований за галузями. Максимальна ставка податку на прибуток в межах встановленого рівня рентабельності складала 35 %. Крім того, ставки податку на прибуток були диференційовані в залежності від сфери діяльності.

З 1 січня 1992 року був введений в дію Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», згідно якого об'єктом став валовий доход підприємства, зменшений на суму матеріальних затрат і обов'язкових платежів. В об'єкт оподаткування крім прибутку були включені затрати на оплату праці. Ставка податку складала 18 % доходу. Понижені ставки в розмірі 15 % були встановлені для спільних підприємств з часткою іноземного інвестора в статутному фонді більше 30 % і в розмірі 9 % для дослідних заводів. Підвищені ставки були встановлені для посередницької діяльності (65 %) і доходів від казино, відеосалонів, ігрових автоматів (70 %).

З 1 січня 1995 року даний Закон був замінений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Об'єктом оподаткування став балансовий прибуток підприємств, розрахований як сума прибутку від всіх видів діяльності за звітний період. Базова ставка податку складала 30 %. Для підприємств агропромислового комплексу була встановлена ставка 15 %, для посередницьких операцій — 45 %, для прибутку від проведення лотерей і ігрового бізнесу — 60 %.



З 1 липня 1997 року був введений в дію Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно якого суттєво змінились методичні основи оподаткування прибутку, які вимагають ведення спеціального податкового обліку.

Після введення даного Закону об'єктом оподаткування виступає розрахунковий прибуток, основою для визначення якого є валові надходження і витрати, які підприємство понесло не за конкретно реалізовану продукцію, а за певний період часу. Даний метод розрахунку об'єкту оподаткування носить назву «сальдового». В таких умовах платникам надається можливість понизити податковий прес на балансовий прибуток.

З 1 січня 2003 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (№ 349 від 24 грудня 2002 року), який вніс суттєві зміни в механізм справляння податку на прибуток.

Принципові зміни в законодавстві пояснюються тим, що раніше прийняті закони про податки керувалися неправильними посиланнями на те, що чим вишим є розмір штрафу, тим більше коштів надходить до бюджету, і в цьому зв'язку головною метою фінансових санкцій було зосередження на фіскальних функціях оподаткування — на поповненні доходної частини державного і місцевих бюджетів.

Не менш важливою причиною, яка викликала необхідність змін та доповнень до податкового законодавства України, стало те, що законодавчі акти, прийняті в 1990–1996 рр., виявились недостатньо розробленими і недостатньо перевіреними практикою.

*Платниками податку з прибутку є:*

- резиденти України — суб'єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України так і за її межами;
- нерезиденти України — фізичні та юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи



з джерелом їх походження з України (репатріація прибутків), за винятком установ та організацій, що мають дипломатичний статус або імунітет згідно з міжнародними договорами України або законом;

- філії, відокремлені підрозділи платників податків із числа резидентів, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж платник податку, територіальної громади;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують представницькі функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників.

Платниками податку на прибуток, одержаний від господарської діяльності залізничного транспорту, є управління залізниці.

*Ставки податку з прибутку:*

1. 25 % до об'єкта оподаткування — базова ставка для платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи;
2. 15 % від суми доходу нерезидента з джерелом його походження з України, отриманого від проведення господарської діяльності при виплаті цього доходу резидентом або постійним представництвом нерезидента, крім доходів на безпроцентні (дисконтні) облігації чи казначейські зобов'язання, доходів, отриманих у вигляді процентів на державні цінні папери;
3. 6 % від суми доходів, що сплачуються резидентом нерезиденту за договорами фрахту.
4. *Фрахт* — винагорода (компенсація), що сплачується за перевезення вантажів та пасажирів морськими та повітряними суднами, перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом, найм або піднайм судна або транспортного засобу (їх частин) для таких цілей. Під терміном «базова ставка фрахту» розуміється сума фрахту, включаючи витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження та складування (схову) товарів, збільшена на суму витрат за рейс судна або іншого



транспортного засобу, сплачуваних (відшкодованих) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування;

- 3 % від суми доходу, отриманого внаслідок виконання договорів страхової діяльності (крім доходів від операцій, здійснених за договорами довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до таких договорів, які оподатковуються за ставкою 0 %).

Не підлягають оподаткуванню виграші у державні грошові лотереї, під якими слід розуміти лотереї, які передбачають наявність призового фонду у розмірах не менш, як 50 % від суми отриманих доходів, а також відрахувань до Державного бюджету України в розмірі не менш як ставка податку (25 %), яка застосовується до доходів, що залишаються у розпорядженні після відрахувань до призового фонду.

Об'єктом оподаткування є прибуток за звітний період, який визначається наступним чином:

*Прибуток за звітний період = Сума скорегованого валового доходу — Сума валових витрат платника податків — Сума амортизаційних відрахувань.*

*Валовий дохід* — загальна сума доходу платника податку від всіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і за її межами.

*Валовий дохід включає:*

- Загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів, деривативів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю (за винятком операцій з їх первинного

випуску (розміщення), операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації) та операцій з консолідованим іпотечним боргом відповідно до закону).

2. Доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами.
3. Доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренди).
4. Доходи не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному періоду.
5. Доходи з інших джерел, у тому числі, але не виключно, у вигляді:
  - сум безповоротної фінансової допомоги, вартості товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платнику податку, крім їх надання неприбутковим організаціям;
  - сум поворотної фінансової допомоги, що залишається не поверненою на кінець звітного періоду від осіб, що не є платниками цього податку, або від осіб, які мають пільги з цього податку;
  - сум невикористаної частини коштів, що повертаються із страхових резервів;
  - сум коштів страхового резерву, використаних не за призначенням;
  - вартості матеріальних цінностей, переданих платнику податку у відповідальне зберігання та використаних ним у власному виробничому чи господарському обороті;
  - сум штрафів та неустойки чи пені, фактично одержаних за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду;
  - сум державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду;
  - сум акцизного збору, сплачених чи нарахованих покупцями підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника



такого акцизного збору, уповноваженого законом вносити його до бюджету, та рентних платежів;

- доходів від продажу електричної енергії (включаючи реактивну);
- сум дотацій і субсидій з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отриманих платником податку.

*Не включаються до складу валового доходу:*

1. Суми ПДВ, отримані чи нараховані платником ПДВ, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником ПДВ.
2. Суми коштів або вартість майна, отримані як компенсація за примусове відчуження державою іншого майна у випадках, передбачених законодавством.
3. Суми коштів або вартість майна, отримані за рішенням суду або внаслідок задоволення претензій як компенсація прямих витрат або збитків, понесених платником в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, у разі якщо вони не віднесені до складу валових витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів.
4. Суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів та обов'язкових платежів, що повертаються з бюджетів, якщо вони не були включені до складу валових витрат.
5. Суми коштів або вартість майна, що надходять платнику у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані платником податку, в тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи.
6. Суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг, у разі зарахування таких доходів до відповідних бюджетів.
7. Суми коштів у вигляді внесків, які:
  - надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків, а також осіб, що уклали договори страхування;

- надходять до страховиків, що здійснюють довгострокове страхування життя, від страхувальників;
  - накопичуються за пенсійними вкладками, рахунками учасників фондів банківського управління;
  - суми надходжень до неприбуткових установ і організацій.
8. Кошти спільного інвестування, а саме кошти залучені від інвесторів інститутів спільного інвестування (ІСІ), доходи від здійснення операцій з активами ІСІ та доходи, нараховані за активами ІСІ, а також кошти, залучені від власників сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, доходи від здійснення операцій з активами фондів операцій з нерухомістю та доходи, нараховані за активами фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону.
  9. Номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед таким платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів).
  10. Доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку.
  11. Кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, смітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи — емітента, або після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище номінальної вартості акцій (часток, паїв).
  12. Кошти, що надаються платнику податку — суб'єктові інноваційної діяльності спеціалізованими державними і комунальними інноваційними фінансово-кредитними установами.





13. Кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод.
14. Кошти або майно, що надаються у вигляді безповоротної допомоги громадським організаціям інвалідів.
15. Вартість основних фондів, безоплатно отриманих з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством.
16. Інші надходження, прямо визначені нормами Закону «Про оподаткування прибутку підприємств».

Таким чином, *скоригований валовий дохід* — валовий дохід, визначений без врахування перелічених доходів, які не включаються до складу валового доходу.

*Валові витрати* виробництва та обігу — сума будь-яких витрат у грошовій, матеріальній, нематеріальній та інших формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбано (виготовлено) для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

*До складу валових витрат включаються:*

- суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну);
- суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій у розмірі, що перевищує 2 %, але не більше 5 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного року (на 2005 рік дію даного пункту призупинено);
- сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше



75 % таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

- суми коштів, внесених до страхових резервів згідно переліку та обмежень;
- суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), крім тих, що прямо не визначені у переліку податків і зборів, визначених Законом України «Про систему оподаткування»;
- суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, установлених правилами податкового обліку та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді;
- суми витрат, не враховані у минулих податкових періодах у зв'язку з допущенням помилок та виявлених у звітному періоді у розрахунку податкового зобов'язання;
- суми безнадійної заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат, у разі коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не призвели до позитивного наслідку;
- суми витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів та суми пересвищення балансової вартості основних фондів та нематеріальних активів над вартістю їх продажу у встановлених межах і порядку;
- суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані або передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, а також неприбутковим установам у розмірі, що перевищує 2 %, але не більше 5 % оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду (для громадських організацій інвалідів — не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду);



- суми витрат, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління довкіллям;
- суми витрат, пов'язаних з розвідкою (до розвідкою) та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ);
- суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 % фонду оплати праці платника податку у розрахунку за звітний рік;
- інші витрати згідно закону.

*Не включаються до складу валових витрат витрати на:*

- потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності (організація та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків, придбання лотерей, участь в азартних іграх, фінансування особистих потреб фізичних осіб тощо);
- придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт основних фондів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також придбання нематеріальних активів, які підлягають амортизації;
- сплату податку на прибуток, податку на нерухомість, податку на додану вартість, включеного до ціни товарів, податків на доходи фізичних осіб;
- сплату вартості торгових патентів, яка враховується у зменшення податкових зобов'язань платника податку;
- сплату штрафів, неустойки, пені за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання холдінгових компаній, які є окремими юридичними особами;
- виплату дивідендів;



- виплату винагород або інших видів заохочень пов'язаних з платником податку фізичним чи юридичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату або заохочення було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час);
- інші виплати згідно закону.

Платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення яких включаються до складу валових витрат. При цьому, вартість запасів оплачених, але не отриманих (не оприбуткованих) до приросту запасів не включається і вартість запасів оплачених, але не відвантажених (не знятих з обліку) до убутку запасів не включається.

Для врегулювання впливу затрат на фінансові результати, валові доходи та валові витрати, які враховуються при оподаткуванні коригуються на різницю сальдових залишків запасів і матеріальних активів:

1. Якщо балансова вартість залишків по матеріальних активах на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, то різниця включається до складу валових доходів у такому звітному періоді.
2. Якщо балансова вартість таких запасів на кінець звітного періоду є меншою за їх балансову вартість на початок того ж періоду, то різниця включається до складу до валових витрат у такому звітному періоді.
3. Якщо платник податків приймає рішення про уцінку (дооцінку) запасів згідно з правилами бухгалтерського обліку, то така операція з метою податкового обліку не змінює балансову вартість запасів та валові доходи або валові витрати, пов'язані з придбанням таких запасів.



*Амортизація* — це поступове віднесення витрат з придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів і нематеріальних активів на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.

Під терміном «основні фонди» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 гривень, що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу валових витрат платника податку в загальному порядку.

Амортизації підлягають витрати:

- на придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання;
- на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб;
- на проведення всіх видів ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- на капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом: іригація, осушення, збагачення.

*Не підлягають амортизації* та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку:

- на придбання і відгодівлю продуктивної худоби;
- на вирощування багаторічних плодоносних насаджень;
- на придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;
- на утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

*Не підлягають амортизації* та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування:



- витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;
- витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або поліпшення невиробничих фондів.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного із календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду.

При цьому, сума амортизаційних відрахувань кварталу визначається шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу.

Для цього *основні фонди ділять на чотири групи:*

- будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини, вартість капітального поліпшення землі;
- автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові, електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;
- інші основні фонди, не включені в 1, 2 і 4 групи;
- електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і радії, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного



(податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

- для групи 1 — 2 %;
- для групи 2 — 10 %;
- для групи 3 — 6 %;
- для групи 4 — 15 %.

Платник податку може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують зазначених норм. Зазначене рішення приймається платником до початку звітного податкового року, не може бути змінено протягом року і доводиться до відома податкового органу разом із поданням декларації за перший квартал такого звітного року.

*Балансова вартість* групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок звітного періоду (розрахункового кварталу) розраховується за формулою:

$$B_{(a)} = B_{(a-1)} + P_{(a-1)} - B_{(a-1)} - A_{(a-1)},$$

де  $B_{(a)}$  — балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу;

$B_{(a-1)}$  — балансова вартість групи (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$P_{(a-1)}$  — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$B_{(a-1)}$  — сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) протягом попереднього розрахункового кварталу;

$A_{(a-1)}$  — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих в попередньому розрахунковому кварталі.





Якщо протягом року є високі темпи інфляції, платники податку всіх форм власності мають право застосувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = (I_{(a-1)} - 10) : 100,$$

де  $I_{(a-1)}$  — індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення  $K_i$  не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводиться до досягнення його балансовою вартістю 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат відповідного податкового періоду, а його вартість прирівнюється до нуля.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Платники податку мають право протягом звітного періоду віднести до валових витрат будь які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у тому числі витрати на поліпшення орендованих основних фондів, у сумі, яка не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду.

Витрати, що перевищують зазначену суму, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, і 4 чи окремих об'єктів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу.



Платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті. По податку з прибутку використовують такі *податкові періоди*:

- календарний квартал;
- календарне півріччя;
- календарні три квартали;
- календарний рік.

Податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції, для яких річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного (бюджетного) року.

Якщо платник податку береться на облік податковим органом всередині податкового періоду, то перший звітний податковий період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, та закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду. Якщо ж платник податку ліквідується, то останнім податковим періодом вважається період (що закінчується днем такої ліквідації), на який припадає дата такої ліквідації.

*Датою збільшення валових витрат* є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата списання коштів із банківських рахунків на оплату товарів (робіт, послуг) чи день видачі коштів з каси — в разі придбання товарів за готівку;
- або дата оприбуткування товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного отримання результатів робіт (послуг).

*Датою збільшення валового доходу* є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок, або дата оприбуткування готівки в касі;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного надання результатів робіт (послуг).



Податок, що підлягає сплаті до бюджету, визначається за формулою:

$$\Sigma \text{пн} = \text{ОО} \times \text{Спн} - \text{Пн},$$

де  $\Sigma \text{пн}$  — сума податку з прибутку, яка підлягає сплаті до бюджету;  
 $\text{ОО}$  — об'єкт оподаткування;  
 $\text{Спн}$  — ставка податку з прибутку;  
 $\text{Пн}$  — плата за патент (якщо підприємство викупило патент для здійснення своєї діяльності).

Слід зазначити, що платник податку, який здійснює діяльність, що підлягає патентуванню, зобов'язаний окремо визначити податок на прибуток від кожного окремого виду такої діяльності та окремо визначати податок на прибуток від іншої діяльності. З цією метою такі платники податку ведуть окремий облік:

- валових доходів, отриманих від здійснення діяльності, що підлягає патентуванню;
- валових витрат, понесених у зв'язку із здійсненням такої діяльності;
- балансової вартості товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, які використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню. При цьому балансова вартість таких запасів не бере участі у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості для визначення об'єкта оподаткування від іншої діяльності;
- амортизаційних відрахувань, нарахованих на відповідну групу основних фондів, що використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню.

Податок за звітний період сплачується до відповідного бюджету у строк, визначений законом для квартального податкового періоду. Платники податків зобов'язані у строки, визначені законом, подати до податкового органу податкову декларацію про прибуток



за звітний період, розраховану наростаючим підсумком з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів у разі його наявності. Згідно закону, якщо об'єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами податкового року має від'ємне значення об'єкта оподаткування (з врахуванням суми амортизаційних відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового періоду. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з врахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року в складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

За звітні квартал, півріччя та три квартали платники подають спрощену декларацію, а за результатами звітного року — повну.

Якщо платник податку вважає за доцільне роз'яснити окремі результати фінансово-господарської діяльності, зазначені у податковій декларації, то він може надіслати податковому органу таке пояснення, складене у довільній формі.

Бюджетні організації сплачують податок на прибуток, отриманий від господарської діяльності, щоквартально з наростаючим підсумком звітного податкового року.

Неприбуткові організації сплачують податок на прибуток від неосновної діяльності у загальному порядку.

Платник податку, який має філії, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку і сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцем знаходження філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, зменшуючи його на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій.

Нерезиденти, що проводять діяльність на території України через постійне представництво, щоквартально подають податковим органам за місцезнаходженням постійного представництва декларацію



про прибуток, одержаний із джерел в Україні, а також розрахунок нарахованого податку на прибуток за формою, встановленою центральним податковим органом.

Якщо постійне представництво припиняє діяльність до закінчення звітного кварталу, зазначені документи подаються державному податковому органу протягом 15 календарних днів з моменту такого зупинення.

Податок на прибуток нерезидента обчислюється платником податку і підлягає підтвердженню податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

Сплату податку з прибутку може проводити тільки сам платник. Надміру внесені до бюджету суми податку, що нараховані за звітний період наростаючим підсумком з початку року, зараховуються в рахунок наступних платежів або повертаються платнику податку не пізніше десяти робочих днів із дня одержання письмової заяви такого платника податку.

Відповідальність за правильність нарахування, своєчасність сплати податку та дотримання податкового законодавства несе платник податку у порядку та розмірах, визначених законом.

Оподаткування окремих видів діяльності включає:

**1. Оподаткування товарообмінних (бартерних) операцій.**

Доходи та витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижче за звичайні ціни.

Звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

**2. Оподаткування страхової діяльності.**

Дохід від страхової діяльності юридичних осіб-резидентів не підлягає оподаткуванню за ставкою 25 % та оподатковується:

- за ставкою 0 % — при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з дострокового страхування життя та пенсійного страхування у мсжах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до таких договорів;



- за ставкою 3 % — при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхування.

*Оподатковуваний дохід від страхової діяльності* — сума страхових внесків, страхових платежів або страхових премій, одержаних страховиками-резидентами протягом звітного періоду за договорами страхування і перестраховування ризиків на території України або за її межами, зменшених на суму страхових платежів, сплачених страховиком за договорами перестраховування з резидентом.

Страховик здійснює окремий податковий облік операцій, що оподатковуються за різними ставками за правилами, встановленими у порядку, визначеному законом для встановлення форми відповідної податкової декларації (розрахунку).

У випадку порушення вимог договору довгострокового страхування життя або договору недержавного пенсійного забезпечення, доходи одержані страховиком за такими договорами, оподатковуються за ставкою 3 % у податковому періоді, в якому відбулося порушення, з нарахуванням пені на суму податкового боргу, розрахованої з початку податкового періоду, наступного за податковим періодом, на який припадає отримання таких доходів страховиком, до дня їх включення до валового доходу страховика.

Якщо договір довгострокового страхування життя чи з недержавного пенсійного забезпечення розривається з будь-яких причин до закінчення мінімального строку його дії або до настання відповідного страхового випадку, в результаті чого відбувається часткова страхова виплата, виплата викупної суми або повне припинення зобов'язань страховика за таким договором перед таким платником податку, то платник податку, який збільшив валові витрати, зобов'язаний включити до складу своїх валових доходів відповідного звітного періоду суму таких попередньо сплачених платежів (внесків, премій).

Дану суму необхідно збільшити на суму пені, нараховану на суму податкового боргу, яка розраховується з початку податкового періоду, наступного за періодом, в якому такий платник податку



вперше збільшив валові витрати на суму таких страхових платежів у межах такого договору, до дня подання податкової декларації за наслідками податкового періоду, на який припадає факт такого дострокового розірвання або порушення вимог. При цьому викупна сума або її частина, яка повертається платнику податку страховиком, не включається до складу валових доходів платника податку.

Штрафні санкції за заниження об'єкта оподаткування в даному випадку не застосовуються ні до страховика ні до платника податку.

### *3. Оподаткування операцій із розрахунками в іноземній валюті.*

З метою оподаткування будь-яка іноземна валюта або заборгованість в іноземній валюті, а також всі доходи і витрати, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

Витрати, понесені платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат, визначаються у сумі, що має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти і не підлягають перерахуванню у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом звітного періоду.

У випадку купівлі іноземної валюти за гривні валові витрати або валові доходи платника податку не змінюються. Сума гривень, сплачена платником податку у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням платника податку), вважається балансовою вартістю такої іноземної валюти.

У разі продажу іноземної валюти за гривні валові доходи платника збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця, а валові витрати платника збільшуються на суму балансової вартості такої валюти.

Платник податку самостійно обирає метод оцінки балансової вартості іноземної валюти за середньозваженою вартістю або ідентифікованою





вартістю. Зміна методу оцінки балансової вартості іноземної валюти протягом податкового року для цілей податкового обліку не дозволяється.

Банки здійснюють відмінний від інших платників податку податковий облік результатів операцій з іноземною валютою.

Облік операцій з продажу або купівлі іноземної валюти, які здійснюються за дорученням та за рахунок клієнтів банків, ведеться окремо від обліку операцій з продажу або купівлі іноземної валюти, які здійснюються за рішенням банку за рахунок інших (власних) джерел.

При проведенні операцій з продажу або купівлі іноземної валюти, які здійснюються за дорученням клієнтів до валових доходів банку відносяться суми комісійних (брокерських) та інших видів винагород, одержаних банком у зв'язку із здійсненням таких операцій протягом звітного періоду, а до валових витрат — витрати банку, понесені у зв'язку із здійсненням таких операцій.

Якщо проводяться операції з купівлі або продажу іноземної валюти за рішенням банку, то до складу валових доходів або валових витрат банку відноситься кінцевий фінансовий результат обмінних (конверсійних) операцій за результатами звітного періоду.

Зазначений кінцевий фінансовий результат визначається як сума фінансових результатів обмінних операцій за результатами кожного банківського дня. Фінансовим результатом за результатами банківського дня є різниця між валовими доходами, отриманими банком внаслідок продажу іноземної валюти та валовими витратами, понесеними у зв'язку із придбанням іноземної валюти протягом такого дня.

При цьому в розрахунки фінансового результату обмінних операцій не беруться суми комісійних (брокерських) або інших винагород, сплачених або отриманих банком у зв'язку із здійсненням таких операцій, які відносяться до складу валових доходів або валових витрат банку у загальному порядку.



#### 4. Оподаткування операцій з пов'язаними особами.

Пов'язана особа — це юридична особа, котра здійснює контроль над платником податку або контролюється таким платником, або перебуває під спільним контролем з таким платником податку; фізична особа або члени її сім'ї, котрі здійснюють контроль над платником податку; посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або зупинення правових відносин, а також члени її сім'ї.

Дохід, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам, визначається виходячи із договірних цін, але не менших за звичайні ціни на такі товари, що діяли на дату продажу. Витрати, понесені у зв'язку з придбанням товарів у пов'язаної особи визначаються виходячи із договірних цін, але не більших за звичайні ціни, що діяли на дату придбання.

Витрати платника податку, понесені по сплаті процентів по депозитах, орендних платежах, цивільно-правових договорах пов'язаних з платником податку особам, визначаються виходячи із договірних цін (процентних ставок за депозит), але не вищих за звичайні ціни (звичайні процентні ставки за депозит).

5. До валового доходу платника податку включається прибуток від продажу (обміну, інших видів відчуження) основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

6. *Оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами.*

З метою оподаткування платник податку веде окремий облік фінансових результатів операцій з торгівлі цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю та сертифікатами фондів операцій з нерухомістю) та деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів. При цьому облік операцій з акціями ведеться з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами.



Якщо протягом звітного періоду витрати, понесені у зв'язку із придбанням цінних паперів і деривативів, перевищують доходи, отримані від їх продажу, то від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів. Якщо ж доходи перевищують витрати, то прибуток включається до складу валових доходів за результатами такого звітного періоду.

*7. Оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи.*

Спільна діяльність без створення юридичної особи на території України ведеться на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети.

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником окремо від обліку господарських результатів.

Якщо доходи від спільної діяльності не розподіляються протягом звітного періоду з метою оподаткування звітного періоду, то вони вважаються розподіленими між учасниками на кінець періоду і підлягають оподаткуванню.

Виплата частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності оподатковується за ставкою 25 % особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до або під час такої виплати.

У разі коли прибуток від спільної діяльності не розподіляється протягом звітного періоду з метою оподаткування, він вважається розподіленим між учасниками згідно з умовами договору про спільну діяльність на кінець такого періоду і підлягає оподаткуванню.

Якщо протягом звітного періоду витрати платника перевищують доходи, то балансові збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від спільної діяльності.

Господарські відносини між учасниками спільної діяльності з метою оподаткування прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.



### 8. Оподаткування дивідендів.

Дивіденд — платіж, який здійснюється юридичною особою — емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав (інвестиційних сертифікатів) у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Виплати дивідендів проводяться власнику корпоративних прав пропорційно його частці в статутному фонді підприємства-емітента незалежно від того, чи була діяльність підприємства прибутковою при наявності інших джерел для виплати дивідендів, а також від того, чи є наявним прибуток, розрахований за правилами податкового обліку.

Платник податку — емітент корпоративних прав, державне не корпоратизоване, казенне чи комунальне підприємство зменшує суму нарахованого податку на прибуток звітного періоду у зв'язку із нарахуванням дивідендів.

У разі коли за наслідками звітного періоду сума податкових зобов'язань платника податку має від'ємне значення, сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку з нарахуванням дивідендів, додається у збільшення такого від'ємного значення.

Якщо сума такого авансового внеску перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента корпоративних прав за податком на прибуток такого звітного періоду, то різниця переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення податкового зобов'язання такого наступного періоду — на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів.

Юридичні особи, що отримують дивіденди, з яких утримано податок або дивіденди, виплачені у вигляді акцій не включають такі дивіденди до складу валового доходу (крім постійних представництв нерезидентів).



Якщо дивіденди отримуються платником податку — резидентом з джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів до складу валового доходу за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів.

Виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями (іншими корпоративними правами), які мають статус привілейованих, або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу валових витрат платника податку.

Авансовий внесок з податку на прибуток підприємств, сплачений у зв'язку з нарахуванням дивідендів є частиною такого податку та не може розцінюватися як податок, який справляється при репатріації дивідендів.

*9. Оподаткування операції з борговими вимогами та зобов'язаннями.*

Не включаються до валового доходу і не підлягають оподаткуванню кошти або майно, залучені платником податку у зв'язку з:

- отриманням платником фінансових кредитів від інших осіб-кредиторів, а також поверненням основної суми фінансових кредитів, наданих платником іншим особам — дебіторам, отриманням частини консолідованої іпотечної заборгованості власниками іпотечних сертифікатів участі, заміною однієї частки консолідованої іпотечної заборгованості на іншу;
- залученням коштів або майна у довірче управління, коштів у депозит (вклад) або на інші строкові чи довірчі рахунки;
- залученням майна на підставі договору лізингу, концесії, комісії, консигнації довірчого управління, а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно.



Не включаються до валових витрат кошти або майно, надані платникам у зв'язку з:

- поверненням основної суми кредиту, в тому числі частини консолідованого іпотечного боргу при погашенні іпотечного сертифіката участі, але не більше суми, сплаченої за придбання такого сертифіката, іншим кредиторам, а також наданням кредиту іншим особам-дебіторам, викупу (заміни) однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу;
- поверненням коштів з довірчого управління, основної суми депозитів;
- наданням майна на підставі договорів лізингу, концесії, комісії, довірчого управління тощо.

За процентними цінними паперами, суми процентів включаються до валових витрат платника у податковий період, протягом якого була здійснена виплата процентів.

За дисконтними цінними паперами, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу валових витрат платника у податковий період протягом якого відбулося погашення цінних паперів. За дисконтними цінними паперами, емітованими платником податку, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення (викуп) таких цінних паперів.

Платник податків, який здійснює довірчі операції з коштами або майном довірителя, відносить до складу своїх валових доходів кінцевий фінансовий результат такої довірчої операції, який визначається за наслідками податкового періоду, протягом якого здійснюється повернення довірителю частини доходу, фактично отриманого довіреною особою від операцій з розміщення коштів або майна такого довірителя, та дорівнює винагороді за здійснення таких довірчих операцій, яка утримується на користь довіреної особи за рахунок виплати такого доходу.

Оподаткування операцій з безстроковими цінними паперами здійснюється у порядку, передбаченому для оподаткування дивідендів (крім цінних паперів, що засвідчують корпоративні права).



Безстрокові цінні папери — це цінні папери, які не мають строку погашення чи мають строк погашення більш як 10 років з моменту їх емісії (випуску) або згідно за умовами емісії передбачають право емітента приймати одноособове рішення про продовження строку погашення (ліквідації) таких цінних паперів, незалежно від строку дії таких цінних паперів. Витрати, понесені платником у зв'язку з придбанням таких паперів не включаються до складу валових витрат і підлягають амортизації як нематеріальні активи.

Оподаткування операцій лізингу здійснюється в такому порядку:

- передання майна в оперативний лізинг не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму валових доходів, а орендар — валових витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому проводиться таке нарахування;
- передання майна у фінансовий лізинг для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі. При цьому орендодавець збільшує валові доходи, а уразі передання у фінансовий лізинг майна, що на момент такого передання перебувало у складі основних фондів орендодавця, — змінює відповідну групу основних фондів, а орендар збільшує відповідну групу основних фондів на вартість об'єкта фінансового лізингу за наслідками податкового періоду;
- передання в оренду житлового фонду або землі здійснюється за правилами оперативного лізингу.

**10. Оподаткування доходів від виконання довгострокових договірних зобов'язань.**

Платник податку може вибрати особливий порядок оподаткування результатів діяльності, що здійснюються за довгостроковим договором (контрактом). Сюди відносять договір на виготовлення, будівництво, установку, монтаж матеріальних цінностей і складових частин основних фондів та нематеріальних активів за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або утримання авансу.





Виконавець самостійно визначає доходи і витрати, використовуючи оціночний коефіцієнт виконання контракту, який розраховується як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат, що плануються при виконанні контракту.

Оціночний коефіцієнт виконання довгострокового договору (контракту) визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат, що плануються виконавцем при виконанні довгострокового контракту.

Дохід виконавців у звітному періоді визначається як добуток загальнодоговірної ціни довгострокового контракту на оціночний коефіцієнт його виконання. Витрати виконавця у звітному періоді визначаються як сума фактично оплачених витрат, пов'язаних із виконанням такого договору.

Витрати і доходи, понесені виконавцем довгострокового договору протягом звітного періоду, включаються до складу валових витрат або валових доходів такого виконавця за наслідками такого періоду.

Після завершення довгострокового договору виконавець здійснює перерахунок сум податкових зобов'язань, попередньо визначених за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виконання договору. При цьому визначається фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору як співвідношення витрат відповідних звітних періодів до фактичних загальних витрат та доход як добуток кінцевої договірної ціни об'єкта договору на фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору.

Якщо в результаті перерахунку виявиться, що платник завищив або занижив суму податкових зобов'язаних, розраховану за наслідками будь-якого податкового періоду протягом виконання договору, то таке завищення чи заниження змінює відповідно валовий доход із застосуванням до суми визначеної різниці процента, що дорівнює 120 % ставки НБУ, що діяла на момент перерахунку, за строк дії такої репреплати чи недоплати.



При цьому відлік строку позовної давності починається з податкового періоду, в якому завершується довгостроковий договір.

### 11. Оподаткування неприбуткових установ і організацій.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових установ і організацій, які є:

- органами державної влади України, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами або організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;
- благодійними фондами і благодійними організаціями, в тому числі громадськими організаціями, створеними з метою проведення екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, творчими спілками та політичними організаціями, громадськими організаціями інвалідів, науково-дослідними установами та вищими навчальними закладами 3–4 рівнів акредитації, заповідниками;
- пенсійними фондами, кредитними спілками;
- юридичними особами, діяльність яких не передбачає одержання прибутку;
- спілками, асоціаціями, іншими об'єднаннями юридичних осіб, що утримуються лише за рахунок внесків засновників та не проводять господарської діяльності;
- релігійними організаціями;
- житлово-будівельними кооперативами, об'єднаннями співвласників багатоквартирних будинків, створеними в порядку, визначеному законодавством;
- професійними спілками, їх об'єднаннями та організаціями профспілок, утвореними в порядку, визначеному законом.

Набуття статусу неприбуткової організації здійснюється при її первісній реєстрації. Перереєстрація неприбуткової організації у випадках, передбачених законом, здійснюється без справляння будь-якої плати з такої неприбуткової організації.

Якщо неприбуткова установа ліквідується, то її активи повинні бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду



або зараховані до доходу бюджету. У разі ліквідації недержавного пенсійного фонду його активи підлягають розподілу відповідно до закону, що регулює питання недержавного пенсійного забезпечення.

З метою оподаткування центральний податковий орган веде реєстр всіх неприбуткових організацій, які звільняються від оподаткування.

### *12. Особливості оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів.*

Прибуток підприємств та організацій, громадських організацій інвалідів, майно яких є власністю, отриманий від продажу товарів, крім підакцизних та прибутку, одержаного від грального бізнесу, де протягом попереднього звітного періоду кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих, а фонд оплати праці інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 % суми загальних витрат на оплату праці, що відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу), звільняється від оподаткування.

Такі підприємства мають право використовувати цю пільгу при наявності відповідного дозволу, який надається міжвідомчою Комісією з питань діяльності підприємств та організацій інвалідів відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

### *13. Оподаткування нерезидентів.*

Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого від провадження господарської діяльності зобов'язані утримувати податок з таких доходів за ставкою 15 % від їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачене нормами міжнародних угод, які набрали чинності.

Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів на безпроцентні (дисконтні) облігації чи казначейські зобов'язання, оподатковуються за ставкою 25 % у такому порядку:



- базою оподаткування є прибуток, який розраховується як різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченою (нарахованою) їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринку;
- з метою здійснення податкового контролю придбання або продаж цінних паперів може здійснюватися від імені та за рахунок нерезидента виключно його постійним представництвом або резидентом, який працює від імені, за рахунок та за дорученням такого нерезидента;
- зазначені резидент або постійне представництво нерезидента несуть відповідальність за повне та своєчасне нарахування та сплату до бюджету податків, утриманих при виплаті нерезиденту доходів від володіння процентними або безпроцентними (дисконтними) цінними паперами.

Доходи, отримані нерезидентами, у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери, продані нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів — нерезидентів, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані Україною позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються у Державному бюджеті України чи кошторисі Національного банку України не підлягають оподаткуванню.

Сума фрахту транспортних засобів, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковуються за ставкою 6 % з джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому базою оподаткування є базова ставка такого фрахту, а особами, уповноваженими стягувати цей податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також чи є він суб'єктом спрощеного оподаткування чи ні.

Страховики (інші резиденти), які здійснюють виплати в межах договорів страхування або перестрахування ризиків на користь нерезидентів оподатковують такі суми наступним чином:

- при укладенні договорів страхування чи перестраховування ризику безпосередньо із страховиками-нерезидентами (за винятком укладення договорів із перестраховування через або за посередництвом страхових брокерів), рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, встановленим центральним органом виконавчої влади з регулювання ринків фінансових послуг — за ставкою 0 %;
- в інших випадках — за ставкою 3 % від суми таких виплат за власний рахунок у момент здійснення перестраховування таких виплат.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам від наданих рекламних послуг на території України, сплачують податок за ставкою 20 % від суми таких виплат за власний рахунок.

Суми прибутків нерезидентів, які здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються у загальному порядку. Якщо неможливо шляхом прямого підрахунку визначити прибуток, одержаний нерезидентами з джерелом походження з України, оподатковуваний прибуток визначається податковим органом як різниця між валовим доходом та валовими витратами, визначеними шляхом застосування до суми одержаного валового доходу коефіцієнта 0,7.

#### 14. Оподаткування виробників сільськогосподарської продукції.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції сплачують податок на прибуток за підсумками звітного податкового року.

Валові доходи і витрати утримані протягом року, підлягають індексуванню виходячи з офіційного індексу інфляції за період від місяця, наступного за місяцем понесення таких витрат (отримання доходів) до кінця звітного податкового року.

Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується у сільськогосподарському виробничому обороті.



Винятком є підприємства, основною діяльністю яких є виробництво або продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби, хутряних товарів, лікєро-горілчаних виробів, пива, вина і виноматеріалів, які оподатковуються у загальному порядку.

#### 15. Особливості оподаткування окремих платників податку.

Звільняються від оподаткування:

- прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів;
- доходи заготівельних підприємств від продажу відповідно до закону окремих видів відходів як вторинної сировини, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України;
- прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги, яка надається на безоплатній та безповоротній основі або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду «Укриття» для реалізації міжнародної програми, для подальшої експлуатації, підготовки до зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та забезпечення соціального захисту персоналу Чорнобильської АЕС;
- тимчасово, до 1 січня 2009 року, звільняється від оподаткування прибуток видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії та розповсюджувачів книжкової продукції, отриманий від видавничої діяльності з виготовлення і розповсюдження книжкової продукції, виробленої в Україні, крім видань рекламного та еротичного характеру.

## 1.6. Прибуткове оподаткування населення

1. *Основи прибуткового оподаткування громадян в Україні.*
2. *Порядок формування загального оподаткованого доходу.*

3. Податкові соціальні пільги та порядок їх застосування.
4. Сутність та порядок застосування податкового кредиту.
5. Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку з доходів фізичних осіб до бюджету.
6. Особливості нарахування та сплати окремих видів доходів.
7. Оподаткування операцій, пов'язаних з іпотечним житловим кредитуванням.
8. Оподаткування операцій з продажу об'єктів нерухомого майна.
9. Оподаткування операцій з продажу або обміну об'єкта рухомого майна.
10. Оподаткування доходу, отриманого платником податку внаслідок прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав.
11. Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації).
12. Особливості оподаткування доходів громадян, які займаються підприємницькою діяльністю.

Основним прямим податком з населення в Україні сьогодні є податок з доходів фізичних осіб, який справляється з 1 січня 2004 року згідно із Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року N 889-IV.

З набуттям сили вказаного Закону, Декрет Кабінету Міністрів України № 13-92 від 26 грудня 1992 року «Про прибутковий податок з громадян» втратив чинність, за винятком норм розділу IV у частині оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю, норми якого застосовуються з урахуванням положень нового Закону, та діють до набрання чинності спеціальним законом з питань оподаткування фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності.

*Податок з доходів фізичних осіб* — плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу (місце постійного





або переважного проживання платника податку, місце реєстрації платника податку, визначене згідно з законодавством) або розташовано особу, що виплачує оподатковувані доходи.

*Платниками податку є:*

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

*Фізична особа — резидент* — 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 випадку 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.

Слід зазначити, що 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 ж все таки неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи зазначені положення, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

Якщо всупереч законодавства фізична особа — громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування податком з доходів фізичних осіб така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених

за кордоном, передбаченого Законом № 889-IV або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються вищезазначені положення, 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 законодавством, або її реєстрація як самозайнятої особи.

*Фізична особа — нерезидент* — фізична особа, яка не є резидентом України.

*Не є платниками податку нерезиденти*, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України та мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені на умовах взаємності міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, відносно доходів, одержуваних ними безпосередньо від здійснення такої дипломатичної діяльності.

*Об'єктом оподаткування резидента є:*

- загальний місячний оподатковуваний дохід;
- чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року;
- доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті;
- іноземні доходи.

*Об'єктом оподаткування нерезидента є:*

- загальний місячний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;
- загальний річний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України;
- доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті.



При нарахуванні доходів у вигляді валютних цінностей або інших активів, чия вартість є вираженою в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях, така вартість перераховується у гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, діючим на момент одержання таких доходів.

При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах, об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = \frac{100}{100 - Cn},$$

де  $K$  — коефіцієнт;

$Cn$  — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Вартість такого нарахування визначається виходячи із звичайної ціни, збільшеної на суму:

- податку на додану вартість, якщо особа, яка здійснює таке нарахування, є платником податку на додану вартість;
- акцизного збору, якщо надається підакцизний товар.

У такому ж порядку визначається об'єкт оподаткування для сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрадження або під звіт та не повернутих у встановлений строк.

При нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати, об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України чи внесків до фондів загальнообов'язкового соціального страхування, які відповідно до закону справляються за рахунок доходу найманої особи.

*Дохід* — сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахованих на його користь, чи набутих незаконним



шляхом, протягом відповідного звітнього податкового періоду з різних джерел як на території України, так і за її межами.

*Загальний оподатковуваний дохід* — будь-які доходи, які підлягають оподаткуванню, нараховані (виплачені) на користь платника податку протягом звітнього податкового періоду. Він складається з доходів, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх нарахуванні (виплаті), доходів, які підлягають оподаткуванню у складі загального річного оподаткованого доходу, а також доходів, які оподатковуються за наслідками інших податкових періодів, визначених цим Законом.

Загальний оподатковуваний дохід поділяється на загальний місячний оподатковуваний дохід та загальний річний оподатковуваний дохід, відповідно до звітнього податкового періоду, за наслідками якого вони підлягають оподаткуванню. Звітнім податковим періодом виступає проміжок часу, який розпочинається з першого календарного дня звітнього місяця або року та закінчується останнім календарним днем такого місяця або року. Якщо фізична особа вперше отримує оподатковуваний дохід всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

*Загальний річний оподатковуваний дохід* складається з суми місячних оподатковуваних доходів звітнього року, а також оподатковуваних доходів, отриманих платником податку у попередні роки та виявлених у звітному році.

До складу *загального місячного оподаткованого доходу* включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, нараховані платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору;
- доходи від продажу об'єктів прав інтелектуальної власності; 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) — роялті, у тому числі одержувані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

- сума (вартість) подарунків у межах, що підлягають оподаткуванню;
- сума страхових виплат, страхових відшкодувань або викупних сум, отриманих платником податку за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування;
- частина доходів від операцій з майном;
- дохід від надання майна в оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування);
- доходи, отримані платником податку від його працедавця як додаткові блага (у вигляді вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку у безоплатне користування);
- доходи у вигляді процентів (дисконтних доходів), дивідендів та роялті, виграшів, призів;
- інвестиційний прибуток від здійснення платником податку операцій з цінними паперами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери формах;
- доходи у вигляді вартості успадкованого майна, у межах, що підлягають оподаткуванню;
- інші доходи згідно Закону.

До складу загального місячного оподаткованого доходу платника податку не включаються такі доходи:

- суми державної адресної допомоги, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород та страхових виплат, які отримуються платником податку відповідно з бюджетів, Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового соціального страхування згідно із законом;
- суми коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт;



- суми доходів, отриманих платником податку від розміщення ним коштів у цінні папери, емітовані Міністерством фінансів України, виграші у державну лотерею;
- суми внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших ніж збір на державне пенсійне страхування або внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- суми збору на державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його працедавця у розмірах, визначених законом;
- кошти або вартість майна (немайнових активів), які надходять платнику податку за рішенням суду внаслідок поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін;
- аліменти;
- кошти або майно, майнові чи немайнові права, які отримуються спадкоємцями фізичної особи, у разі оформлення права на спадщину в порядку, передбаченому законодавством;
- кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (немайнових активів), примусово відчужених державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у формі, відмінної від грошової;
- сума відшкодування платнику податку надміру сплачених ним податків, зборів (обов'язкових платежів) з бюджетів або державних цільових страхових фондів згідно із законом, а також бюджетного відшкодування при застосуванні права на податковий кредит;
- дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою — резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови коли таке



нарахування ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, внаслідок чого збільшується статутний фонд такого емітента на відповідну суму;

- сума, сплачена працедавцем на користь закладів освіти у рахунок компенсації вартості підготовки чи перепідготовки платника податку-найманого працівника за профілем діяльності чи загальними виробничими потребами такого працедавця;
- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування в межах на території України платника податку або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або зі знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються професійні внески такого платника податку — члена такої професійної спілки, створеної за законодавством України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- дохід (прибуток), одержаний самозайнятою особою від здійснення нею підприємницької або незалежної професійної діяльності, який згідно із законом оподатковується за спеціальними (спрощеними) процедурами (системами);
- сума стипендії, яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту;
- сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачені законом, яка виплачується з бюджету;
- інші доходи, які відповідно до норм Закону не включаються до складу загального місячного оподатковуваного доходу за іншими підставами.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у таких розмірах.



1. У розмірі, що дорівнює одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року, — для будь-якого платника податку.
2. У розмірі, що дорівнює 150 % суми пільги, — для платника податку, який:
  - є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником) — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
  - утримує дитину-інваліда — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
  - має трое чи більше дітей віком до 18 років — у розрахунку на кожну таку дитину;
  - є вдівцем або вдовою;
  - є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;
  - є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;
  - є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;
  - є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів.
3. У розмірі, що дорівнює 200 % суми пільги, — для платника податку, який є:
  - особою, що є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави;
  - учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
  - колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;



- особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;
- особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга *не може бути застосована* до інших доходів платника податку, якщо він отримує протягом звітного податкового місяця одночасно такі доходи, як:

- плата за виконання громадських робіт, яка повністю або частково фінансується за рахунок бюджету або відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- стипендія, грошове чи майнове (речове) забезпечення, одержувані учнями, студентами, аспірантами, ординаторами, ад'юнктами, військовослужбовцями строкової служби, що виплачується з бюджету;
- заробітна плата під час відбування покарання у вигляді позбавлення волі;
- заробітна плата, нарахована (виплачена) за здійснення роботи за наймом у складі екіпажу (команди) транспортного засобу, який перебуває за межами території України, її територіальних вод (виключної економічної зони), у тому числі на якірних стоянках, та належить резиденту на правах власності або перебуває у його тимчасовому (строковому) користуванні та/або є зареєстрованим у Державному судовому реєстрі України чи Судовій книзі України;
- заробітна плата осіб, які відповідно до закону є державними службовцями;
- доходи самозайнятої особи від підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

У випадку якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше зазначених підстав,

податкова соціальна пільга застосовується один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого місячного доходу платнику податку у вигляді заробітної плати виключно за одним місцем його нарахування (виплати). Платник податку подає працедавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги за формою, визначеною центральним податковим органом.

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання працедавцем заяви платника податку про застосування пільги.

Якщо платник податку змінює за самостійним рішенням місце отримання податкової соціальної пільги, то він зобов'язаний надати працедавцю за попереднім місцем її застосування заяву про відмову від такої пільги за формою, визначеною центральним податковим органом. Така заява не подається, якщо платник податку припиняє трудові відносини з таким працедавцем.

Працедавець відображає у складі річної податкової звітності всі випадки отримання заяв платників податку про застосування пільги та заяв про відмову від такої пільги.

За місцем отримання платником податку основного доходу (визначеним у трудовій книжці) податкова соціальна пільга застосовується без подання заяви про застосування пільги.

Слід зазначити, що податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначається як добуток вказаної суми та відповідної кількості дітей.



На перехідний період установлюються такі розміри податкової соціальної пільги:

- у 2005 році — у розмірі 50 % від суми податкової соціальної пільги;
- у 2006 році — у розмірі 80 % від суми податкової соціальної пільги;
- у 2007 році — у розмірі 100 % від суми податкової соціальної пільги.

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

Працедавець платника податку за місцем застосування податкової соціальної пільги здійснює перерахунок сум доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також сум наданих податкових соціальних пільг:

- за наслідками кожного звітного податкового року;
- під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги при зміні місця її застосування за самостійним рішенням платника податку;
- під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким працедавцем.

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата податку, то така сума стягується працедавцем за рахунок суми будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу — за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців, до повного погашення суми такої недоплати.

Коли внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з працедавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподаткованого доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина



такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року.

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає переплата податку, то на її суму зменшується сума нарахованого податкового зобов'язання платника податку за відповідний місяць, а при недостатності такої суми — сума податкових зобов'язань наступних податкових періодів, до повного повернення суми такої переплати.

Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з працедавцем, виникає сума переплати, що перевищує суму податкового зобов'язання, нарахованого за останній звітний період, то така сума підлягає відшкодуванню з бюджету у встановленому порядку.

Принципово новим моментом в механізмі оподаткування фізичних осіб є податковий кредит.

*Податковий кредит* — сума (вартість) витрат, понесених платником податку — резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів — фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року, у випадках, визначених Законом № 889.

Підстави для нарахування податкового кредиту із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації.

До складу податкового кредиту включаються фактично понесені витрати, підтверджені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат. Зазначені документи не надсилаються податковому органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки стосовно нарахування такого податкового кредиту.



Платник податку має право включити до складу податкового кредиту звітного року такі витрати, фактично понесені ним протягом такого звітного року.

1. Частину суми процентів за іпотечним кредитом, сплачених платником податку, яка розраховується за встановленими правилами.
2. Суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків несприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не є більшим 5 % від суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року.
3. Суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення, але не більше граничного розміру доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги у розрахунку за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року.

Такі витрати включаються:

- при навчанні платника податку або іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення — до податкового кредиту одного з таких членів за їх вибором;
  - при навчанні обох членів подружжя — окремо до податкового кредиту кожного, відповідно до вартості його навчання.
4. Суму власних коштів платника податку, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань у розмірах, що не покриваються виплатами з фонду загальнообов'язкового медичного страхування, крім витрат на:
    - косметичне лікування або косметичну хірургію (включаючи косметичне протезування, не пов'язане з медичними показаннями);



- водолікування та геліотерапію, не пов'язані з лікуванням хронічних захворювань;
  - лікування та протезування зубів з використанням дорожчих металів, гальванопластики та порцеляни;
  - аборти, крім абортів, які проводяться за медичними показаннями, або якщо вагітність стала наслідком звалтування;
  - операції з переміни статі;
  - лікування венеричних захворювань, крім СНІДу та венеричних захворювань, причиною яких стало нестатеве зараження або звалтування;
  - лікування тютюнової чи алкогольної залежності;
  - клонування людини або її органів;
  - придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, оплати вартості медичних послуг, які не підпадають під перелік життєво необхідних, встановлений Кабінетом Міністрів України.
5. Суму витрат платника податку на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій та пенсійних внесків страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, установі банку за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, яка не перевищує (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування):
- при страхуванні платника податку або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом платника податку або на банківський пенсійний депозитний рахунок чи за їх сукупністю — суму, визначену для граничного розміру доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги;





- при страхуванні члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом або на банківський пенсійний депозитний рахунок на користь такого члена сім'ї чи за їх сукупністю — 50 % суми граничного розміру доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги.

Якщо платник податку або члени його сім'ї першого ступеня споріднення були застраховані їх працедавцями або працедавці є вкладниками недержавних пенсійних фондів чи пенсійних депозитних рахунків на їх користь, то встановлена гранична сума, зменшується для відповідної застрахованої особи або учасника недержавного пенсійного фонду на суму страхових внесків або внесків до недержавних пенсійних фондів чи на пенсійні депозитні рахунки, сплачених її працедавцем протягом такого звітного податкового року.

Якщо член сім'ї платника податку першого ступеня споріднення самостійно застрахував такі самі ризики за окремим страховим договором або він є вкладником недержавного пенсійного фонду за окремим пенсійним контрактом, то:

1. Платник податку не має права включати до складу податкового кредиту визначену суму стосовно такого члена сім'ї.
2. Такий член сім'ї має право включити до складу свого податкового кредиту суму страхових (пенсійних) внесків (премій), сплачених за таким окремим страховим договором чи пенсійним контрактом суми витрат платника податку із:
  - штучного запліднення, незалежно від того, чи перебуває він у шлюбі з донором, чи ні;
  - оплати вартості державних послуг, включаючи сплату державного мита, пов'язаних з усиновленням дитини.

Слід зазначити, що податковий кредит може бути нарахований виключно резидентом, що має індивідуальний ідентифікаційний номер.

Крім того, загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподатковуваного доходу



платника податку, одержаного протягом звітнього року як заробітна плата.

Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкового кредиту за наслідками звітнього податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Обов'язок нарахування, утримання і сплати (перерахування) податку до бюджету покладений на податкового агента.

*Податковий агент* — юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи представництво нерезидента — юридичної особи, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати цей податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення законодавства.

Податковим агентом, зокрема, є фізична особа, що є суб'єктом підприємницької діяльності чи здійснює незалежну професійну діяльність, яка використовує найману працю інших фізичних осіб, щодо виплати заробітної плати (інших виплат та винагород) таким іншим фізичним особам.

Податковий агент, який нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника податку, утримує податок від суми такого доходу за його рахунок, використовуючи визначену законодавством ставку податку.

Ставка податку становить 15 % від об'єкта оподаткування. До 1 січня 2007 року *ставка оподаткування* встановлюється на рівні 13 % від об'єкта оподаткування.

Ставка податку становить 5 % від об'єкта оподаткування, нарахованого податковим агентом як:

- процент на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок (у тому числі картковий рахунок);



- процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;
- процент на вклад (внесок) до кредитної спілки, створеної відповідно до закону;
- інвестиційний дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, відповідно до закону;
- дохід за іпотечним сертифікатом участі, іпотечним сертифікатом з фіксованою дохідністю, відповідно до закону;
- в інших випадках, прямо визначених відповідними нормами Закону № 889.

Ставка податку становить подвійний розмір визначеної ставки від об'єкта оподаткування, нарахованого як виграш чи приз (крім у державну лотерею у грошовому виразі) на користь резидентів або нерезидентів, та від будь-яких інших доходів, нарахованих на користь нерезидентів — фізичних осіб.

Податок підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку особою, що його нараховує, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду.

Якщо згідно з нормами Закону № 889 окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні чи виплаті, то платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до складу загального річного оподаткованого доходу та подати річну декларацію з цього податку.

Якщо оподатковуваний дохід виплачується у не грошовій формі чи готівкою з каси резидента, то податок сплачується (перераховується) до



бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати.

Платник податку, що отримує доходи, нараховані особою, яка не є податковим агентом, зобов'язаний включити суму таких доходів до складу загального річного оподатковуваного доходу та подати річну декларацію з цього податку. При цьому, особою, яка не є податковим агентом, вважається нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або не є особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність.

Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного місцевого бюджету несе юридична особа або її уповноважений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід, а також фізична особа у випадках, визначених законом.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є працедавець (самозайнята особа), який виплачує такі доходи на користь платника податку (такої самозайнятої особи).

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є:

- для оподатковуваних доходів з джерелом їх походження з України — податковий агент;
- для іноземних доходів та тих, чиє джерело виплати знаходиться в осіб, звільнених від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету, — платник податку, отримувач таких доходів;
- для доходів, що виплачуються на користь платника податку фізичними особами, — такий платник податку.

Контроль за правильністю та своєчасністю сплати податку здійснює податковий орган за місцезнаходженням юридичної особи або її уповноваженого підрозділу.

Оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм).



Податковим агентом платника податку — орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар.

При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу, встановленої законодавством з питань оренди землі.

Податковим агентом платника податку — орендодавця при нарахуванні доходу від надання в оренду нерухомого іншого майна, (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під таким нерухомим майном, чи присадибну ділянку), є орендар.

При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди. Мінімальна сума орендного платежу визначається за методикою, встановленою Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості, з рахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, що встановлюється органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких розташована така нерухомість, та оприлюднюється у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади. Якщо таку мінімальну вартість не встановлено чи не оприлюднено до початку звітного податкового року, то об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, визначеного в договорі оренди.

Надання в оренду нерухомості, що належить юридичній або фізичній особі — нерезиденту, здійснюється виключно через засноване ним постійне представництво на території України або юридичну особу — резидента (уповноважену особу), що виконує представницькі функції відносно такого нерезидента на підставі письмового



договору, а якщо нерезидент є фізичною особою, — виступає також його податковим агентом відносно таких доходів.

Нерезидент, який порушує ці норми, вважається таким, що ухиляється від оподаткування.

Якщо орендар є фізичною особою, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, то особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) податку до бюджету, є платник податку — орендодавець.

При цьому:

- такий орендодавець самостійно нараховує та сплачує податок до бюджету у строки, встановлені законом для квартального податкового періоду, а саме: протягом 40 календарних днів, наступних за останнім днем такого звітного кварталу;
- договір оренди нерухомого майна підлягає нотаріальному посвідченню, при цьому нотаріус зобов'язаний надіслати інформацію про такий договір податковому органу за основним місцем проживання платника податку — орендодавця за формою та у спосіб, встановлені Кабінетом Міністрів України. У разі порушення такої форми чи способу нотаріус несе відповідальність, встановлену законом за порушення порядку чи строків надання податкової звітності.

Зазначені доходи кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок.

### **Оподаткування відсотків**

Оподаткування процентів зупинено на 2005 рік згідно із Законом № 2285-IV.

Згідно Закону № 889, податковим агентом платника податку при нарахуванні (сплаті) на його користь доходів є особа, яка здійснює таке нарахування (сплату).

Загальна сума податків, утриманих протягом звітного податкового місяця з таких нарахованих (сплачених) відсотків платнику податку, сплачується (перераховується) таким податковим агентом



до бюджету у строки, визначені законом для місячного податкового періоду.

Податковий агент, який нараховує проценти, надає податковий розрахунок загальної суми нарахованих процентів та загальної суми утриманих з них податків у складі податкової декларації з податку на прибуток підприємств у строки, встановлені законом для такого податку. При цьому інформація щодо окремого банківського вкладного (депозитного) або поточного (у тому числі карткового) рахунку фізичної особи, суми нарахованих на нього процентів, а також відомостей щодо такої фізичної особи — вкладника не надається.

Форма зазначеного податкового розрахунку встановлюється у порядку, визначеному законом, та:

- для банків узгоджується з Національним банком України;
- для небанківських фінансових установ узгоджується з відповідним державним органом, уповноваженим здійснювати контроль та нагляд за такими небанківськими фінансовими установами відповідно до закону.

### **Оподаткування дивідендів**

Податковим агентом платника податку при нарахуванні (виплаті) на його користь дивідендів, є емітент корпоративних прав або за його дорученням — інша особа, яка здійснює таке нарахування (виплату).

Податковим агентом при виплаті дивідендів є будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощених систем оподаткування), або є звільненим від сплати такого податку з будь-яких підстав.

Резидент, що виплачує дивіденди платникам податку, надає податковому органу у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду, податковий розрахунок про нараховані дивіденди, форма якого визначається за правилами, встановленими законом.





Дивіденди, які нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав — резидентом, що є фізичною або юридичною особою, підлягають оподаткуванню за ставкою 15 % (13 %).

Зазначені доходи кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок.

### **Оподаткування роялті**

Оподаткування роялті здійснюється за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів.

Резиденти можуть нараховувати роялті лише у зв'язку з використанням платником податку права на інтелектуальну (промислову) власність, зареєстрованого відповідно до закону.

### **Оподаткування виграшів та призів**

Податковим агентом платника податку при нарахуванні на його користь доходу у вигляді призів, виграшів у лотерею (крім державних лотерей), інших розіграшів або виграшів в азартних іграх, є особа, яка здійснює таке нарахування.

При нарахуванні доходів у вигляді виграшів у лотерею (крім державних лотерей) або в інших розіграшах, які передбачають попереднє придбання платником податку права на участь у таких лотереях чи розіграшах, не беруться до уваги витрати, понесені платником податку у зв'язку з одержанням такого доходу.

При нарахуванні доходу, отриманого у вигляді виграшу в азартних іграх в казино, інших гральних місцях чи будинках, за винятком гри в тоталізатор, враховуються витрати платника податку, понесені ним у зв'язку з отриманням такого доходу протягом робочого дня (зміни).

При нарахуванні доходу, отриманого у вигляді виграшу в азартних іграх в тоталізатор, враховуються витрати платника податку, понесені ним у зв'язку з отриманням такого доходу протягом періоду з початку прийняття ставки до завершення розіграшу.



Платник податку, який отримує дохід у вигляді виграшу в азартні ігри в казино, інших гральних місцях чи будинках), зобов'язаний включити до складу свого загального оподаткованого річного доходу позитивну різницю між сумою такого доходу та документально підтвердженими витратами, понесеними у зв'язку з отриманням такого доходу протягом такого року.

З метою здійснення податкового контролю будь-яка фізична особа — резидент чи нерезидент зобов'язана пред'явити паспорт при вході до грального закладу, а відповідна службова особа такого грального закладу зобов'язана занести відомості про номер такого паспорта, ім'я та прізвище його власника, його громадянство, а у разі коли така особа є громадянином України — зареєстроване місце його проживання. На вимогу платника податку — гравця особа, що виплачує виграш, зобов'язана надати персоніфіковані відомості про такий виграш та понесені такою особою витрати.

У разі якщо такі персоніфіковані відомості були надані платнику податку, то податковий орган має право на отримання цих відомостей у податкового агента.

### **Оподаткування інвестиційного прибутку**

Облік фінансових результатів операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших.

Інвестиційний прибуток розраховується як позитивний від продажу окремого інвестиційного активу та його вартістю, що розраховується виходячи з суми витрат, понесених у зв'язку з придбанням такого активу.

До продажу інвестиційного активу прирівнюються також операції з:

- обміну інвестиційного активу на інший інвестиційний актив;
- зворотного викупу корпоративного права його емітентом, яке належало платнику податку;
- повернення платнику податку коштів або майна (майнових прав), попередньо внесених ним до статутного фонду емітента



корпоративних прав, внаслідок виходу такого платника податку з числа засновників (учасників) такого емітента чи ліквідації такого емітента.

Придбанням інвестиційного активу вважаються також операції з внесення платником податку коштів або майна до статутного фонду юридичної особи — резидента в обмін на емітовані ним корпоративні права.

Інвестиційний актив, подарований платнику податку чи успадкований платником податку, вважається придбаним за нульовою вартістю.

Якщо у результаті розрахунку інвестиційного прибутку, за вказаними правилами, виникає від'ємне значення, то воно вважається інвестиційним збитком.

Якщо протягом 30 календарних днів до дня продажу пакета цінних паперів (корпоративних прав), а також протягом наступних 30 календарних днів за днем такого продажу платник податку придбає пакет ідентичних цінних паперів (корпоративних прав), то:

- інвестиційний збиток, що виник внаслідок такого продажу, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами;
- вартість придбаного пакета для цілей оподаткування визначається за ціною його придбання, але не нижче ціни проданого пакета.

Якщо платник податку протягом звітного року продає інвестиційний актив за договором, який обумовлює право на його зворотний викуп у наступному році, чи придбає опціон на такий викуп, то інвестиційний збиток, який виникає внаслідок такого продажу, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

Якщо платник податку, який продає інвестиційний актив протягом звітного податкового року, внаслідок чого виникає інвестиційний збиток, придбає такий інвестиційний актив або ідентичний йому пакет у наступному податковому році, то для цілей оподаткування



вартість такого придбаного пакета визначається на рівні ціни такого проданого пакета, відповідно збільшеної або зменшеної на різницю між цінами придбання цих двох пакетів.

Якщо платник податку продає пакет цінних паперів (корпоративні права) пов'язаним з ним особам, то інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого продажу, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

Якщо платник податку дарує інвестиційний актив або передає його у спадщину, то інвестиційний збиток, що виникає внаслідок такого дарування або надання у спадщину, не враховується при визначенні загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами.

До складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного року.

Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.

Якщо загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами має від'ємне значення, то його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами наступних років до його повного погашення.

При цьому:

- під терміном «інвестиційний актив» розуміється пакет цінних паперів чи корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах, випущені одним емітентом, а також банківські метали, придбані у банку, незалежно від місця їх подальшого продажу;
- під терміном «пакет цінних паперів» розуміється окремий цінний папір чи сукупність ідентичних цінних паперів;

- під терміном «ідентичний цінний папір» розуміються цінні папери, випущені одним емітентом за тотожними умовами емісії, виплати доходу, викупу чи погашення.

Не підлягає оподаткуванню та не включається до складу загального річного оподатковуваного доходу:

- дохід, отриманий платником податку протягом звітного податкового року від продажу інвестиційних активів, якщо сума такого доходу не перевищує визначену вище суму;
- дохід, отриманий платником податку від продажу інвестиційних активів у окремих випадках, визначених законодавством.

Платник податку, який здійснює операції з інвестиційними активами з використанням послуг професійного торговця цінними паперами, має право укласти договір з таким торговцем щодо виконання ним функцій податкового агента. Порядок застосування цього підпункту визначається центральним податковим органом.

Зазначені норми не поширюються на придбання або продаж (погашення) платником податку цінних паперів у вигляді ощадних (депозитних) сертифікатів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою доходністю.

### **Оподаткування благодійної допомоги**

Не підлягає оподаткуванню та включенню до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку благодійна, у тому числі гуманітарна, допомога, яка надходить на його користь у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) та відповідає встановленим вимогам.

Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на цільову та нецільову благодійну допомогу.

*Цільовою* є благодійна допомога, яка надається під визначені умови та напрями її витрачання, а *нецільовою* вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів.

Не підлягає включенню до оподатковуваного доходу цільова або нецільова благодійна допомога, яка надходить платнику податку, постраждалому внаслідок:



- екологічних, техногенних та інших катастроф у місцевостях, оголошених згідно з Конституцією України зонами надзвичайної екологічної ситуації, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України;
- стихійного лиха, аварій, епідемій та епізоотій загальнодержавного або місцевого характеру, які завдали або створюють загрозу здоров'ю громадян, навколишньому природному середовищу, викликали або можуть викликати людські жертви або втрату власності громадян, у зв'язку з якими рішення про залучення благодійної допомоги було прийнято відповідно Кабінетом Міністрів України або органом місцевого самоврядування, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України.

Благодійна допомога, що надається на зазначені цілі, повинна розподілятися через державний чи місцевий бюджет або через банківські рахунки існуючої мережі благодійних організацій, Товариства Червоного Хреста України.

Не підлягає включенню до оподатковуваного доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, яка надається резидентами — юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує розмір суми граничного розміру доходу, встановленого на 1 січня такого року, за умови, що на такого платника податку поширюється право на отримання податкової соціальної пільги.

Благодійник — юридична особа зазначає відомості про надані суми нецільової благодійної допомоги у складі податкової звітності. При отриманні нецільової благодійної допомоги від благодійника — фізичної особи платник податку зобов'язаний подати річну податкову декларацію із зазначенням її сум у разі, якщо:

- загальна сума отриманої нецільової благодійної допомоги протягом звітного податкового року перевищує її граничний розмір;



- платник податку не має права на отримання податкової соціальної пільги.

Не підлягає включенню до оподаткованого доходу цільова благодійна допомога, яка надається резидентами — юридичними або фізичними особами у будь-якій сумі (вартості):

1. Закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань) у розмірах, що не покриваються виплатами з фонду загальнообов'язкового медичного страхування, крім витрат на косметичне лікування або косметичну хірургію (включаючи косметичне протезування, не пов'язане з медичними показаннями), водолікування та геліотерапію, непов'язані з хронічними захворюваннями, лікування та протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, гальванопластики та порцеляни, аборти (крім абортів, які проводяться за медичними показаннями, або якщо вагітність стала наслідком зґвалтування), операції з переміни статі; лікування венеричних захворювань (крім СНІДу та вснеричних захворювань, причиною яких стало нестатеве зараження або зґвалтування), лікування тютюнової чи алкогольної залежності; клонування людини або її органів; придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, які не підпадають під перелік життєво необхідних, встановлений Кабінетом Міністрів України.
2. Нижчевизначеним закладам для розподілу благодійної допомоги між особами, що не досягли 18-річного віку та перебувають у таких закладах:
  - будинку маляти;
  - будинку дитини;
  - будинку-інтернату;
  - школі-інтернаті (у тому числі спеціальній, санаторній або для сиріт);





- дитячому будинку сімейного типу;
  - школі соціальної реабілітації;
  - притулку для неповнолітніх;
  - приймальнику-розподільнику системи Міністерства внутрішніх справ України.
3. Державному або комунальному закладу чи благодійній організації, у тому числі Товариству Червоного Хреста України, що надають послуги особам, які не мають житла, з їх харчування та облаштування на нічліг.
  4. Пенітенціарному закладу для поліпшення умов утримання, харчування чи медичного обслуговування осіб, які перебувають у слідчих ізоляторах чи місцях позбавлення волі, або безпосередньо таким особам.
  5. Будинку для престарілих чи інвалідів для поліпшення умов їх утримання, харчування, медичного обслуговування, соціальної реабілітації.
  6. Платнику податку, який здійснює наукове дослідження або розробку, для відшкодування вартості обладнання, матеріалів, інших витрат (крім виплат заробітної плати, додаткових благ, інших особистих витрат), за умови, якщо результати таких досліджень та розробок підлягають оприлюдненню та не можуть бути предметом патентування чи інших обмежень у оприлюдненні чи безоплатному поширенні об'єктів права інтелектуальної (промислової) власності, отриманих у результаті таких досліджень або розробок, а також якщо отримання такої допомоги не містить передумов щодо виникнення будь-яких договірних зобов'язань між благодійником або будь-якою третьою особою та набувачем благодійної допомоги у майбутньому, крім обов'язків з цільового використання такої благодійної допомоги.

У разі коли після завершення зазначеного наукового дослідження (розробки) у набувача благодійної допомоги залишаються об'єкти власності, надані благодійною організацією



для виконання такого дослідження (розробки), такий набувач зобов'язаний:

- або придбати такі об'єкти власності у такої благодійної організації за їх звичайною ціною на момент такого придбання;
- або повернути такі об'єкти власності такій благодійній організації чи іншій благодійній організації;
- або визнати дохід у розмірі вартості таких об'єктів власності, визначеної за звичайними цінами, з наступним його оподаткуванням.

7. Аматорській спортивній організації, клубу для компенсації витрат з придбання або оренди спортивного знаряддя та інвентарю, користування спортивними майданчиками, приміщеннями чи спорудами для проведення тренувань, забезпечення участі спортсмена-аматора у спортивних змаганнях.

Під терміном «аматорська спортивна організація, клуб» розуміється громадська організація, діяльність якої не спрямована на отримання доходу; під терміном «спортсмен-аматор» розуміється особа, чия спортивна діяльність не спрямована на отримання доходу, за винятком отримання нагород чи винагород від імені держави, органів місцевого самоврядування або громадських організацій як України, так і інших країн, у вигляді медалей, грамот, пам'ятних призів у формах, відмінних від грошової, а також як сума відшкодування витрат, пов'язаних із відрядженням такого спортсмена-аматора у місце проведення змагання, у межах встановлених законом норм для відрядження найманого працівника.

Набувач цільової благодійної допомоги у вигляді коштів має право на її використання протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту. Якщо цільова благодійна допомога у вигляді коштів не використовується її набувачем протягом такого строку та не повертається благодійнику до його закінчення, то такий набувач зобов'язаний включити невикористану суму такої



допомоги до складу загального річного оподаткованого доходу та сплатити відповідний податок.

*Ендавмент* — сума коштів або цінних паперів, які вносяться благодійником у банк або небанківську фінансову установу, завдяки чому набувач благодійної допомоги отримує право на використання процентів або дивідендів, нарахованих на суму такого ендавменту. При цьому такий набувач не має права витратити або відчужувати основну суму такого ендавменту без згоди благодійника.

Набувач цільової благодійної допомоги має право звернутися до податкового органу з поданням щодо продовження строку використання такої цільової благодійної допомоги у разі існування достатніх підстав, що підтверджують неможливість її повного використання у зазначені цим пунктом строки, а керівник такого податкового органу має право прийняти рішення про таке продовження. Якщо податковий орган відмовляє у такому продовженні, його рішення може бути оскаржене в апеляційному порядку згідно із законом.

Слід зазначити, що забороняється надавати благодійну чи спонсорську допомогу органам державного управління та органам місцевої влади або створеним ними благодійним фондам чи іншим неприбутковим організаціям чи за їх дорученням — третім особам, якщо надання такої благодійної допомоги є попередньою або наступною умовою видачі платнику податку будь-якого дозволу, ліцензії, узгодження, державної послуги чи іншого рішення на його користь або прискорення такої видачі (спрощення її процедури).

При цьому, дії посадових (службових) осіб органів державного управління та органів місцевої влади з висування таких умов вважаються діями з вимагання коштів або майна у розмірі такої благодійної чи спонсорської допомоги.

**Оподаткування доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення та пенсійних вкладів**

Податковим агентом платника податку — отримувача виплати чи викупної суми є страховик-резидент, який здійснює нарахування



страхової виплати чи викупної суми за договором недержавного пенсійного забезпечення або довгострокового страхування життя.

Податковим агентом платника податку — вкладника за договором пенсійного вкладу, учасника недержавних пенсійних фондів є адміністратор недержавних пенсійних фондів, який здійснює нарахування виплат за договором пенсійного вкладу та за договором з недержавним пенсійним фондом.

Податковий агент утримує та сплачує (перераховує) до бюджету податок за ставкою 15 % (13 % до 2007 року) від:

1. 60 % суми:

- одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя при досягненні застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи при її дожитті до закінчення строку такого договору;
- виплат пенсії на визначений строк, що проводиться з недержавного пенсійного фонду учаснику фонду в порядку та строки, що визначені законодавством.

2. 60 % сум:

- регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя;
- пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, виплат довічної пенсії (довічні ануїтети), крім випадків, визначених у першому підпункті.

3. Викупної суми при достроковому розірванні страховальником договору довгострокового страхування життя.

4. Суми коштів, яка виплачується вкладнику з його пенсійного рахунку у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу.

5. Суми одноразових пенсійних виплат учаснику недержавного пенсійного фонду, за винятком одноразових виплат, передбачених у підпункті 3.



Не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні (виплаті) страховиком-резидентом або адміністратором недержавних пенсійних фондів та не включаються до складу загального оподатковуваного доходу платника податку звітних податкових періодів, встановлених законом:

- суми регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсій на визначений строк або довічних пенсій, одержувані платником податку — резидентом, що має вік, не менший 70 років;
- сума страхової виплати за договором довгострокового страхування життя, якщо внаслідок страхового випадку застрахована особа отримує інвалідність I групи;
- сума виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсії на визначений строк, довічних або одноразових пенсій, якщо вкладник, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримує інвалідність I групи.

Слід зазначити, що дохід у вигляді страхової виплати або виплати за договором пенсійного вкладу чи за договором недержавного пенсійного забезпечення, що сплачується спадкоємцю платника податку, оподатковується за правилами, встановленими для оподаткування спадщини.

Сума доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, що підлягають оподаткуванню зменшується на суму страхових внесків, сплачених за такими договорами до 1 січня 2004 року.

### **Оподаткування іноземних доходів**

Якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку — їх отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію.

Якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, то такий платник податку визначає суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації.

*Не підлягають зарахуванню у зменшення суми річного податкового зобов'язання платника податку такі податки:*

- податки на капітал (приріст капіталу), податки на майно;
- поштові податки;
- податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки, незалежно від того, чи підпадають вони під категорію прибуткових податків або вважаються окремими податками згідно з законодавством іноземних держав.

Для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, в якій сплачується такий дохід, уповноваженого стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування. Така довідка має бути легалізована консульською установою України у відповідній країні.

Слід відмітити, що сума податку з іноземного доходу платника податку — резидента, сплаченого за кордоном України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку (з урахуванням суми отриманого іноземного доходу).

**Оподаткування сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлений строк**

Податковим агентом платника податку при оподаткуванні сум, отриманих на відрядження або під звіт, не повернутих таким платником податку протягом встановленого строку, є особа, що надала такі суми, а саме:



- на відрядження у сумі перевищення над сумою витрат платника податку на таке відрядження, розрахованою згідно з підпунктом 5.4.8 пункту 5.4 статті 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (334/94-ВР);
- під звіт для здійснення окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх надала, у сумі перевищення над сумою фактичних витрат платника податку на здійснення таких дій.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що надала такі кошти, за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу — за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців, до повної сплати суми такого податку.

Якщо платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що надала такі кошти, то така сума податку утримується за рахунок останньої виплати оподаткованого доходу під час проведення остаточного розрахунку, а при недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року.

Якщо повне утримання такої суми податку є неможливим внаслідок смерті платника податку або визнання його за рішенням суду безвісно відсутнім або померлим, то така сума утримується при нарахуванні доходу за останній для такого платника податку податковий період, а в непогашеній частині визнається безнадійною до сплати.

Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, надається за формою, встановленою центральним податковим органом, до закінчення *третього* банківського дня, наступного за днем, у якому платник податку:

- завершує таке відрядження;
- завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти під звіт.





За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку у касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх надала, до або під час подання зазначеного звіту.

Якщо платник податку повертає суму надміру витрачених коштів пізніше граничного строку, але не пізніше звітного місяця, на який припадає останній день такого граничного строку, то такий платник податку сплачує *штраф у розмірі 15 % суми* таких надміру витрачених коштів, який стягується за процедурою утримання податку, описаною вище.

У випадку ж якщо платник податку не повертає суму надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає такий граничний строк, то така сума підлягає оподаткуванню та платник податку сплачує зазначений штраф.

Якщо у майбутніх податкових періодах платник податку повертає суму надміру витрачених коштів або вона стягується з такого платника податку за рішенням суду, перерахунок податкових зобов'язань такого платника податку не здійснюється, а сума штрафу не відшкодовується.

Такі ж норми поширюються також на витрати, пов'язані з від'їздами чи виконанням окремих цивільно-правових дій, які були оплачені з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або персональних чеків, інших платіжних документів.

### **Оподаткування доходів, одержаних нерезидентами**

Доходи з джерелом їх походження з України, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими для резидентів, з урахуванням особливостей, визначених окремими нормами Закону № 889.

Додатково до попередніх визначень, доходами з джерелом їх походження з України вважаються доходи, нараховані нерезидентам, які:



- працюють на об'єктах, розташованих на території України, у тому числі у представництвах нерезидентів — юридичних осіб, незалежно від джерел виплати таких доходів;
- є членами керівних органів резидентів — юридичної особи чи фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності або їх представництв за кордоном та отримують у цьому зв'язку заробітну плату, інші виплати та винагороди за рахунок таких резидентів;
- є суб'єктами підприємницької діяльності або здійснюють незалежну професійну діяльність на території України, незалежно від джерел виплати таких доходів.

Якщо доходи з джерелом їх походження з України виплачуються нерезиденту іншим нерезидентом, то такі доходи повинні зараховуватися на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті, режим якого встановлюється Національним банком України. При цьому цей банк-резидент вважається податковим агентом при здійсненні будь-яких видаткових операцій з такого рахунку.

У випадку виплати нерезидентом таких доходів іншому нерезиденту готівкою або у формі, відмінній від грошової, нерезидент — отримувач такого доходу зобов'язаний самостійно нарахувати та сплатити (перерахувати) податок до бюджету протягом 20 календарних днів, наступних за днем одержання таких доходів, але не пізніше закінчення його перебування в Україні. Порядок виконання зазначених норм визначається Кабінетом Міністрів України за погодженням з Національним банком України.

Якщо зазначені доходи виплачуються нерезиденту резидентом — фізичною або юридичною особою, то такий резидент вважається податковим агентом такого нерезидента стосовно таких доходів. При укладенні договору з нерезидентом, умови якого передбачають отримання таким нерезидентом доходу з джерелом його походження з України, резидент зобов'язаний зазначити у такому договорі ставку податку, яка буде застосована до таких доходів.

При нарахуванні на користь нерезидента доходів у вигляді процентів, дивідендів або роялті застосовується відповідна ставка податку, встановлена законодавством для нарахування таких доходів резиденту.

**Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою суб'єктом підприємницької діяльності або фізичною особою, яка сплачує ринковий збір**

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою від продажу нею товарів (надання послуг, виконання робіт) у межах її підприємницької діяльності без створення юридичної особи, а також фізичною особою, яка сплачує ринковий збір, здійснюється за правилами, встановленими спеціальним законодавством з цих питань, з урахуванням наступних особливостей.

Якщо фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності або фізична особа, яка сплачує ринковий збір, отримує інші доходи, ніж зазначені, то такі доходи оподатковуються за загальними правилами, встановленими для платників податку, що не є такими суб'єктами підприємницької діяльності.

Фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності або фізична особа, яка сплачує ринковий збір, вважається податковим агентом найманої нею особи або фізичної особи, що перебуває з нею у цивільно-правових відносинах, стосовно будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих на користь такої особи, включаючи будь-які доходи, які кінцево оподатковуються при їх виплаті.

При цьому порядок нарахування та сплати збору до Пенсійного фонду України або внесків до державних соціальних фондів такими фізичними особами визначається спеціальним законодавством з питань такого спрощеного оподаткування.

Платник податку — резидент має право включити до складу податкового кредиту частину суми процентів за іпотечним житловим кредитом, фактично сплачених протягом звітного податкового року. Таке право виникає у разі, якщо за рахунок такого іпотечного



житлового кредиту будується чи придбається житловий будинок (квартира, кімната), визначений таким платником податку як основне місце його проживання.

Частина суми процентів, яка включається до складу податкового кредиту платника податку — позичальника іпотечного житлового кредиту, дорівнює добутку суми процентів, фактично сплачених платником податку протягом звітного податкового року у рахунок його погашення, на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = \frac{МП}{ФП}$$

де  $K$  — коефіцієнт;

$МП$  — мінімальна загальна площа житла, яка дорівнює 100 м<sup>2</sup>;

$ФП$  — фактична загальна площа житла, яке будується (придбається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

Якщо цей коефіцієнт є більшим одиниці, то до складу податкового кредиту включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

Якщо товариство співвласників житла або житловий кооператив не виконує обов'язків із своєчасного погашення основної суми чи процентів за іпотечним житловим кредитом, то стягнення не може бути спрямовано на житло особи, яка не має заборгованості за основною сумою та процентами за таким іпотечним кредитом, а також на місця загального користування у частині, що припадає на неї.

Продаж підвалів або горищ товариства співвласників житла або житлового кооперативу, надання їх в оренду чи надання права на здійснення будь-яких перебудов чи надбудов (мансард) відбувається у випадку, якщо таке товариство або кооператив відповідно до його статуту (положення) укладає відповідну цивільно-правову угоду, а за наявності залученого ними іпотечного кредиту — за письмової згоди кредитора. Кошти, отримані за такою угодою, зраховуються на рахунок такого товариства або кооперативу та спрямовуються на



погашення основної суми та процентів за іпотечним житловим кредитом, а за відсутності зобов'язань з такого кредиту — зараховуються на рахунок особи, яка надає комунальні послуги такому товариству або кооперативу у порядку, визначеному їх керівними органами.

Право на включення до складу податкового кредиту такої суми надається платнику податку не частіше одного разу на 10 календарних років починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбається або починає будуватися.

Якщо іпотечний житловий кредит має строк погашення більший, ніж 10 календарних років, право на включення частини суми процентів до складу податкового кредиту за новим іпотечним житловим кредитом виникає у платника податку після повного погашення основної суми та процентів попереднього іпотечного житлового кредиту.

У разі коли подружжя, у спільній сумісній власності яких знаходився об'єкт іпотеки, розлучається, то зазначені строки поширюються на колишнього члена подружжя, у власності якого залишається об'єкт іпотеки, а у разі поділу такого об'єкта між колишніми членами подружжя — на кожного такого члена.

Платник податку має право відновити право на включення частини суми процентів, фактично сплачених за новим іпотечним житловим кредитом, до складу податкового кредиту без дотримання зазначених у цій статті строків у разі:

- примусового продажу або конфіскації об'єкта іпотеки;
- ліквідації об'єкта житлової іпотеки за рішенням органу місцевої влади у випадках;
- зруйнування об'єкта житлової іпотеки або визнання його непридатним для використання з причин нездоланної сили (форс-мажору);
- продажу об'єкта іпотеки у зв'язку з неплатоспроможністю (банкрутством) платника податку.

Право на включення частини суми процентів, фактично сплаченої за іпотечним житловим кредитом, до складу податкового кредиту



має особа, яка досягла 18-річного віку. Це правило не поширюється на випадки, коли:

- об'єкт іпотеки перебуває у спільній частковій або спільній сумісній власності подружжя, один з членів якого молодший за віком;
- за умовами заповіту об'єкт іпотеки передається у спадщину фізичній особі, молодшій за віком.

Що стосується розподілу витрат між членами подружжя, то право на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів, фактично сплаченої за іпотечним житловим кредитом, надається одному з членів подружжя, у спільній частковій або спільній сумісній власності якого знаходиться об'єкт іпотеки.

При цьому кредитна угода має бути підписаною обома членами такого подружжя або одним з членів подружжя за наявності нотаріально завіреної довіреності іншого члена подружжя на таке підписання.

Якщо таке подружжя розлучається, то право на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів, фактично сплаченої за іпотечним житловим кредитом, має платник податку, у власності якого залишається за домовленістю сторін або за рішенням суду такий об'єкт іпотеки.

Якщо внаслідок розлучення об'єкт іпотеки поділяється між колишніми членами подружжя, то правом на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом мають обидва колишніх члени подружжя відповідно до розподіленого між ними обов'язку з погашення суми такого кредиту та процентів за ним, якщо такий розподіл дозволено кредитним іпотечним договором.

Якщо член подружжя, який мав право на включення до складу податкового кредиту частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом, помирає або визнається за рішенням суду померлим чи безвісно відсутнім, то таке право переходить до іншого члена подружжя починаючи з процентів, сплачених з початку звітного року, на який припадає така смерть або таке рішення суду.

Якщо позичальник бере шлюб після отримання іпотечного житлового кредиту або його частини, то особою, відповідальною за його погашення, є такий позичальник, а власність, яка перебуває в іпотечі згідно з договором іпотечного житлового кредитування, не може бути включеною до складу спільної часткової або спільної сумісної власності такого подружжя до повного погашення такого іпотечного житлового кредиту та процентів за ним.

Платник податку достроково позбавляється права на включення частини суми процентів за іпотечним житловим кредитом до складу податкового кредиту у разі втрати ним резидентського статусу, а також при виїзді такого платника податку за межі України на постійне місце проживання (із втратою резидентського статусу або без такої).

**Оподаткування операції з продажу нерухомого майна, яке перебувало у власності платника податку на момент набрання чинності Законом № 889**

Дохід, отриманий платником податку від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року будинку, квартири чи кімнати (включаючи землю, що знаходиться під таким об'єктом нерухомого майна, або присадибну ділянку), оподатковується за ставкою податку у розмірі 1 % від вартості такого майна, якщо загальна площа такого будинку, квартири або кімнати не перевищує 100 м<sup>2</sup>.

У разі, коли площа такого об'єкта нерухомого майна перевищує 100 м<sup>2</sup>, то частина доходу, пропорційна сумі такого перевищення, підлягає оподаткуванню за ставкою 5 % від об'єкта оподаткування.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш, ніж одного з об'єктів нерухомості, підлягає оподаткуванню за ставкою, визначеною 5 % від об'єкта оподаткування.

У такому ж порядку оподатковується дохід від продажу об'єкта незавершеного будівництва.





Дохід від продажу об'єкта нерухомого майна визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого нерухомого майна, розрахованої державним органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до законодавства. Сума нарахованого податку зменшується на документально підтверджену суму державного мита, сплаченого у зв'язку з таким відчуженням.

При обміні одного об'єкта нерухомості на інший (інші) кожна сторона договору мита сплачує 50 % від суми податку, розрахованої зазначеним методом до вартості відповідного відчужуваного такою стороною об'єкта нерухомості.

**Оподаткування операцій з продажу або обміну об'єкта нерухомості, набутого у власність платником податку після набрання чинності Закону № 881**

Прибуток, отриманий платником податку від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року будинку, квартири чи кімнати (включаючи землю, що знаходиться під таким об'єктом нерухомого майна, або присадибну ділянку), оподатковується за ставкою податку 15 % від об'єкта оподаткування (13 % до 2007 року).

Зазначений прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим внаслідок продажу такого об'єкта нерухомості, та витратами, понесеними на його придбання (будівництво), зменшена на 10 % у розрахунку за кожний рік володіння такою нерухомістю, починаючи з другого календарного року, наступного за роком набуття власності на таку нерухомість, а саме за такою формулою:

$$П = (Д - В) \cdot (1 - 0,1 \cdot (P - 1)),$$

де  $П$  — оподатковуваний прибуток;

$Д$  — дохід, отриманий платником податку внаслідок відчуження об'єкта нерухомості;



*B* — витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням такого об'єкта нерухомості;

*P* — кількість повних або неповних календарних років, протягом яких об'єкт нерухомості перебував у власності платника податку (спільній сумісній власності з іншим членом подружжя).

При цьому сума податку з такого прибутку не може бути меншою суми мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня року, в якому відбувається відчуження такого об'єкта нерухомості.

Прибуток, одержаний від продажу протягом звітного податкового року більш ніж одного об'єкта нерухомості з числа зазначених, або об'єкта нерухомості, не зазначеного вище, розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим внаслідок продажу такого об'єкта нерухомості, та витратами, понесеними на його придбання (будівництво), та оподатковується за ставкою податку 15 % від об'єкта оподаткування (13 % до 2007 року).

У такому ж порядку оподатковується прибуток від продажу об'єкта незавершеного будівництва.

При цьому сума податку з такого прибутку не може бути меншою суми мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня року, в якому відбувається відчуження такого об'єкта нерухомості.

Для цілей визначення прибутку:

- дохід від продажу об'єкта нерухомості визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого нерухомого майна, розрахованої державним органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до законодавства;
- витрати з придбання такого об'єкта нерухомості, зазначені у нотаріально посвідченому договорі, а при понесенні витрат на будівництво (спорудження) такого об'єкта нерухомості — його оціночна вартість, розрахована державним органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до законодавства.

При обміні одного об'єкта нерухомості на інший (інші) кожна сторона договору міни сплачує 50 % від розрахованої суми податку,



відповідно до того, який об'єкт нерухомості відчується, до його вартості.

Податковим агентом при нарахуванні доходів (прибутків) є нотаріус, який:

- посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна;
- надає послуги із здійснення зазначених розрахунків.

Сума нарахованого податку самостійно сплачується сторонами угоди, попередньо її нотаріальному посвідченню, або утримується податковим агентом, який сплачує (перераховує) її до бюджету у строки та за процедурою, встановленими законодавством для утримання та сплати (перерахування) державного мита.

Зазначені доходи (прибутки) кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок.

Дохід платника податку від продажу об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою 15 % від об'єкта оподаткування (13 % до 2007 року).

Як виняток, при продажу об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера або моторного (парусного) човна продавець звільняється від сплати цього податку, за умови сплати (перерахування) ним суми відповідного державного мита до бюджету до або під час такого продажу.

Якщо об'єкт рухомого майна продається за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента, то така особа вважається податковим агентом платника податку стосовно оподаткування доходів, отриманих таким платником податку від такого продажу.

Якщо один об'єкт рухомого майна обмінюється на інший об'єкт рухомого майна, то кожна із сторін договору міні сплачує 50 % від суми податку, що визначається шляхом застосування ставки податку 15 % (13 % до 2007 року) до вартості майна, розрахованої за звичайними цінами, яке відчується кожною із сторін.



Податковим агентом при нарахуванні таких доходів (прибутків) є нотаріус, який:

- посвідчує відповідний договір або дійсність підписів сторін угоди;
- надає послуги із здійснення зазначених розрахунків.

Сума нарахованого податку самостійно сплачується сторонами угоди, попередньо її нотаріальному посвідченню, або утримується податковим агентом, який сплачує (перераховує) її до бюджету у строки та за процедурою, встановленими законодавством для утримання та сплати (перерахування) державного мита.

Зазначені доходи (прибутки) кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок.

З метою оподаткування об'єкти спадщини платника податку поділяються на:

1. Об'єкт нерухомого майна.
2. Об'єкт рухомого майна, зокрема:
  - предмет антикваріату або витвір мистецтва;
  - природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння;
  - будь-який транспортний засіб та приладдя до нього;
  - інші види рухомого майна.
3. Об'єкт комерційної власності, а саме — цінний папір (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на отримання доходу за нею.
4. Суми страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, укладеними спадкодавцем, а також суми, що зберігаються на пенсійному рахунку спадкодавця згідно з договором недержавного пенсійного забезпечення, пенсійного вкладу.
5. Кошти, а саме готівкові кошти або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банках та небанківських



фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю.

*Об'єкти спадщини оподатковуються:*

- I. При отриманні спадщини членами сім'ї першого ступеня споріднення:
  - а) за нульовою ставкою до (вартості власності, вище визначеної у підпунктах «а»), «б»), «д»), що успадковується іншим членом подружжя спадкодавця);
  - б) за ставкою 5 % до:
    - вартості власності, вище визначеної у підпунктах «а»), «б»), яка успадковується членом сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення, що не є членом його подружжя;
    - вартості власності, вище визначеної у підпункті «г»), у разі успадкування її членом подружжя спадкодавця;
    - суми коштів, яка не перевищує суму, що дорівнює стократному розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на початок року, в якому така спадщина успадковується членом сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення, що не є членом його подружжя;
  - в) за ставкою податку 15 % (13 % до 2007 року) до:
    - вартості власності, вище визначеної у підпункті «г»), що успадковується членом сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення, що не є членом його подружжя;
    - вартості власності, вище визначеної у підпункті «в»), яка успадковується членом сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення;
    - суми перевищення коштів над сумою стократного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на початок року, в якому така спадщина успадковується членом сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення, що не є членом його подружжя.



2. При отриманні спадщини спадкоємцями, що не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення, податок нараховується за ставкою 15 % (13 % до 2007 року) до будь-якого об'єкта спадщини.
3. При отриманні спадщини будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента — за ставкою податку, визначеною в подвійному розмірі визначеної базової ставки до будь-якого об'єкта спадщини.

Якщо спадкоємець отримує доходи у вигляді плати за використання права інтелектуальної (промислової) власності спадкодавця, у тому числі у вигляді роялті, то такі доходи оподатковуються при їх нарахуванні (виплаті) за їх рахунок, за ставкою 15 % (13 % до 2007 року), незалежно від того, чи є їх отримувач спадкоємцем першого ступеня споріднення чи ні, а якщо спадкодавцем є нерезидент, — то за ставкою, визначеною в подвійному розмірі визначеної базової ставки оподаткування податком з доходів фізичних осіб.

Слід зазначити, що за вказаними правилами щодо оподаткування спадщини оподатковуються і кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, які подаровані платнику податку.

Не підлягають оподаткуванню доходи як кошти або майно (майнові чи немайнові права), подаровані одним членом подружжя іншому, у межах їх частини спільної часткової чи спільної сумісної власності згідно із законом.

Річна декларація про майновий стан і доходи (податкова декларація) подається платником податку, який:

- а) зобов'язаний подавати таку декларацію згідно з нормами Закону № 889 або інших законів;
- б) має право подати таку декларацію для отримання податкового кредиту.

Згідно Закону № 889, обов'язок платника податку з подання декларації вважається виконаним, якщо він отримував доходи виключно від податкових агентів, зобов'язаних подавати звітність з податку з доходів фізичних осіб у встановленому порядку.



Платники податку — резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати податковому органу декларацію не пізніше закінчення 60 календарного дня, що передує такому виїзду.

Податковий орган зобов'язаний протягом 30 календарних днів від дня отримання такої декларації визначити податкове зобов'язання та надіслати податкове повідомлення платнику податку, який зобов'язаний сплатити належну суму податку з доходів фізичних осіб та отримати довідку про таку сплату або про відсутність податкових зобов'язань з даного податку, яка здається органам митного контролю під час перетину митного кордону та є підставою для проведення митних процедур.

Платники податку звільнюються від обов'язку подання декларації у таких випадках:

1. Незалежно від видів та сум отриманих доходів платниками податку, які:
  - є неповнолітніми або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб та/або держави станом на кінець звітного податкового року;
  - перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав станом на кінець граничного строку подання декларації;
  - перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року;
  - перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового року.
2. В інших випадках, визначених Законом № 889.

Декларація заповнюється платником податку самостійно або іншою особою, нотаріально уповноваженою таким платником податку здійснювати таке заповнення.

Якщо уповноважена платником податку особа заповнює декларацію за винагороду або зобов'язана здійснювати таке заповнення, то:



1. Така уповноважена особа несе відповідальність за порушення порядку заповнення та/або подання такої декларації на рівні відповідальності, визначеної законом для платника податку, а такий платник податку звільняється від зазначеної відповідальності.
2. Зобов'язання щодо заповнення та подання декларації від імені платника податку покладаються на таких інших, ніж платник податку, осіб:
  - на опікуна або піклувальника — щодо доходів, отриманих неповнолітньою або недієздатною особою;
  - на спадкоємців (розпорядників майна, державних виконавців) — щодо доходів, отриманих протягом звітного податкового року платником податку, який помер;
  - на державного виконавця, уповноваженого здійснювати заходи щодо забезпечення майнових претензій кредиторів платника податку, об'явленого в установленому порядку банкрутом.

У випадку заповнення декларації іншою особою така декларація має містити інформацію про таку іншу особу на рівні інформації про платника податку.

Перевірка достовірності даних, визначених у деклараціях, здійснюється у порядку, встановленому законодавством.

Сума податкових зобов'язань, донарахована податковим органом, підлягає сплаті до відповідного бюджету у строки, встановлені законом.

Сума коштів, яка підлягає поверненню платнику податку, зараховується на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом на адресу, визначену у декларації, протягом 60 календарних днів від дня отримання такої декларації.

Бланки декларацій мають безоплатно надаватися податковими органами платникам податку на їх запит, а також бути загальнодоступними для населення.



Платник податку до 1 березня року, наступного за звітним, має право звернутися із запитом до відповідного податкового органу з проханням заповнити річну податкову декларацію, а податковий орган зобов'язаний надати безоплатні послуги із такого заповнення. Відмова посадової (службової) особи податкового органу надати зазначені послуги звільняє платника податку від будь-якої відповідальності за неповне або невірне заповнення декларації.

Найпоширенішим варіантом альтернативного оподаткування фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності є сплата громадянами — підприємцями прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту. Поширеність цієї системи оподаткування зумовлена простотою застосування і невеликими розмірами податкових ставок.

Законодавчою основою фіксованого прибуткового податку є Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян».

Платниками фіксованого прибуткового податку є фізичні особи, зареєстровані суб'єктами підприємницької діяльності, які самостійно можуть прийняти рішення про застосування цієї системи оподаткування. Однак, не всі платники можуть перейти на дану систему оподаткування.

Система обмежень щодо застосування фіксованого податку включає наступні умови:

- продаж товарів і надання супутніх послуг на ринках зі сплатою ринкового збору;
- кількість працівників, які перебувають із платником податку в трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності, не перевищує п'яти;
- валовий дохід платника податку від здійснення підприємницької діяльності за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, не перевищує семи тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (119 000 грн.);



- відсутність торгівлі лікєро-горілочними та тютюновими виробами.

Особливостями фіксованого прибуткового податку є рівень і порядок встановлення ставок оподаткування. Податкові ставки встановлюються органами місцевого самоврядування у фіксованій сумі на місяць в межах від 20 до 100 грн. Для здійснення діяльності на всій території України ставка встановлена в розмірі 100 грн. Якщо підприємець використовує працю найманих робітників, то розмір фіксованого податку збільшується на 50 % за кожного додаткового найманого робітника. Причому в тому випадку, коли патент уже оформлений, але залучаються додаткові працівники, за умови відповідної доплати в патент вносяться зміни протягом трьох днів після того, як платник повідомить про цей факт відповідний податковий орган.

Критерієм диференціації щодо визначення розміру ставок виступає територіальне розташування місця торгівлі. При цьому асортиментний перелік товарів, що продаються, площа торгового залу та інші параметри торгівельної діяльності не впливають на розмір фіксованої ставки.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що сплачують прибутковий податок у фіксованому розмірі звільнюються від сплати наступних податків і зборів:

- нарахування на фонд оплати праці;
- податок на промисел;
- збір на обов'язкове соціальне страхування;
- збір до Фонду соціального захисту інвалідів України;
- плата за торговий патент.

При цьому, від сплати даних податків і зборів звільняється не тільки сам платник податку, але й особи, які перебувають з ним у трудових відносинах, а також члени його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Свідомством про право застосування фіксованого сільськогосподарського податку є патент, який підприємець повинен придбати



до початку діяльності за цією альтернативною системою оподаткування. Патент видається органом державної податкової служби за місцем реєстрації фізичної особи суб'єкта підприємницької діяльності незалежно від того, де діяльність проводиться. Підприємець може перейти на сплату фіксованого прибуткового податку як безпосередньо після отримання свідоцтва про державну реєстрацію підприємницької діяльності, так і в будь-який інший період, коли він вже працює, застосовуючи звичайну систему оподаткування.

Заява на одержання Патенту подається в довільній формі і містить такі реквізити:

- прізвище, ім'я, по батькові заявника — платника податку;
- ідентифікаційний номер платника податку з Державного реєстру фізичних осіб — платників податків;
- місце здійснення діяльності;
- вид діяльності;
- перелік і ідентифікаційні номери осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку;
- інформацію про доходи платника податку від здійснення підприємницької діяльності за останні 12 місяців або про неотримання таких доходів.

Податковий орган за місцем проживання підприємця на підставі документа, що засвідчує сплату фіксованого податку в розмірі, встановленому відповідною місцевою радою як для самостійної діяльності, так і в розмірі 50 % за кожен особу, зобов'язаний видати патент протягом трьох робочих днів з дня прийняття оформленої належним чином заяви від платника. Відповідальність за достовірність даних, зазначених у заяві несе платник податку відповідно до законодавства України.

Патент видається на строк від одного до дванадцяти календарних місяців за вибором платника податку, платник може його придбати з початку або з будь-якої дати будь-якого місяця року.

Тривалість звітного періоду для платників фіксованого податку дорівнює одному кварталу. Громадяни, які займаються підприємницькою



діяльністю подають податковому органу декларації про результати кожного звітного кварталу, а також звітного року в строки, встановлені законом. У разі сплати фіксованого податку платник звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат. Передбачена система санкцій, що накладаються на платників фіксованого податку за порушення в сфері оподаткування та державного регулювання їх діяльності:

1. Якщо за дорученням або від імені платника фіксованого податку здійснюється торгівля особою, відомості про яку не внесені до патенту, то підприємця позбавляють права застосовувати фіксовану ставку податку протягом 12 календарних місяців, накладають штраф в розмірі повної суми фіксованого податку в розрахунку за місяць за кожною особою, відомості про яку не внесені до патенту, а також за рішенням керівника податкового органу патент може бути скасований до закінчення строку його дії.
2. Якщо здійснювалась торгівля лікєро-горілочними та тютюновими виробами, то накладається штраф в розмірі 200 % вартості одержаної для оптової торгівлі партії товару, але менше за 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (для оптової торгівлі), а також за рішенням керівника податкового органу патент може бути скасовано до кінця строку його дії.

Якщо здійснювався продаж підакцизних товарів без застосування РРО, то накладається фінансова санкція у п'ятикратному розмірі вартості проданих товарів.

При порушенні строку реєстрації страхувальника як платника внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або несвочасність сплати страхових внесків, страхувальник сплачує недостачу, пеню та штраф в розмірі 50 % від суми належних до сплати страхових внесків за весь період, який минув з дня, коли страхувальник повинен був зареєструватися.

При неповній сплаті внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхувальник сплачує суму недоїмки, пеню



та штраф в розмірі прихованої (заниженої) суми заробітної плати, на яку нараховуються страхові внески, а в разі повторного порушення — у трикратному розмірі зазначеної суми.

## **1.7. Ресурсні платежі та майнові податки**

### **1.7.1. Плата за ресурси**

1. Плата за спеціальне використання водних ресурсів.
2. Лісовий дохід, його сутність, призначення і механізм справляння.
3. Плата за користування надрами.
4. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.

Враховуючи те, що природні ресурси знаходяться у власності держави, за користування ними справляється збір за спеціальне використання природних ресурсів, який включає:

- збір за спеціальне використання водних ресурсів та збір за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту;
- лісовий дохід (збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду);
- плату за користування надрами.

Справляння плати за спеціальне використання водних ресурсів як загальнодержавного так і місцевого значення здійснюється згідно із Законом України «Про охорону навколишнього середовища» за єдиними правилами згідно з порядком, встановленим Кабінетом Міністрів України, усіма суб'єктами підприємницької діяльності, крім тих, що використовують воду виключно для задоволення власних питних і санітарно-гігієнічних потреб, підприємствами



гідроенергетики та підприємствами водного транспорту, які експлуатують річкові водні шляхи.

До спеціального використання водних ресурсів належить використання води для задоволення виробничих потреб за допомогою спеціальних пристроїв та установок або за використання води без їхнього застосування, яке може істотно вплинути на якісні і кількісні показники стану водних ресурсів, а також за користування водними об'єктами для потреб гідроенергетики та водного транспорту.

До водних ресурсів загальнодержавного значення належать відведені до басейнів річок поверхневі води, що розташовані або використовуються на території більш як однієї області, включаючи притоки всіх порядків та підземні води.

До водних ресурсів місцевого значення належать водні ресурси, які не належать до ресурсів загальнодержавного значення, визначені переліком водних ресурсів місцевого значення і затверджені Державним комітетом з водного господарства за участю Міністерства охорони навколишнього природного середовища.

*Платниками збору за спеціальне використання водних ресурсів є всі юридичні особи та громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують у господарській діяльності водні ресурси.*

*Об'єктом обчислення збору є фактичний обсяг води, що використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.*

Плата за спеціальне використання водних ресурсів справляється незалежно від того, чи надходили вони з водогосподарських систем безпосередньо від інших користувачів чи від підприємств комунального господарства. При цьому, крім названої плати, суб'єкти підприємницької діяльності сплачують постачальникам вартість послуг, пов'язаних з їх подачею.

*Розміри збору за спеціальне використання водних ресурсів, крім тих, що використовуються підприємствами гідроенергетики та водного транспорту, встановлюються відповідно до нормативів плати, обсягів використання води та лімітів її використання.*





*Нормативи плати* диференційовані за двома ознаками:

- якщо вода забирається з поверхневих водних об'єктів — в залежності від водогосподарських мереж;
- якщо вода забирається з підземних вод — в залежності від адміністративно-територіальної одиниці.

Під час використання води, що надходить із змішаних джерел (поверхневі, водні), норматив її використання обчислюється за середньозваженими вимірами з врахуванням установлених постачальникові лімітів використання води з різних джерел і відповідних нормативів плати.

Підприємствам гідроенергетики та водного транспорту розміри платежів встановлюються на основі нормативів плати:

- для підприємств водного транспорту — залежно від вантажопідйомності або пасажиром і сткості транспортних засобів;
- для підприємств гідроенергетики — залежно від повного обсягу води, що пропускається через турбінні агрегати, в тому числі за води, які використовуються для змазування та охолодження вузлів гідроагрегатів.

*Кількість використаної води* визначається за показниками вимрювальних приладів. Якщо ж такі відсутні, то обсяг використаної води визначається, як виняток, за технологічними даними (тривалість роботи агрегатів, обсяг виготовленої продукції, витрати електроенергії тощо).

*Ліміти* та порядок видачі дозволів на спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення встановлює Кабінет Міністрів України, місцевого значення — Верховною Радою АР Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими Радами народних депутатів. За понадлімітне використання водних ресурсів плата обчислюється і справляється в 5-ти кратному розмірі.

У межах встановленого ліміту платежі відносяться на витрати виробництва, а за понадлімітне використання — стягуються з прибутку, що залишається в розпорядженні суб'єкта підприємницької діяльності.

Збір за використання водних ресурсів не справляється за воду, яка використовується для:

- задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення;
- протипожежних потреб;
- потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- наукових досліджень науково-дослідними установами;
- пилозаглушення у шахтах тощо.

Розрахунок збору подається до органів ДПС за місцем податкової реєстрації платника протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

Водокористувачі, які отримали дозволи на спеціальне водокористування та здійснюють передачу води іншим водокористувачам, щороку до 20 січня подають органам державної податкової служби перелік таких водокористувачів. Цей перелік складається з назви, місцезнаходження, ідентифікаційного коду за ЄДРПОУ, ТРДПАУ або номера з ДРФО водокористувача, доведеного водокористувачу ліміту на використання води та джерела водопостачання.

Сплачується збір протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору, тобто протягом 50 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу за місцем перебування на податковому обліку платника.

Розрахунок збору за користування водами для потреб водного транспорту за 1 квартал не подається, і, відповідно, не проводиться сплата цього збору за даний період.

Збір за спеціальне використання водних ресурсів загальнодержавного значення та їх понадлімітне використання, а також збір за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту зараховується платниками в повному обсязі до Державного бюджету України. Решта збору за спеціальне використання водних ресурсів місцевого значення та їх понадлімітне використання зараховується платниками в повному обсязі до місцевих бюджетів.

За використання лісових ресурсів та земельних ділянок лісового фонду в Україні справляється збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду (лісовий дохід).

До лісових ресурсів державного значення належать деревина від рубок головного користування і живиця, заготовлені в лісах, які перебувають у державній власності.

*Платниками збору є юридичні та фізичні особи, яким надано в постійне або тимчасове користування земельні ділянки лісового фонду (землекористувачі).*

Спеціальне використання лісових ресурсів здійснюється на наданій земельній ділянці лісового фонду за спеціальним дозволом — лісорубним квитком (ордером) або лісовим квитком.

Лісорубний квиток (ордер) видається:

- на використання лісових ресурсів державного значення (на заготівлю деревини при рубках головного користування і лісовідновних рубках та на заготівлю живиці в лісах, які перебувають у державній власності);
- на використання лісових ресурсів місцевого значення (на заготівлю деревини при рубках головного користування і лісовідновних рубках в лісах, що перебувають в колективній і приватній власності, і на заготівлю другорядних лісових матеріалів — пеньків, лубу, кори, деревної зелені тощо).

Лісорубний квиток видається також на проведення рубок догляду за лісом, санітарних та інших рубок, пов'язаних з проведенням лісгосподарських заходів, і в разі розчищення лісових земель у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо, на сінокосіння, випасання худоби, розміщення вуликів і пасік, на заготівлю дикорослих плодів, ягід, грибів, горіхів, лікарських рослин і технічної сировини, на використання лісових ділянок з науково-дослідною метою, на тимчасове використання земель лісового фонду для сільськогосподарського виробництва, крім сільськогосподарських угідь, що входять до складу земель лісового фонду, а також на

використання лісових ресурсів для потреб мисливського господарства, на розміщення туристських таборів, баз відпочинку та інших подібних об'єктів із спорудженням будівель некапітального типу строком до одного року.

Загальне використання лісових ресурсів є безплатним. Платним є спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, спортивних і з туристичною метою та для проведення науково-дослідних робіт.

*Об'єктом обчислення збору є* деревина, що відпускається на пні, живиця, другорядні лісові матеріали, продукти побічного користування та окремі земельні ділянки лісового фонду.

Плата (збір) справляється за встановленими таксами або у вигляді орендної плати чи доходу, одержаного від реалізації лісових ресурсів на конкурсних умовах.

Такси збору встановлюються Кабінетом Міністрів України і диференціюються за:

- лісотаксовими поясами;
- видами основних порід лісу;
- якістю деревини;
- лісозаготівельними розрядами.

На деревину вибіркових рубок головного користування такси знижуються на 20 %, а вибіркових рубок, пов'язаних із веденням лісового господарства, та вибіркових інших рубок — на 30 %. Знижки у відсотках обчислюються окремо.

На дров'яну деревину для технологічних потреб встановлюється плата в розмірі 25 % такси на ділову дрібну деревину відповідної лісової породи.

Такси на лік від крони застосовуються в розмірі 40 %, а на порубкові залишки, що мають збут — 20 % від такс на дров'яну деревину відповідної лісової породи.

Розмір збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб

мисливського господарства, культурно-оздоровчих, спортивних і туристичних цілей та для проведення науково-дослідних робіт встановлюється, виходячи з лімітів їх використання і такс на лісову продукцію та послуги, з врахуванням їх якості і доступності.

У випадку застосування конкурсних умов реалізації лісових ресурсів збір за них встановлюється не нижче встановлених такс.

Розмір орендної плати визначається за узгодженням сторін у договорі оренди, але не нижче встановлених такс.

В складі плати за використання лісових ресурсів справляється плата за земельні ділянки, надані на землях лісового фонду, за винятком земельних ділянок, зайнятих виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами.

Плата за земельні ділянки лісового фонду в межах населених пунктів, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами, справляється в розмірі 3 % від суми земельного податку, а за межами населених пунктів — 0,3 % від грошової оцінки одиниці площі ріллі по області.

Плата за земельні ділянки лісового фонду, зайняті сільськогосподарськими угіддями, встановлюється у відсотках від їх грошової оцінки в таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ — 0,1;
- для багаторічних насаджень — 0,03.

Сума збору обчислюється постійними лісокористувачами та проставляється в лісорубних квитках (ордерах) і лісових квитках. Дана сума підлягає перерахунку: якщо загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку більше, ніж на 10 %, то лісокористувач обчислює і сплачує середньозважену таксову вартість додатково заготовленої деревини.

*Розрахунки* збору подаються протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового)

кварталу, за місцем адміністративного розташування ділянок лісового фонду.

*Сплата* проводиться протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору.

Збори за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення перераховуються платниками в розмірі 100 % до державного бюджету за місцем адміністративного розташування ділянок лісового фонду.

Збори за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування земельними ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт перераховуються платниками в розмірі 100 % до бюджету АР Крим та місцевих бюджетів за місцем адміністративного розташування ділянок лісового фонду.

Відповідальність за правильність обчислення та своєчасність і повноту надходження лісового доходу до бюджету покладено на лісгоспи, які здійснюють управління лісозаготовками.

На території України, в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, діють єдині правила справляння платежів за користування надрами для видобування корисних копалин для всіх суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форм власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, які здійснюють видобування корисних копалин.

Плата справляється за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

*Об'єктом справляння* є обсяг фактично погашених у надрах балансових та позабалансових запасів, який включає в себе як обсяг видобутку, так і залишені не видобутими з надр корисних копалин.

Розрахована за базовими нормативами плата за користування надрами для видобування корисних копалин є мінімальною величиною, 17'''

яку надрокористувачі сплачують незалежно від геологічних особливостей родовищ та умов їх експлуатації.

Розрахунок плати за користування надрами для видобування корисних копалин визначається надрокористувачами самостійно шляхом множення обсягу погашених запасів на ціну одиниці мінеральної сировини.

Плата стягується, виходячи із нормативу 1 %. Для підприємств вугільної промисловості норматив понижений — 0,5 %.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за користування надрами є календарний квартал. Розрахунок плати подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для видобування корисних копалин, чи місцезнаходженням ділянки надр, що використовується в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Якщо ж платник плати зареєстрований в органі державної податкової служби іншого району, ніж місцезнаходження родовища чи ділянки надр, то йому необхідно додатково надіслати копію розрахунку до податкового органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Надсилати копію розрахунку потрібно так само протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

Плату за користування надрами для видобування корисних копалин і в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, необхідно сплатити протягом 50 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, до бюджету за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для видобування корисних копалин, чи місцезнаходженням ділянки надр, що використовується в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Від сплати збору звільняються землевласники і землекористувачі, які здійснюють у встановленому порядку видобуток корисних копалин місцевого значення для власних потреб (тобто без реалізації





видобутої мінеральної сировини чи продукції її переробки) або користуються надрами для господарських і побутових потреб на наданих їм у власність чи користування земельних ділянках.

Плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення в повному обсязі сплачується до державного бюджету, а плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення — до місцевого бюджету. Плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин сплачується в повному обсязі до місцевих бюджетів.

Всі надрокористувачі, незалежно від форми власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, які видобувають корисні копалини на розташованих в межах території України, її територіального шельфу та виключної (морської) економічної зони родовищах є *платниками* збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.

*Об'єктом обчислення збору* є обсяг видобутих корисних копалин та обсяг погашених у надрах запасів корисних копалин.

Обсяг погашених запасів корисних копалин визначається як сума обсягів видобутих корисних копалин та їх фактичних втрат у надрах під час видобування, за винятком передбачених протоколом Державної комісії з запасів корисних копалин або технічними проектами на розробку родовища втрат корисних копалин в охоронних, бар'єрних цілях і поблизу неякісно затампонованих свердловин, за умови погодження їх обсягів з органами державного гірничого нагляду.

Надрокористувачі, які проводять видобуток корисних копалин на родовищах, розвідку яких вони виконували частково власним коштом, збір обчислюють із застосуванням до нього відповідних коефіцієнтів для тих родовищ, де виконано:

- загальні й детальні пошукові роботи та попередню розвідку коштом державного бюджету, а детальну розвідку власним коштом — 0,6;

- дорозвідку запасів корисних копалин власним коштом — 0,6;
- загальні й детальні пошукові роботи коштом державного бюджету, а попередню й детальну розвідку власним коштом — 0,4;
- загальні й пошукові роботи частково коштом державного бюджету на стадії регіональних робіт, а детальні пошукові роботи, попередню і детальну розвідку власним коштом — 0,2.

Якщо надрокористувачі видобувають більше одного виду корисних копалин, що супутньо залягають на одному родовищі, збір за виконані геологорозвідувальні роботи обчислюється за основний вид корисної копалини у повному обсязі, а за корисні копалини, що залягають супутньо — із застосуванням коефіцієнта 0,2.

Збір за позабалансові запаси корисних копалин розраховується, виходячи з обсягів погашених позабалансових запасів корисних копалин, нормативів збору з урахуванням індексу інфляції, відповідних коефіцієнтів із застосуванням до нього коефіцієнта 0,5.

У разі видобування нафти, конденсату, природного газу та метану вугільних родовищ з коефіцієнтом вилучення, що перевищує затверджений Державною комісією з запасів корисних копалин, збір за відповідні додаткові обсяги видобутку обчислюється, виходячи з обсягів видобутих зазначених корисних копалин, нормативів збору з врахуванням індексу інфляції, відповідних коефіцієнтів із застосуванням коефіцієнта 0,5.

Однак, надрокористувачі, які здійснюють видобуток корисних копалин на тих родовищах, розвідка яких виконувалася повністю коштом державного бюджету, не мають підстав для застосування наведених вище коефіцієнтів.

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи не справляється за видобуток:

1. Раніше погашених запасів корисних копалин, зарахованих у процесі розробки родовищ у встановленому порядку до категорії втрачених у надрах, підтверджених відповідними актами на списання запасів корисних копалин з обліку гірничовидобувного

- підприємства та обліковими матеріалами геолого-маркшейдерської документації.
2. Вуглеводної сировини із свердловин, визначених у встановленому порядку як нерентабельні, з метою недопущення вибухо-небезпечних газопроявів у населених пунктах та нафтогазопромислових районах.
  3. Додаткових, понадбазові (проектні) обсяги нафти і газу, за розробки нафтових і газових родовищ, визначених Кабінетом Міністрів України як родовища з важко видобувними та виснаженими запасами — протягом десяти років з дати одержання ліцензії на експлуатацію таких родовищ
  4. Підземних вод, що не використовуються в народному господарстві:
    - видобуток яких є технологічно вимушеним у зв'язку з видобутком інших корисних копалин в обсягах, погоджених із відповідними органами державного гірничого нагляду, державного геологічного контролю та охорони навколишнього природного середовища;
    - що видобуваються із надр для усунення їх шкідливої дії (підтоплення, засолення, заболочування, забруднення, виникнення зсувів тощо).

Від сплати збору звільняються землевласники і землекористувачі, які здійснюють у встановленому порядку видобуток корисних копалин місцевого значення для власних потреб (тобто без реалізації видобутої мінеральної сировини чи продукції її переробки) або користуються надрами для господарських і побутових потреб на наданих їм у власність чи користування земельних ділянках.

Конкретні ставки плати диференційовані в залежності від видів корисних копалин.

Розрахунок збору подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу, за місцезнаходженням родовища корисних копалин, що експлуатується для їх

Збір за виконані геологорозвідувальні роботи справляється від дати видобутку корисної копалини і сплачується протягом 50 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу за місцем податкової реєстрації платника. Виняток зроблено тільки для нафтогазодобувних підприємств, які, прийнявши відповідне рішення, можуть уповноважити сплачувати збір безпосередньо філіям, які мають поточні рахунки, за місцем податкової реєстрації таких філій.

Крім того, даний збір вноситься авансовими платежами до 20 числа першого місяця кварталу і до 20 числа третього місяці кварталу в розмірі третини суми збору, визначеного в попередньому розрахунку.

Збір в повному обсязі сплачується до державного бюджету.

### **1.7.2. Плата за землю**

1. *Основи поземельного оподаткування.*
2. *Основи побудови плати за землю: платники, об'єкти оподаткування, пільги щодо сплати.*
3. *Механізм розрахунку земельного податку.*
4. *Порядок сплати податку, відповідальність платників.*
5. *Фіксований сільськогосподарський податок.*

Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Земельні відносини — це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Об'єктами земельних відносин є землі в межах України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї).

Основним документом, що регулює земельні відносини в Україні є Земельний кодекс України. Набувши чинності 1 січня 2002 р.,

він установив приватну власність на землю та п'ятирічний мораторій на операції з купівлі та продажу земельних наділів. Лише з 2005 року дозволять торгові операції із сільськогосподарськими угіддями, але до 2010 року розмір ділянки, що належить одній людині, не повинен перевищувати 100 га. Крім того, передбачається 20-річний мораторій на продаж землі іноземцям.

Земельне законодавство України базується на таких принципах:

- поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу і основного засобу виробництва;
- забезпечення рівності права власності на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави;
- невтручання держави в здійснення громадянами, юридичними особами та територіальними громадами своїх прав щодо володіння, користування і розпорядження землею, крім випадків, передбачених законом;
- забезпечення раціонального використання та охорони земель;
- забезпечення гарантій прав на землю;
- пріоритету вимог екологічної безпеки.

Основним законодавчим актом, що регулює порядок земельного оподаткування, визначає розміри та порядок плати за використання земельних ресурсів, а також напрями використання коштів, що надійшли від плати за землю, відповідальність платників та контроль за правильністю обчислення і справляння земельного податку є Закон України «Про плату за землю» від 13.03.92 р. № 2535-ХІІ у редакції Закону України від 19.09.96 р. № 378/96-ВР.

Згідно з даним Закону, використання землі в Україні є платним, а формами плати за землю є земельний податок та орендна плата.

Сьогодні в Україні земельне оподаткування носить досить проблемний характер, так як Законом про плату за землю встановлено, що розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності власників землі та землекористувачів. Виходячи з цього збиткові підприємства мають сплачувати податок не зважаючи ні на що, доки залишаються власниками чи користувачами землі.



*Плата за землю* — це податковий платіж, який стягується з власника землі або землекористувача, розмір якого безпосередньо залежить від величини земельної ділянки, граничної оцінкової ставки та призначення землі.

*Платниками земельного податку є* власники землі і землекористувачі, крім орендарів та інвесторів — учасників угоди про розподіл продукції. Коли земельні ділянки орендуються у громадян та юридичних осіб, у власності яких ці земельні ділянки перебувають, земельний податок сплачується орендодавцями. Орендар при цьому сплачує орендодавцю орендну плату, яка фактично компенсує сплату земельного податку.

*Об'єктом плати за землю* виступає земельна ділянка, а також земельна частка (пай), яка перебуває у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди. За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності від кількох осіб, плата за землю нараховується кожному з них пропорційно їх частці у власності на будівлю.

Платники податку сплачують земельний податок з дня виникнення права власності права користування земельною ділянкою, тобто з моменту одержання акту на право власності, чи користування землею, який видається сільськими, селищними, міськими, районними радами народних депутатів.

Статтею 12 Закону України «Про плату за землю» передбачено звільнення окремих категорій платників податків від сплати. Так, мають право не оплачувати земельного податку:

- заповідники;
- вітчизняні дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та ПТУ;
- органи державної влади, місцевого самоврядування, прокуратури, установи та організації, які повністю отримуються за рахунок бюджету;
- вітчизняні заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, фізичної культури та спорту;

- зареєстровані релігійні та благодійні організації, які не займаються підприємницькою діяльністю;
- покупець об'єкта незавершеного будівництва за земельну ділянку, відведену під такий об'єкт, з моменту придбання об'єкту на строк будівництва.

З 1 січня 2005 року не звільняються від сплати земельного податку підприємства, установи й організації, у складі яких є структурні підрозділи, що надають санаторно-курортні й оздоровчі послуги дітям. Однак, не буде сплачуватись податок за землі дитячих санаторно-курортних і оздоровчих закладів, а також за земельні ділянки структурних підрозділів підприємств і організацій, що надають дітям санаторно-курортні й оздоровчі послуги.

В межах граничних норм, встановлених Земельним кодексом України від сплати податку звільняються:

- інваліди I та II груп;
- громадяни, які виховують трьох і більше дітей;
- громадяни, члени сімей яких проходять строкову військову службу;
- пенсіонери;
- особи, які користуються пільгами відповідно до Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
- громадяни, яким у встановленому порядку видано посвідчення про те, що вони постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Деякі суб'єкти підприємницької діяльності звільняються від сплати земельного податку на підставі інших нормативно-правових актів. Так, не є платниками сільськогосподарські підприємства — платники фіксованого сільськогосподарського податку, фізичні і юридичні особи, суб'єкти малого підприємництва, які зареєстровані як платники єдиного податку за ті землі, які використовуються ними для здійснення підприємницької діяльності.

Статтею 121 Земельного кодексу України передбачено норми



- ведення особистого селянського господарства — не більше 2,0 га;
- ведення садівництва — не більше 0.12 га;
- будівництва і обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) у селах — не більше 0,25 га, у селищах — не більше 0,15 га, у містах — не більше 0,10 га.

Земельні ділянки, набуті такими громадянами у порядку, встановленому цим Кодексом, у власність понад норми безоплатної передачі, обкладаються земельним податком на загальних підставах.

Розміри земельного податку залежать від цільового призначення земельної ділянки, її місця розташування та грошової оцінки земель. Грошова оцінка — капіталізований рентний дохід із земельної ділянки.

Грошова оцінка проводиться Державним комітетом України по земельних ресурсах та його органами на місцях із залученням експертів, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України. Грошова ділянка земельної ділянки щороку станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації.

*Ставки земельного податку застосовуються у відсотках до грошової (кадастрової) оцінки земельних ділянок (з 1 га землі):*

1. Землі сільськогосподарського призначення:
  - для ріллі, сіножатей та пасовищ — 0,10;
  - для багаторічних насаджень — 0,03.
2. Землі населених пунктів, грошову оцінку яких встановлено — 1,00.
3. Землі населених пунктів, грошову оцінку яких не встановлено — залежить від розміру населеного пункту.
4. Земельні ділянки, надані для підприємств промисловості, транспорту, зв'язку та іншого призначення — 5,00.
5. Земельні ділянки, надані у тимчасове користування на землях природоохоронного, оздоровчого призначення — 50,00.
6. Земельні ділянки, що входять до складу земель лісового фонду, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками, надані на землях водного фонду — 0,30.



На сьогодні оцінку земель населених пунктів не завершено, а отже грошова оцінка конкретної земельної ділянки може бути не відома. У такому разі податок обчислюється виходячи з площі ділянки, до якої застосовуються ставки податку у розмірах, наведених у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

*Середні ставки земельного податку на землі, грошова оцінка яких не встановлена*

Групи населених пунктів з чисельністю населення, тис. чол.	Середня ставка податку, коп. за 1 м <sup>2</sup>	Коефіцієнт, що застосовується у м. Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного підпорядкування
До 0,2	1,5	
Від 0,2 до 1	2,1	
Від 1 до 3	2,7	
Від 3 до 10	3,0	
Від 10 до 20	4,8	
Від 20 до 50	7,5	1,2
Від 50 до 100	9,0	1,4
Від 100 до 250	10,5	1,6
Від 250 до 500	12,0	2,0
Від 500 до 1000	15,0	2,5
Від 100 і більше	21,0	3,0



Слід зазначити, що в 2005 році по населених пунктах, грошову оцінку земель яких не проведено, застосовуються ставки земельного податку, збільшені в 3,03 рази.

Крім ставок податку, існує цілий ряд коефіцієнтів, які застосовуються до ставки податку залежно від місця розташування земельної ділянки та її цільового призначення:

- коефіцієнти індексації ставки податку;
- коефіцієнт збільшення (зменшення) ставки податку;
- додаткові коефіцієнти індексації ставок податку для населених пунктів, віднесених до курортних.

Таким чином, сума податку на землі, грошова оцінка яких встановлена, розраховується за формулою:

$$P = (Plz \times G_o \times \frac{Cn}{100}) \times Kn,$$

де  $P$  — обчислена сума податку, грн.;

$Plz$  — площа земельної ділянки, м<sup>2</sup>;

$G_o$  — грошова оцінка 1 м<sup>2</sup> земельної ділянки, грн.;

$Cn$  — ставка податку у відсотках за грошової оцінки;

$Kn$  — коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

По іншому буде обчислюватись податок на землі, оцінку яких не проведено:

$$P = (Plz \times Cn \times K) \times Kn,$$

де  $P$  — обчислена сума податку, грн.;

$Plz$  — площа земельної ділянки, м<sup>2</sup>;

$Cn$  — ставка податку у відсотках за грошової оцінки;

$K$  — коефіцієнт індексації ставки податку;

$Kn$  — коефіцієнт збільшення (зменшення) суми податку.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Платники земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності (крім громадян) самостійно обчислюють суму земельного податку та орендної плати щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою центральним податковим органом з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій.

Платник податку має право подавати щомісячно нову звітну податкову декларацію, що не звільняє його від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року, у тому числі і за нововведені земельні ділянки, що не звільняє від обов'язку подання податкової декларації протягом місяця з дня виникнення права на нововведену земельну ділянку, протягом 20 календарних днів місяця наступного за звітним.

Нарахування земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності проводиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 15 липня поточного року платіжне повідомлення про внесення платежу.

Облік громадян — платників земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності і нарахування відповідних сум проводиться щороку станом на 1 травня.

Податкове зобов'язання по земельному податку, а також по орендній платі за землі державної та комунальної власності, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за базовий податковий (звітний) період, який дорівнює календарному місяцю, щомісячно протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Громадяни сплачують земельний податок, а також орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності рівними частками у два терміни — до 15 серпня та до 15 листопада.

Несплата земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності виробниками сільськогосподарської і рибної продукції та громадянами протягом року, іншими платниками — протягом півроку вважається систематичною і є підставою для припинення права користування земельними ділянками.

Надміру сплачені суми податку підлягають поверненню платнику за його письмовою заявою або за його бажанням зараховуються до сплати податку за наступний рік.

Плата за землю зараховується на спеціальні бюджетні рахунки місцевих бюджетів, на території яких знаходяться земельні ділянки.

Кошти від плати за землю, які поступили в місцеві бюджети повинні використовуватися виключно для наступних цілей:

- фінансування мір по раціональному використанню і охороні земель, підвищенню родючості ґрунтів;
- ведення державного земельного кадастру, землеустрою, моніторингу земель;
- відшкодування витрат власників землі чи землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості;
- економічного стимулювання власників землі і землекористувачів за покращення якості земель, підвищення плодючості ґрунтів і продуктивності земель лісового фонду;
- надання пільгових кредитів, часткового погашення позик і компенсації втрат доходів власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації земель не за їх виною;
- проведення земельної реформи, а також для земельно-господарського устрою і розвитку інфраструктури населених пунктів.

За прострочення встановлених строків сплати податку справляється пеня у розмірах, визначених законодавством.

Розмір пені за несвоєчасне внесення орендної плати передбачається у розмірі оренди, проте він не може перевищувати ставки пені за несвоєчасну сплату земельного податку.

При неповній або несвоєчасній сплаті податку застосовується фінансова санкція у вигляді однократного розміру донарахованої за результатами перевірки суми податку. У разі повторного порушення протягом року — у двократному розмірі до нарахованої суми земельного податку.

Контроль за правильністю обчислення і справляння земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності здійснюється органами державної податкової служби.

Значення фіксованого сільськогосподарського податку для виробників сільськогосподарської продукції можна порівняти хіба що зі значенням єдиного податку для приватних підприємців. В умовах сезонного виробництва спеціалізований сільськогосподарський податок дозволяє його платникам продуктивно працювати.

Згідно з законодавством *фіксований сільськогосподарський податок (ФСП)* — це податок, який не змінюється протягом визначеного Законом терміну і справляється з одиниці земельної площі.

Головною особливістю ФСП є те, що він сплачується замість цілої низки податків, зборів та інших платежів. Він поєднує такі податки і збори:

- податок на прибуток;
- плату (податок за землю);
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збір на обов'язкове соціальне страхування;
- збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування в Україні;
- збір на обов'язкове пенсійне страхування;



- збір до Державного інноваційного фонду;
- плату за придбання торгового патенту;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;
- комунальний податок.

Решта податків та зборів сплачуються в порядку, передбаченому законодавством (ПДВ, акцизний збір, мито, державне мито тощо).

*Платниками ФСП* є сільськогосподарські підприємства, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом, переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 % загальної суми валового доходу підприємства.

Платники фіксованого сільськогосподарського податку у 2005 році сплачуватимуть страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування в порядку та на умовах, визначених спеціальним законодавством з питань справляння таких внесків, зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку в розмірі 30 % діючих ставок станом на 31 грудня 2004 року.

*До валового доходу* від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва включають:

- вартість реалізованої продукції рослинництва і тваринництва власного виробництва;
- вартість реалізованої сільгосппродукції, виробленої із сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах;
- вартість реалізованої продукції, виробленої із власної сировини на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства;
- вартість наданих послуг (послуги машинно-тракторного парку, будівельних і ремонтних бригад тощо), пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом.



Об'єктом оподаткування ФСП є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в т. ч. на умовах оренди.

Якщо у звітному періоді відбувається зміна площ сільськогосподарських угідь, у зв'язку з набуттям права землевласника або землекористувача, то він відповідно повинен здійснити уточнення сум податкових платежів на період до закінчення податкового року і протягом місяця надати розрахунки до органів державної податкової служби за місцем розташування земельної ділянки.

При визначенні розміру податку закріплену за підприємством площу сільськогосподарських угідь перемножують на її грошову оцінку і ставку ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь, яка встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки. Ставка податку складає:

- для ріллі, сіножатей, пасовищ — 0,15 %;
- для багаторічних насаджень — 0,09 %;
- для земель водного фонду — 0,45 %.

Для платників податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, ставка ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь встановлена і відсотках до їх грошової оцінки:

- для ріллі, сіножатей, пасовищ — 0,3;
- для багаторічних насаджень — 0,1.

Для господарств, що здійснюють діяльність на звичайних землях, передбачено такі форми для розрахунку ФСП:

$$Eф.п.- Пріл. \frac{Грл. \times 0,5}{100} + \times \frac{Гсм \times 0,5}{100} + n_{ПАС.} \frac{СПАС. \times 0,5}{100} \\ + П_{БАГНАС.} \frac{Б_{БАГНАС.} \times 0,5}{100}$$

де *Прід*; *сін*; *пас.*, *БАТ.*, *нас.* — площа ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень;

*Г ріл*; *сін*, *пас.*, *БАТ.*, *нас.* — грошова оцінка ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, розрахована за методикою

грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, яка затверджена Кабінетом Міністрів України.

Розрахунок сум ФСП, підписаний керівником і головним бухгалтером та закріплений печаткою, подається до органів державної податкової служби до 1 лютого поточного року. До розрахунку додається витяг з державного земельного Кадастру про склад земельних угідь та їх грошову оцінку.

Сплата податку у грошовій формі проводиться щомісяця впродовж 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця у розмірі третини суми податку, визначеної за кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

- I квартал — 10%,
- II квартал—10%,
- III квартал — 50 %,
- IV квартал — 30 %.

Якщо ФСП сплачують зерном, то його поставляють у строки, узгоджені з районною держадміністрацією, але не пізніше:

- 15 жовтня — з продукції ранніх зернових культур;
- 1 грудня — з продукції пізніх зернових та технічних культур;
- останнього дня щомісяця — з поставки продукції тваринництва.

Платники податку повністю перераховують одним платіжним дорученням у визначений строк загальну суму податку на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Контроль за своєчасним і повним надходженням сум фіксованого сільськогосподарського податку здійснюють органи державної податкової служби.

Платники податків несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку згідно із законодавчими актами України.

### 1.7.3. Майнове оподаткування

1. *Прагматика і проблематика майнового оподаткування в Україні.*
2. *Податок на нерухоме майно.*
3. *, Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.*

З усіх податків, що справляються у світі, найпоширенішим є майновий податок. Основною причиною цього є те, що ухилитися від податку на нерухоме майно (земля і нерухомі споруди, наприклад, будинки) досить важко. Хоча найпоширеніша база майнових податків — це земля й будинки, в деяких країнах місцева влада включає до податкової бази також рухоме майно, таке як транспортні засоби, товарно-матеріальні запаси компанії, обладнання й устаткування.

Податки можуть спиратися на потенційну або продажну вартість землі та споруд, рухомого майна або матеріальних капітальних активів. Майно може оцінюватися на основі вартості реального основного капіталу або річної вартості, або в інший спосіб. Як правило, такі заклади, як школи, лікарні, а також культові споруди не оподатковуються. Зручно покладати відповідальність за сплату податків на власників майна. Незаселене житло оподатковується лише у Франції та Великобританії. У Франції майновий податок коригується відповідно до чисельності сім'ї. У США і Великобританії малозабезпечені власники одержують податкові знижки. Житлова власність, як правило, оподатковується за нижчими ставками, ніж приміщення компаній.

Загалом податок справляється пропорційно до ринкової вартості майна, тобто ціни майна в разі його продажу. Це значить, що майнові податки не обмежуються лише фактично придбаним і проданим впродовж певного проміжку часу майном, а справляються на основі ціни на майно в разі його продажу. Такий тип визначення бази оподаткування називається базою майнового податку на основі

вартості реального основного капіталу, і саме вона застосовується найчастіше.

Також часто в деяких країнах база оподаткування визначається як річна орендна вартість майна, тобто сума доходу, одержаного від майна за якийсь проміжок часу.

Середня частка майнових податків у місцевих податкових надходженнях складає близько 50 % у федеративних країнах і 30 % в унітарних країнах. У Нідерландах, США і Канаді ця частка дорівнює 70 % місцевих податкових надходжень, а у Великобританії — 100 %. Таким чином, в майновий податок є найпоширенішим в розвинутих західних країнах.

Податок на нерухомість є потрібним елементом оподаткування власників майна, таке оподаткування виправдовує себе, виходячи із основ римського права — державу повинні більше фінансувати ті, хто отримує вищі доходи і має кращий фінансово-майновий стан.

У відповідності із Законом України «Про систему оподаткування» в редакції Закону від 18 лютого 1997 року, в Україні повинні утримуватися такі майнові податки, як податок на нерухоме майно та податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

Введення в дію податку на нерухомість передбачається Законом України «Про податок на нерухоме майно (нерухомість)». Законопроект останнього схвалено Верховною Радою 26 лютого 1997 року. Однак, на даний час даний податок ще не впроваджено.

Основними проблемами щодо впровадження податку на нерухоме майно є:

- різкий перехід від командно-адміністративної до ринкової економіки;
- соціальна незахищеність старшого покоління, а особливо пенсіонерів;
- невизначеність щодо стратегії оподаткування в державі.

Законопроект «Про податок на нерухомість» передбачає справляння:

- податку на будівлі;
- податку на споруди.

*Податок на будівлі* будуть сплачувати всі фізичні особи, у приватній власності яких знаходяться приватизовані квартири, будинки, вілли, гаражі, дачні будинки.

Об'єктом оподаткування є ринкова вартість майна. Ставка податку від 1 до 3 %. На малозабезпечені верстви населення податок на будівлі чинитись не буде. Діятиме система пільг:

- а) в населених пунктах, де чисельність населення більше 10 тисяч, не оподатковується 21 м<sup>2</sup> на кожного члена сім'ї плюс 10 м<sup>2</sup> на сім'ю як родину;
- б) в населених пунктах до 10 тисяч населення, не оподатковується 31 м<sup>2</sup> на кожного члена сім'ї плюс 10 м<sup>2</sup> на сім'ю як родину.

Не справляється податок на:

- господарські будівлі, гаражі та допоміжні будівлі;
- будівлі, які ще не введено в експлуатацію;
- квартири державної та комунальної власності;
- відомчі квартири.

Всі суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують господарські споруди, повинні платити з чистого прибутку *податок на споруди*.

Об'єктом оподаткування буде виступати ринкова або балансова вартість господарської споруди.

Ставка податку від 1 до 3 %. Сплата 1 раз на рік.

Не буде стягуватись податок на споруди:

- державної власності;
- незавершеного будівництва;
- тими платниками, які виконують державне замовлення.

Проблемним питанням сьогодні є взаємоузгодженість податку на споруди і податку з прибутку.

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів в Україні справляється відповідно до Закону

самохідних машин і механізмів» від 11 грудня 1991 року в редакції Закону від 18.02.1997 р. зі змінами та доповненнями.

Податки з власників деяких наземних і водних транспортних засобів, самохідних машин та механізмів є джерелом фінансування будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних шляхів загального користування і проведення природоохоронних заходів на водоймищах.

*Платниками податку* з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (транспортного податку) є юридичні особи (резиденти та нерезиденти), а також фізичні особи (громадяни України, іноземці та особи без громадянства), які мають зареєстровані на Україні транспортні засоби.

Від сплати транспортного податку звільняються:

- підприємства автомобільного транспорту незалежно від форм власності, які займаються перевезенням пасажирів, на які визначено тарифи оплати за проїзд;
- навчальні заклади, які повністю фінансуються з бюджету стосовно учбових транспортних засобів;
- сільськогосподарські підприємства в половинному розмірі — за колесні трактори, автобуси та спецмашини для перевезення не менше 10 людей.

Щодо громадян, то транспортний податок не сплачують або за один легковий автомобіль з об'ємом двигуна до 2500 см<sup>3</sup>, або за один мотоцикл з об'ємом двигуна до 650 см<sup>3</sup>, або за один моторний човен чи катер (крім спортивного) з довжиною корпусу до 7,5 м:

- інваліди;
- ветерани війни;
- ветерани праці;
- учасники ліквідації аварії на Чорнобильській АЕС;
- громадяни, які володіють легковими автомобілями, виробленими на території СНД і поставленими на облік в Україні до 1990 р. включно, та вантажні автомобілі з об'ємом циліндрів

двигуна до 6001 см<sup>3</sup> до 1990 року випуску включно, щодо одного з указаних автомобілів — в половинному розмірі.

*Об'єктами оподаткування є:*

- колісні трактори;
- автомобілі для перевезення не менше 10 осіб, включаючи водія;
- легкові автомобілі;
- автомобілі з електродвигуном;
- вантажні автомобілі;
- автомобілі спеціального призначення, крім тих, що використовуються для перевезення пасажирів і вантажів (крім автомобілів спеціального призначення швидкої допомоги та пожежних);
- мотоцикли (включаючи мопеди), велосипеди з двигуном, крім тих, що мають об'єм циліндра двигуна до 50 куб. см;
- яхти і судна парусні з допоміжним двигуном чи без нього (крім спортивних);
- моторні човни і катери, крім човнів з підвісним двигуном (крім спортивних);
- інші човни (крім спортивних).

*Не належать до об'єктів оподаткування:*

- трактори на гусеничному ході;
- мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з установленим двигуном з об'ємом циліндра двигуна до 50 см<sup>3</sup>;
- тільки автомобілі спеціального призначення швидкої допомоги та пожежної;
- транспортні засоби вантажні, самохідні, що використовуються на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані;
- машини і механізми для сільськогосподарських робіт;
- яхти, судна вітрильні і човни спортивні.

*Ставки податку з власників транспортних засобів диференційовані за видами транспортних засобів (об'єктами оподаткування) та*



циліндрів двигуна, з 1 кВт потужності двигуна (для автомобілів з електродвигуном); або з см довжини (для яхт, суден, човнів, катерів).

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів сплачується перед реєстрацією, перереєстрацією або технічним оглядом транспортних засобів. Сплата податку проводиться за період до наступного технічного огляду.

Юридичні особи за даними про наявність у них транспортних засобів станом на 1 січня обчислюють розмір транспортного податку як суму податків за кожний транспортний засіб, що є об'єктом оподаткування. Обчислення податку з власників наземних транспортних засобів проводиться виходячи з об'єму циліндрів або потужності двигуна кожного виду і марки транспортних засобів, а податок з власників водних транспортних засобів — виходячи з довжини транспортного засобу за встановленими ставками

Перерахунки юридичними особами розміру податку у зв'язку з перереєстрацією транспортних засобів протягом даного року не проводиться.

У порядку визначеному податковими органами, юридичні особи подають за місцем свого знаходження та за місцем постійного базування транспортних засобів до податкових органів, у строки, визначені законом для річного звітного періоду, на основі бухгалтерського звіту (балансу) розрахунки суми податку за формою, затвердженою центральним податковим органом України.

У разі викрадення транспортного засобу податок його власником не сплачується, якщо факт викрадення підтверджується відповідними документами органів, якими порушено відповідну кримінальну справу.

Якщо право користування транспортним засобом передано фізичною особою за дорученням іншій особі, податок сплачується його власником або від його імені особою, якій це право передано, якщо це передбачено в дорученні на право користування транспортним засобом, за місцем реєстрації цього транспортного засобу.

Сума податку, що сплачується фізичними особами, обчислюється за встановленими ставками. Якщо транспортні засоби придбані у другому півріччі, то податок сплачується в половинному розмірі встановленої суми.

Юридичні особи сплачують податок щоквартально рівними частинами в термін, передбачений для квартальної звітності згідно з законодавством. За придбані протягом року юридичними особами транспортні засоби податок сплачується перед їх реєстрацією по строках сплати (кварталах), які не настали, починаючи з кварталу, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу. Розрахунок суми податку за такі транспортні засоби в 10 денний термін після їх реєстрації подається до відповідного податкового органу. За транспортні засоби, зняті протягом року з обліку, податок не повертається.

Посадові особи, винні в приховуванні (невраховуванні) об'єктів оподаткування, в неподанні, несвоєчасному поданні або поданні не за встановленою формою розрахунків чи інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податку, притягаються до відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Недоїмки податку, а також суми штрафів та пеня стягуються з платників податку згідно із законодавством.

Юридичні особи — платники податку зобов'язані пред'являти органам, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію або технічний огляд транспортних засобів, платіжні доручення про сплату податку з написом (поміткою) установи банку про сплату податку.

Фізичні особи можуть сплачувати податок раз на рік чи раз на два роки не пізніше першого півріччя року, в якому проводиться техогляд. Такі особи зобов'язані пред'являти органам, які здійснюють реєстрацію або технічний огляд транспортних засобів, квитанції або платіжні доручення про сплату податку як за попередній, так і за поточний роки, а платники, звільнені від сплати податку, — відповідний документ, що дає право на користування цими пільгами.

У разі відсутності документів про сплату податку або документів, що дають право на користування пільгами, реєстрація, перереєстрація і технічний огляд транспортних засобів не провадяться.

У разі виявлення юридичних чи фізичних осіб, які не сплачували податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вони зобов'язані сплатити податок не більш як за три попередніх роки. Перерахування неправильно сплаченого податку допускається не більш як за три попередніх роки.

## **1.8. Інші податки і збори (обов'язкові платежі)**

### **1.8.1. Місцеві податки та збори**

1. *Основи місцевого оподаткування.*
2. *Комунальний податок: механізм розрахунку та особливості справляння.*
3. *Податок з реклами: організація нарахування та сплати.*
4. *Місцеві збори в Україні та їх характеристика.*

В Україні місцеве оподаткування здійснюється на основі Декрету Кабінету Міністрів України від 22.05.1993 р., а також Закону «Про систему оподаткування» від 18.02.1997 р.

*Місцеві податки і збори* — це обов'язкові податки і збори, які встановлюються органами влади базового рівня управління згідно з діючим законодавством України, є обов'язковими до сплати в межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць і зараховуються в їх бюджети.

Місцеві податки і збори самостійно встановлюються органами місцевого самоуправління в межах граничних розмірів ставок, затверджених Верховною Радою України.

Згідно з діючим законодавством органи місцевого самоврядування, приймаючи рішення про встановлення місцевих податків

і зборів, затверджують положення про порядок справляння кожного податку і збору.

Місцеві ради в межах своєї компетенції мають право вводити пільгові податкові ставки, повністю відмінити місцеві податки і збори, які є необов'язковими до сплати, звільняти чи надавати відстрочення окремим платникам.

Місцеві органи влади можуть вводити не всі платежі; вони зобов'язані встановити обов'язкові до сплати — комунальний податок, збори за паркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордеру на квартиру, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг, збір з власників собак.

*Платниками* місцевих податків і зборів є юридичні особи незалежно від форм власності і підпорядкованості, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, іноземних юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність на території України, а також фізичні особи.

У випадку несплати у встановленому порядку місцевих податків і зборів чи заниження їх суми, платники і органи (організації), на які покладена відповідальність за своєчасну сплату (перерахування) в місцеві бюджети, сплачують суми місцевих податків і зборів, донарахованих органами державної податкової служби, в розмірі 100 % донарахованих сум і пеню, обчислену виходячи із 120 % облікової ставки Національного банку України, яка діє на дату складання акту перевірки.

Контроль за сплатою місцевих податків і зборів здійснюється органами державної податкової служби і міськими, селищними, сільськими радами, які їх встановлюють.

До місцевих податків, які справляються сьогодні в Україні, належать комунальний податок і податок з реклами.

*Комунальний податок* справляється з юридичних осіб, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільсько-господарських підприємств. Його граничний розмір не повинен



перевищувати 10 % річного фонду оплати праці, обчисленого, виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Не являються платниками комунального податку благодійні організації, які існують лише за рахунок членських внесків і благодійних пожертвувань та інші особи, яким згідно законодавства надано пільги.

Звільняються від сплати комунального податку:

- суспільні організації і підприємства сліпих в частині фонду оплати праці, нарахованого на кількість працюючих інвалідів по зору I та II груп;
- суспільні організації і підприємства, на яких кількість ветеранів війни складає не менше 60 % від середньоспискової чисельності;
- суспільні організації, в яких відсутні штатні робітники і фонд оплати праці не створюється.

*Об'єктом оподаткування є розрахункова величина фонду оплати праці, яка визначається як добуток середньоспискової чисельності працівників і одного неоподаткованого мінімуму.*

Для розрахунку комунального податку необхідно визначити показник чисельності штатних працівників спискового складу. В списковий склад включаються всі робітники, які прийняті на постійну, сезонну, а також тимчасову роботу строком на один день і більше з дня зарахування їх на роботу.

В середньоспискову чисельність включаються також працівники, які тимчасово не працюють з наступних причин: по хворобі, в зв'язку з виконанням державних і громадянських обов'язків, через тимчасове залучення до сільськогосподарських та інших робіт, робітники, відряджені на інші підприємства згідно з цивільним рішенням уряду тощо.

Не включаються в середньоспискову чисельність штатних робітників спискового складу студенти і учні учбових закладів, які проходять виробничу практику, студенти учбових закладів, які працюють

на підприємстві у складі студентських загонів; прийняті на роботу за сумісництвом з інших підприємств, які оформлені за сумісництвом на одному і тому ж підприємстві.

Крім того, в середньоспискову чисельність не включаються робітники, які:

- знаходяться у відпустці по вагітності і родах чи в додатковій відпустці по догляду за дитиною;
- прийняті для виконання разових спеціальних робіт;
- залучені до роботи на підприємстві за спеціальними договорами з державними організаціями, які враховані в списковій чисельності робітників за місцем їх основної роботи;
- подали заяву про звільнення і припинили роботу по закінченню строку попередження чи які припинили роботу без попередження адміністрації;
- навчаються за направленням підприємства на навчання з відривом від виробництва в спеціальні навчальні заклади, отримують тільки стипендію за рахунок коштів цих підприємств;
- є громадянами інших країн і працюють за договорами на підприємствах, включаючи спільні, розташовані на території У країни, незалежно від форми власності, якщо вони згідно з законодавством України отримують дохід.

Середньоспискова чисельність робітників за звітний місяць обчислюється шляхом сумування чисельності робітників спускового складу за кожен календарний день звітного місяця, включаючи святкові (неробочі) і вихідні дні і діленням отриманої суми на число календарних днів звітного періоду.

Середньоспискова чисельність робітників за період з початку року обчислюється шляхом сумування середньоспискової чисельності робітників за всі місяці роботи підприємства, які пройшли за період з початку року до звітного місяця включно, і діленням отриманої суми на кількість місяців за період з початку року.

Нарахована сума комунального податку йде на валові витрати. В бухгалтерському обліку нарахування комунального податку відображають кореспонденцію рахунків:

- Дт 92 «Адміністративні витрати»;
- Кт 6414 «Розрахунки за податками (комунальний податок)».

Комунальний податок нараховується та сплачується щомісячно в строки передбачені законодавством. Один раз в квартал в податкову інспекцію подається розрахунок комунального податку.

Податковий контроль здійснюється щомісячно в міру подання звітності і сплати комунального податку.

Податок з реклами є обов'язковим до справляння місцевими органами самоврядування при наявності об'єкта оподаткування.

Реклама являє собою спеціальну інформацію про особи, як юридичні, так і фізичні, чи продукцію (товари, роботи, послуги), яка поширюється в будь-якій формі і будь-яким способом з метою прямого чи непрямого отримання прибутку.

Реклама буває внутрішня і зовнішня.

Внутрішня реклама — це реклама, яка розміщена всередині будинків, приміщень, споруд тощо.

Зовнішня реклама — це реклама, яка розміщена на окремих спеціальних конструкціях, щитах, екранах, на фасадах будинків і споруд.

*Платниками* є юридичні та фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності — рекламодавці чи виробники і поширювачі реклами, якщо вони є рекламодавцями, рекламна діяльність яких проводиться на території органу місцевого самоврядування.

*Об'єктом справляння* податку з реклами є вартість послуг за встановлення та розміщення реклами.

Податок з реклами сплачується з усіх видів оголошень і повідомлень, які передають інформацію з комерційною метою за допомогою засобів масової інформації, преси, телебачення, афіш, плакатів, рекламних щитів, інших технічних засобів, майна та



одягу; на вулицях, магістралях, майданах, будинках, транспорті та інших місцях.

Граничний розмір податку з реклами не повинен перевищувати 0,1% вартості послуг з розміщення одноразової реклами та 0,5 % за розміщення реклами на тривалий час.

, Податок з реклами сплачується під час оплати послуг з установа і розміщення реклами.

Формування вартості рекламних послуг здійснюється таким чином:

$$B = Bm + П + Пр + ПДВ,$$

де  $B$  — вартість послуг рекламного агенства;

$Bm$  — витрати рекламного агенства на надання послуг, включаючи матеріальні витрати, нарахування заробітної плати тощо;  $П$  — прибуток рекламного агенства, що одержується від надання рекламних послуг;

$Пр$  — податок з реклами, розрахований таким чином:

$$Пр = (Bm + 77) \times 0,001, \text{ або}$$

$$Пр = (Bm + 77) \times 0,005.$$

$ПДВ$  — податок на додану вартість, розрахований таким чином:

$$ПДВ = (Bm + 77) \times 0,2$$

Згідно з Законом про оподаткування прибутку підприємств, до валових витрат не включається готівка, витрачена на рекламні цілі. У бухгалтерському обліку затрати на рекламу включають до складу витрат на збут (рахунок 93).

Перелік і основні елементи місцевих зборів в Україні наведені в табл. 1.7.



Таблиця 1.7  
Місцеві збори в Україні

№ п/п	Збори	Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
1	Збір за паркування автотранспорту	Юридичні і фізичні особи, які паркують автомобілі в спеціально відведених місцях	Плата за стоянку 3 розрахунку за одну годину паркування	Не більше 3 % НМДГ у спеціально обладнаних місцях і 1 % НМДГ у відведених місцях
2	Ринковий збір	Юридичні і фізичні особи, які реалізують товари на ринках	Плата за торгові місця	0,05-0,15 НМДГ- для фізичних осіб; 0,2-2 НМДГ-для юридичних осіб
3	Збір за видачу ордера на квартиру	Отримувачі ордера	Плата за послуги	30% НМДГ на час оформлення ордера
4	Курортний збір	Особи, які тимчасово перебувають в курортній місцевості	Плата за послуги	Не більше 10 % НМДГ
5	Збір за участь в бігах на іподромі	Юридичні і фізичні особи, які виставляють своїх коней на змаганнях комерційного характеру	Плата за участь в бігах	Не більше 3 НМДГ
6	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Учасники гри, які придбали білети	Вартість білетів на участь у грі в тоталізатор	Не більше 5 % суми плати за участь в грі

Закінчення табл. 1.7

№ п/п	Збори	Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
7	Збір за виграш на бігах на іподромі	Особи, які виграли в грі в тоталізатор	Сума виграшу на бігах на іподромі	Не більше 6 % суми виграшу
8	Збір за право використання місцевої символіки	Юридичні і фізичні особи, які використовують місцеву символіку з комерційною метою	Вартість виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг	Для юридичних осіб — 0,1 % вартості продукції (робіт, послуг), для громадян, що займаються підприємницькою діяльністю — 5 НМДГ
9	Збір за право проведення кіно- і телезйомок	Комерційні кіно- і телеорганізації, які проводять зйомки	Фактичні витрати на проведення місцевими органами влади необхідних для зйомок міроприємств	Не більше фактичних затрат на проведення зазначених заходів
10	Збір за право проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу й лотерей	Юридичні і фізичні особи, які мають відповідний дозвіл	Вартість товарів, виходячи з їх початкової ціни чи сума, на яку випускається лотерея	0,1 % вартості заявлених товарів чи суми на яку випускається лотерея, але не більше 3 НМДГ з кожного учасника
11	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі сфери послуг	Юридичні і фізичні особи, які реалізують товари у спеціально відведених місцях	Плата за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі	Не більше 20 НМДГ — для суб'єктів, які постійно здійснюють торгівлю; 1 НМДГ вдень — за одноразову торгівлю
12	Збір з власників собак	Громадяни — власники собак	—	Не більше 10 % НМДГ на момент нарахування збору

### 1.8.2. Державне мито

1. *Сутність та види державного мита.*
2. *Ставки і пільги щодо державного мита.*
3. *Порядок обчислення і сплати.*

*Державне мито* є платою, яка стягується за здійснення юридично значимих дій уповноваженими на це компетентними органами в інтересах юридичних та фізичних осіб та за видачу їм відповідних документів, які мають правове значення.

Особливості сплати державного мита регулюються Декретом КМ України «Про державне мито» від 21.01.1993 р. зі змінами і доповненнями. Сплачується і зараховується державне мито за місцем розгляду та оформлення до бюджету місцевого самоврядування, крім мита, яке зараховується до державного бюджету України (справляється з позовних заяв).

*Платниками державного мита* на території України є фізичні та юридичні особи за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на це органами.

*Об'єкти справляння:*

Державне мито справляється:

- із позовних заяв, заяв з переддоговірних спорів, заяв (скарг) у справах окремого провадження і скарг на рішення, прийняті відносно релігійних організацій, з касаційних скарг на рішення судів і скарг на рішення, що набрали законної сили, а також на видачу судами копій документів;
- із позовних заяв і заяв кредиторів у справах про банкрутство, що подаються до господарських судів, та заяв про перевірку рішень, ухвал, постанов у порядку нагляду, а також про їх перегляд за нововиявленими обставинами;
- за вчинення нотаріальних дій державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських



рад народних депутатів, а також за видачу дублікатів нотаріально засвідчених документів;

за реєстрацію актів громадського стану, а також за видачу громадянам повторних свідоцтв про реєстрацію актів громадського стану і свідоцтв у зв'язку зі зміною, доповненням, виправленням і поновленням записів актів громадського стану;

за оформлення документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну громадян інших країн, за продовження строку їх дії та за внесення змін до цих документів; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян або документів, що їх замінюють;

за видачу або продовження посвідчень чи довідок на проживання;

за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина або документа, що його замінює, на право виїзду з України та в'їзду в Україну, також із заяв про прийняття до громадянства України і про вихід з такого;

за видачу нового зразка паспорта громадянина України;

за оформлення нового зразка паспорта громадянина України для поїздки за кордон;

за видачу громадянам України закордонного паспорта на право виїзду за кордон або продовження строку його дії;

за прописку громадян або реєстрацію місця проживання;

за видачу дозволів на право полювання та рибальства;

за операції з випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних і місцевих позик, та з видачі приватизаційних паперів;

за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

за проведення прилюдних торгів (аукціону, тендера) об'єктами нерухомого майна, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України;

за дії, пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтримання їх чинності;

- за подання до Кабінету Міністрів України проекту про створення промислово-фінансової групи.

*Ставки* державного мита визначаються в розмірах відповідно до переліку, визначеного Декретом:

- у відсотках (до ціни, угоди, вартості майна, позову і т. д.);
- у фіксованих сумах (абсолютних, обчислених у відповідних долях до офіційно встановлених показників — мінімальної заробітної плати, неоподатковуваного мінімуму доходів).

Перелік ставок державного мита достатньо великий, так як вони встановлюються диференційовано за назвами документів і дій, за які справляється мито:

- із заяв і скарг, що подаються до суду, та за видачу судом копій документів;
- із заяв, що подаються до арбітражних судів;
- за нотаріальні дії вчинювані державними нотаріальними конторами і виконавчими комітетами сільських, селищних, міських рад народних депутатів;
- за нотаріальні та інші дії, вчинювані за межами нотаріальної контори, виконавчого комітету сільської, селищної, міської рад народних депутатів, за місцем надання послуги;
- за вчинення актів громадянського стану;
- за вчинення інших дій (видачу паспорта громадянина України, за видачу паспорта для виїзду за кордон, за прописку громадян або реєстрації місця проживання тощо).

Як для юридичних, так і для фізичних осіб встановлено багато *пільг* відносно ряду дій. Наприклад, від сплати державного мита звільняються:

- позивачі — робітники та службовці — за позовами про стягнення заробітної плати й за іншими вимогами, що впливають з трудових відносин;
- позивачі — за позовами, що впливають з авторського права;
- громадяни — із касаційних скарг і скарг на рішення, що набрали законної сили, у справах про розірвання шлюбу;

позивачі — за позовами про стягнення аліментів;  
позивачі — за позовами про відшкодування матеріальних збитків, завданих злочином;  
громадяни — за реєстрацію народження, смерті, усиновлення та встановлення батьківства;  
громадяни — за видачу їм свідоцтв про право на спадщину;  
неповнолітні та військовослужбовці — за видачу їм уперше паспорта громадянина України та неповнолітні — за видачу їм свідоцтва про право на спадщину;  
громадяни, які належать до першої та другої категорії постраж- далих внаслідок Чорнобильської катастрофи;  
інваліди I та II груп;  
громадяни — за посвідчення їм заповітів і договорів дарування майна на користь держави, а також на користь державних підприємств, установ та організацій;  
фінансові органи та державні податкові інспекції — позивачі й відповідачі — за позовами до суду та господарського суду;  
органи місцевого та регіонального самоврядування — за позовами до господарського суду чи суду про стягнення з підприємства, організації і громадян збитків, завданих інтересам населення, місцевому господарству, навколишньому середовищу їхніми рішеннями, діями чи бездіяльністю, а також у наслідок невиконання рішень органів місцевого та регіонального самоврядування;  
громадяни України — за видачу дипломатичних і службових паспортів України;  
особи, які не досягли 16-річного віку, — за видачу їм документа на виїзд за кордон;  
іноземні туристи — за реєстрацію іноземних паспортів;  
Національний банк України та його установи, за винятком госпрозрахункових;  
Генеральна прокуратура України та її органи — за позовами, з якими вони звертаються до суду чи господарського суду в інтересах громадян і державних юридичних осіб;

- Пенсійний фонд України, його підприємства, установи та організації, Фонд соціального захисту інвалідів та його відділення;
- інші згідно з Декретом.

Місцеві ради народних депутатів мають право, крім зазначених пільг, встановлювати додаткові пільги для окремих платників із сплати державного мита, яке зараховується до місцевих бюджетів, а Міністерство фінансів України щодо державного мита, яке зараховується до державного бюджету України.

Державне мито сплачується готівкою, митними марками і перерахуванням із рахунку платника у кредитній установі.

З позовів, що подаються до суду та господарського суду в іноземній валюті, а також за дії та операції в іноземній валюті державне мито сплачується в іноземній валюті. У разі, коли розмір ставок державного мита передбачено в частинах неоподаткованого мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

Фізичні особи та іноземні юридичні особи, що постійно проживають або знаходяться за межами України сплачують мито за дії пов'язані з одержанням патентів на сорти рослин і підтримання їх чинності у вільноконвертованій валюті, виходячи з розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян, еквівалентного 600 долларам США, або іншій валюті та розмірах, якщо це передбачено угодами з Україною.

Порядок сплати державного мита встановлюється Міністерством фінансів України.

Якщо державне мито внесено в більшому розмірі, ніж передбачено чинним законодавством, або було відмовлено у вчиненні нотаріальних дій державними нотаріальними конторами або виконавчими комітетами міських, селищних і сільських рад народних депутатів та в інших випадках, передбачених законодавством, сплачене державне мито підлягає поверненню частково або повністю.

Повернення державного мита проводиться за умови, якщо заяву подано до відповідної установи, що справляє мито, протягом року з дня зарахування його до бюджету.

За невчасне та неповне внесення державного мита до бюджету стягується пеня за кожний день прострочення в розмірі, передбаченому законодавством.

### **1.8.3. Інші податки (збори), що входять до податкової системи України**

1. *Єдиний податок: нормативна база та основні характеристики.*
2. *Плата за патент.*
3. *Податок на промисел.*
4. *Збори на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.*
5. *Збір за забруднення навколишнього природного середовища.*
6. *Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.*
7. *Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України.*
8. *Рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат.*

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, яка передбачає сплату єдиного податку, є сьогодні найпоширенішою з альтернативних систем оподаткування. Перехід на єдиний податок в Україні започаткований з 1 січня 1999 року.

Законодавчу базу єдиного податку склали норми Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва». Нова редакція даного Указу була прийнята Указом Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 «Про внесення змін в Указ



систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», який набрав сили з 19.09.99 р. і застосовується зараз.

Єдиний податок відноситься до прямих загальнодержавних податків. Він сплачується суб'єктами малого підприємництва за рахунок власних коштів і включається в ціну товару на стадії виробництва у виробників незалежно від фінансового й майнового стану платників. Так як єдиний податок справляється саме в момент виникнення доходу, а не при його використанні, то за економічним змістом об'єкта оподаткування він належить до податків на доходи.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності може бути застосована тільки суб'єктами малого підприємництва. Так на єдиний податок *можуть перейти*'.

- фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції за рік не перевищує 500 тис. грн.;
- юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, в яких середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції за рік не перевищує 1 млн грн.

Перехід на єдиний податок звільняє юридичну особу від сплати:

- податку на прибуток;
- плати (податку) за землю;
- збору за спеціальне використання природних ресурсів;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збору на обов'язкове соціальне страхування;
- відрахування на будівництво і ремонт автодоріг;
- комунального податку;
- плата за патенти;
- збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;
- внесків у Фонд соціального захисту інвалідів.

*Юридичні особи* можуть самостійно обрати одну із ставок єдиного податку:

- 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати ПДВ;
- 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

З 1 липня 2005 року до прийняття Закону України «Про спрощену систему оподаткування» Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» та розділ IV Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» застосовується з урахуванням, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва не поширюється на:

- суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу (в тому числі діяльність, пов'язану із влаштуванням казино, гральних автоматів з грошовим або майновим вигршем, проведенням лотерей (у тому числі державних) та розіграшів з видачею грошових вигршів у готівковій або майновій формі), здійснюють обмін іноземної валюти;
- суб'єктів підприємницької діяльності, які є виробниками підакцизних товарів, здійснюють господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних пально-мастильних матеріалів;
- суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють операції у сфері обігу дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності»;
- фізичних осіб — підприємців, які займаються діяльністю у сферах торгівлі лікарськими засобами та виробами медичного призначення, архітектури, надання консультацій та роз'яснень

з юридичних питань, аудиту, діяльністю з надання в оренду нерухомого майна та ріелторською діяльністю.

*Базою оподаткування у юридичних осіб* ■— *суб'єктів малого підприємництва* є виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору. Для платників єдиного податку за ставкою 10 % в базу оподаткування не включаються також суми ПДВ, бо нараховувати їх такий платник не має права. Стосовно ж акцизного збору, то ця норма вже втратила свою актуальність у зв'язку з тим, що виготовлення та імпорт підакцизних товарів вилучені з припустимої сфери діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Під виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) слід розуміти суму, фактично отриману суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок чи (і) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Перехід на спрощену систему оподаткування для юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності — можливий з будь-якого податкового періоду, а для єдиного податку тривалість податкового періоду дорівнює кварталу. Таким чином, протягом року існує чотири дати, з яких можна перейти на спрощену систему оподаткування: 1 січня, 1 квітня, 1 липня і 1 жовтня.

З метою переходу на єдиний податок, юридична особа подає письмову заяву встановленого зразка до органу державної податкової служби за місцем реєстрації із зазначенням ставки податку. Строки подання заяви — не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) кварталу.

Орган державної податкової служби протягом 10 днів з моменту подання заяви має видати Свідоцтво, а в разі негативного результату платнику надається вмотивоване рішення щодо відмови у його видачі в письмовій формі. Строк дії Свідоцтва — 1 рік.

Перехід підприємства на єдиний податок передбачає ведення Книги обліку доходів і витрат, яка за своєю суттю є базовою формою податкового обліку з даного податку. В ній у хронологічному



порядку на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному періоді.

Крім Книги обліку доходів і витрат, суб'єкт малого підприємництва зобов'язаний вести ще й касову книгу.

Звітний період при спрощеній системі оподаткування дорівнює податковому кварталу, тобто податкова звітність подається в органи державної податкової служби після закінчення кожного кварталу.

Суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи — подають до органу державної податкової служби протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу:

- розрахунок про сплату єдиного податку;
- декларацію про сплату податку на додану вартість (в разі обрання ставки 6 %);
- платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.

Термін сплати податку — протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Юридичні особи — суб'єкти малого підприємництва сплачують єдиний податок на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Суб'єкти малого підприємництва несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум єдиного податку згідно з законодавством України, тобто будь-які спеціальні норми щодо пені і штрафних санкцій для єдиного податку не застосовуються.

Для громадян — підприємців доцільність переходу на спрощену систему оподаткування визначається трохи іншими обставинами, чим для юридичних осіб, оскільки ряд принципових положень Указу і нормативних документів істотно відрізняється. Це стосується не тільки умов, яких необхідно дотримуватися при переході на спрощену систему, але й суттєвих ознак єдиного податку.



Так, ставки єдиного податку встановлюються місцевими радами за місцем реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності в фіксованих сумах у залежності від виду діяльності. Завдяки такій обставині підприємець заздалегідь знає суму податку, що підлягає місячній сплаті. Причому ця сума не залежить ні від виручки, ні від чистого доходу такого підприємця.

Суб'єкт малого підприємництва має право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності один раз протягом календарного року. Підставою для переходу на єдиний податок є заява, яку він подає у письмовій формі до органу державної податкової служби. Строк подання заяви — не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку кварталу, з якого він обирає оподаткування доходів за спрощеною системою. Тобто граничні строки подання заяви становлять 16 грудня, 16 березня, 15 червня та 15 вересня.

У заяві, крім об'єктивної інформації про громадянина-підприємця, зазначаються відомості про:

- види діяльності, які будуть здійснюватися в роботі за спрощеною системою оподаткування;
- місце здійснення підприємницької діяльності;
- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з початку календарного року. У випадку, коли перехід на єдиний податок здійснюється з початку року, то вказується розмір виручки за попередній рік;
- чисельність працівників, з якими укладено трудові угоди, що передбачають оплату їх праці не нижче мінімального розміру заробітної плати на день складання заяви.

При подачі заяви одночасно подається квитанція про сплату податку не менш, ніж за календарний місяць.

Орган державної податкової служби за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності — фізичної особи — за наявності платіжного документа про сплату єдиного податку зобов'язаний протягом десяти робочих днів після отримання заяви безоплатно видати Свідоцтво або надати письмову мотивовану відмову.

Свідоцтво може бути видане на той термін, що вказується громадянином-підприємцем в заяві, але в межах календарного року.

Відповідно до діючого законодавства, Свідоцтво, а також Довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку повинні знаходитися на робочому столі платника або найманого працівника та пред'являтися представникам контролюючих органів, які мають відповідні функціональні повноваження на здійснення перевірки.

Ставка єдиного податку для фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності встановлюється місцевими радами за місцем державної реєстрації в межах від 20 до 200 грн. за календарний місяць.

Чинним законодавством встановлений один критерій, за яким ставки єдиного податку можуть бути диференційовані органами місцевої влади, — вид підприємницької діяльності.

У випадку коли фізична особа — суб'єкт малого підприємництва — здійснює декілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, нею придбавається одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки. Це правило застосовується незалежно від того, де здійснюється ця підприємницька діяльність: в межах адміністративно-територіальної одиниці чи на всій території України.

Якщо підприємець використовує в своїй діяльності найману працю чи працю членів своєї сім'ї, розмір єдиного податку збільшується на 50 % за кожну особу. У випадку одночасного здійснення декількох видів підприємницької діяльності ця надбавка розраховується, виходячи з більшої з цих ставок, незалежно від того, яким з видів діяльності займається цей конкретний найманий працівник.

При прийомі нових працівників за кожного з них в органах державної податкової служби оформляється довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку, а також здійснюється доплата податку з моменту прийому його на роботу, але не менш, ніж за повний місяць. У випадку звільнення працівника

платник податку зобов'язаний повернути довідки в податкову інспекцію.

Громадяни-підприємці, що вибрали спрощену систему не сплачують:

- податок з доходів фізичних осіб (тільки у частині доходів найманих працівників);
- плату (податок) за землю;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- збір на обов'язкове соціальне страхування;
- податок на промисел;
- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг;
- внески в Державний фонд сприяння зайнятості населення;
- плата за торгові патенти.

Податковий облік у фізичних осіб має певну специфіку, яка визначається відсутністю прямого зв'язку кінцевих результатів діяльності підприємця з розміром його податкових зобов'язань. Внаслідок цього інформація податкового обліку та звітності фізичної особи може бути використана лише для контролю за дотриманням ним встановлених обмежень щодо виду діяльності, обсягів виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та кількості найманих працівників.

Діючим законодавством передбачена обов'язковість заповнення наступних граф Книги обліку доходів і витрат:

- період обліку;
- витрати на виробництво продукції;
- сума виручки (доходу);
- чистий дохід.

Фізичні особи — платники єдиного податку — мають право не застосовувати під час розрахунків із споживачами електронно-касові апарати.



Для платників єдиного податку — фізичних осіб — встановлений квартальний податковий період, який одночасно є й звітним періодом. Тобто періодичність подання звітності — один квартал.

Фізична особа сплачує єдиний податок щомісяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України. Сума сплаченого єдиного податку не розподіляється між державним та місцевим бюджетами, а повністю спрямовується до місцевого бюджету.

З 1996 р. в Україні запроваджено такий податковий платіж, як плата за патент.

Згідно з Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23 березня 1996 року № 98/96-ВР зі змінами і доповненнями та Постановою Кабінету Міністрів України від 27.04.1998 р. № 576 *патентуванню підлягають* такі види діяльності:

- торговельна діяльність (за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків і кредитних карток) в усіх пунктах продажу;
- діяльність з обміну готівкових валютних цінностей;
- діяльність із надання послуг в сфері грального бізнесу;
- діяльність із надання побутових послуг.

*Торговий патент* — державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності займатися тим чи іншим видом діяльності.

Торговий патент містить такі реквізити:

- номер торгового патенту;
- найменування володільця торгового патенту;
- вид підприємницької діяльності;
- назва виду побутових послуг чи послуг у сфері грального бізнесу;
- місце реєстрації громадянина як суб'єкта підприємницької діяльності чи місцезнаходження суб'єкта підприємницької діяльності — юридичної особи (місцезнаходження структурного (відокремленого) підрозділу цього суб'єкта);
- для транспортних засобів — зазначення «виїзна торгівля»;
- термін дії торгового патенту;



- місцезнаходження державного податкового органу, що видав торговий патент;
- відмітка державного податкового органу про надходження плати за виданий ним торговий патент.

Форма торгового патенту та порядок його заповнення встановлюються центральним податковим органом України.

Додаткові реквізити, які містить спеціальний торговий патент, встановлюються центральним податковим органом України.

*Платниками* за торговий патент є юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, — резиденти і нерезиденти, а також їх відокремлені підрозділи, які займаються підприємницькою діяльністю, що є об'єктом сплати за торговий патент.

Законом передбачається торговельна діяльність без придбання торгового патенту. *Не сплачують* вартості торгового патенту:

1. Підприємства та організації Укоопспілки, військової торгівлі, аптеки, що знаходяться в державній власності, торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання у селах, селищах і містах районного підпорядкування.
2. Суб'єкти підприємницької діяльності — фізичні особи, які:
  - здійснюють торговельну діяльність з лотків, прилавків і сплачують ринковий збір (плату) за місце для торгівлі продукцією в межах ринків усіх форм власності;
  - сплачують податок на промисел у порядку, передбаченому чинним законодавством;
  - здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва, худоби, кролів, нутрій, птиці, продукції власного бджільництва;
  - сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу на календарний рік;



- сплачують фіксований податок відповідно до законодавства про оподаткування доходів фізичних осіб.

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, створені громадськими організаціями інвалідів, які мають податкові пільги згідно з чинним законодавством та здійснюють торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва і продукцією, виготовленою на підприємствах Українського товариства сліпих та Українського товариства глухих.

Без придбання торгового патенту суб'єкти підприємницької діяльності або їх структурні підрозділи здійснюють торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва:

- хліб і хлібобулочні вироби;
  - борошно пшеничне та житнє;
  - сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна;
  - молоко та молочна продукція, крім молока та вершків згущених з добавками та без них;
  - продукти дитячого харчування;
  - безалкогольні напої;
  - морозиво;
  - яловичина та свинина;
  - домашня птиця;
  - яйця;
  - риба;
  - ягоди і фрукти;
  - картопля і плодоовочева продукція;
  - комбікорми для продажу населенню.
- Також не потребує патентування:
- реалізація суб'єктом підприємницької діяльності продукції власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ним у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення цього суб'єкта;
  - діяльність суб'єктів підприємницької діяльності з закупівлі у населення продукції, якщо подальша її реалізація відбувається



за розрахунками у безготівковій формі (пункти приймання склотари, макулатури, відходів паперових і картонних, заготівля сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки;

- діяльність у торговельно-виробничій сфері (громадське харчування) на підприємствах, в установах, організаціях, у тому числі в навчальних закладах, з обслуговування виключно працівників цих підприємств, установ, організацій та учнів і студентів у навчальних закладах.

*Пільговий торговий патент* видається суб'єктам підприємницької діяльності або їх структурним підрозділам, які здійснюють торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва:

- поштові марки, листівки, вітальні листівки та конверти непогашені, ящики, коробки, мішки, сумки та інша тара з дерева, паперу та картону, що використовується для поштових відправлень підприємствами Державного комітету зв'язку України, і фурнітура до них;
- періодичні видання друкованих засобів масової інформації (незалежно від країни їх походження);
- проїзні квитки;
- товари народних промислів (крім антикварних і тих, що становлять культурну цінність згідно з переліком, що встановлюється Міністерством культури України);
- готові лікарські засоби і вітаміни для населення, ветеринарні препарати, папір туалетний, зубні пастки й порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів з целюлози або її замінників, термометри, індивідуальні діагностичні прилади (незалежно від країни їх походження);
- вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове, газ освітлювальний і газ скраплений, торф паливний кусковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню;

- мило господарське, а також сірники (незалежно від країни-виробника);
- насіння овочевих, баштанних, квіткових культур, кормових коренеплодів і картоплі (незалежно від країни його походження). Суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють продаж періодичних видань друкованих засобів масової інформації, одержують пільговий торговий патент на торгівлю супутньою продукцією за таким переліком:
  - друковані книги у твердій або м'якій обкладинці вітчизняних виробництв;
  - книги для розмальовування, ноти, карти географічні або гідрографічні, включаючи атласи, глобуси й топографічні плани, листівки поштові, вітальні листівки, конверти, картинки перебивні, зошити книжки для записів, блокноти, папір друкарський, для малювання та копіювання, бланки, журнали реєстраційні, календарі, інші канцелярські товари з паперу або картону (незалежно від країни їх походження);
  - ручки, олівці, інструменти для креслення, пензлі, мольберти, фарби, лаки, розчинники та закріплювачі для малювання та живопису, полотно, багети, рамки та підрамники для картин, швидкозшивачі, інше канцелярське та конторське приладдя, крім виготовлених з дорогоцінних і напівдорогоцінних металів (незалежно від країни-виробника).

Суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують інвалідам товари повсякденного вжитку та продукти харчування через торговельні установи, створені для цієї мети громадськими організаціями інвалідів, одержують пільговий торговий патент.

Також одержують пільговий торговий патент суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють торговельну діяльність на території військових частин і військових навчальних закладів виключно товарами військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців.



*Вартість торгового патенту* встановлюється органами місцевого самоврядування залежно від виду діяльності, місця знаходження пункту' продажу та асортименту товарів в межах таких граничних рівнів (за календарний місяць):

- на території м. Києва, обласних центрів — від 60 до 320 гривень;
- на території м. Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів — від 30 до 160 гривень;
- на території інших населених пунктів — до 80 гривень.

Якщо пункти продажу товарів розташовані в курортних місцевостях або на територіях, прилеглих до митниць, інших пунктів переміщень через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовується плата за торговий патент, можуть прийняти рішення щодо збільшення плати за торговий патент, але не більше 320 гривень за календарний місяць.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з торгівлі валютними цінностями встановлюється у фіксованому розмірі 960 гривень за календарний місяць.

Вартість торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу встановлюється у фіксованому розмірі (за рік):

- для використання грального автомату з грошовим або майновим виграшем — 4200 гривень;
- для використання грального столу з кільцем рулетки — 192 000 гривень;
- для використання інших гральних столів (спеціальних столів для казино, крім столів для більярду) — 144 000 гривень за кожний стіл;
- для використання кегельбанів, що вводяться у дію за допомогою жетона, монети чи без них, — 6000 гривень за кожний гральний жолоб (доріжку);
- для використання столів для більярду, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети чи без них, крім столів для більярду,

що використовуються для спортивних аматорських змагань, — 1800 гривень за кожний стіл для більярду;

- для провадження інших видів грального бізнесу, включаючи розиграші з видачею грошових вигранів у готівковій формі поза банківськими установами або в майновій формі на місці, — 7200 гривень за кожний окремий вид (місце) грального бізнесу.

Торговий патент на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу має бути виданий на кожне окреме гральне місце (гральний автомат, гральний стіл).

У разі придбання пільгового торгового патенту суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату у розмірі 25 гривень за весь термін дії патенту.

Торговий патент видається за оплату суб'єктам підприємницької діяльності державними податковими органами за місцем знаходження цих суб'єктів чи місцем знаходження їх структурних підрозділів, суб'єктам підприємницької діяльності, які займаються торгівельною діяльністю чи надають побутові послуги (крім пересувної торгівельної мережі), — за місцем знаходження пункту продажу товарів чи пункту по наданню побутових послуг, а суб'єктам підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю через пересувну торгівельну мережу, — за місцем реєстрації цих суб'єктів.

*Термін дії торгового патенту складає:*

- для здійснення торгівельної діяльності й надання побутових послуг — 12 календарних місяців;
- для здійснення операцій з торгівлі валютними цінностями — 36 календарних місяців;
- для проведення операцій з надання послуг в сфері грального бізнесу — 60 календарних місяців.

Для здійснення несистематичної торгівлі можна викупляти короткотермінові патенти: на 1-15 днів; плата за 1 день — 10 грн.

Торговий патент оплачується щомісяця до 15 числа місяця який передує звітному, а короткотерміновий, не пізніше ніж за один день до початку здійснення торгівельної діяльності.



Оплата вартості торгового патенту на здійснення операцій з торгівлі готівковими валютними цінностями та надання послуг у сфері грального бізнесу проводиться щоквартально до 15 числа місяця, що передує звітному кварталу.

Під час придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності й торгівлі валютними цінностями, суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі вартості торгового патенту за один місяць, а у випадку придбання торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу — за 3 місяці. На суму, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується розмір плати за торговий патент, яка підлягає внесенню в останній місяць його дії.

Суб'єкт підприємницької діяльності може зробити попередню оплату вартості торгового патенту на здійснення торговельної діяльності, операцій з торгівлі готівковими валютними цінностями та надання побутових послуг за весь термін його дії. Також суб'єкт підприємницької діяльності має право придбати торгові патенти на здійснення торговельної діяльності та надання побутових послуг на наступні за поточним роки, але не більш ніж на три роки, сплативши повну вартість цих патентів під час їх одержання. При цьому вони звільняються від обов'язків довнесення вартості торгового патенту в разі, якщо прийнятими після сплати повної вартості торгових патентів на наступні роки нормативно-правовими актами буде збільшено вартість торгового патенту.

Кошти, одержані від продажу торгових патентів через органи податкової служби, зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування.

Торговий патент не звільняє від сплати податків та податкових платежів, а лише дає дозвіл на здійснення того чи іншого виду діяльності. Сума плати за патент зменшує належну до сплати суму податку з прибутку.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють торговельну діяльність, операції з торгівлі готівковими валютними

цінностями, операції з надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг, у разі порушення вказаних вимог несуть таку відповідальність:

- за порушення строків сплати або неповне внесення чергових платежів нараховується пеня на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності) з розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України на день виникнення такого податкового боргу або на день його (частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті;
- за порушення порядку використання торгового патенту, сплачують штраф у розмірі вартості торгового патенту за один календарний місяць;
- за здійснення операцій, без одержання відповідних торгових патентів або з порушенням порядку використання торгового патенту, сплачують штраф у подвійному розмірі вартості торгового патенту за повний термін діяльності суб'єктів підприємницької діяльності із зазначеним порушенням;
- за здійснення операцій з реалізації товарів (торговельної діяльності), без одержання пільгового торгового патенту або з порушенням порядку одержання та використання пільгового торгового патенту, сплачують штраф у п'ятикратному розмірі вартості пільгового торгового патенту;
- за здійснення торговельної діяльності без придбання короткотермінового патенту сплачують штраф у подвійному розмірі вартості короткотермінового патенту за повний термін діяльності суб'єктів підприємницької діяльності із зазначеним порушенням.

До дня сплати вказаних штрафів, а також до придбання торгового патенту або оформлення пільгового торгового патенту діяльність відповідних суб'єктів підприємницької діяльності зупиняється.





Даний податок включений в перелік загальнодержавних податків. Порядок його справляння встановлений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел» у редакції від 17.03.1993 р. № 24-93 зі змінами та доповненнями.

Елементи справляння податку на промисел відображені на рис. 1.17.

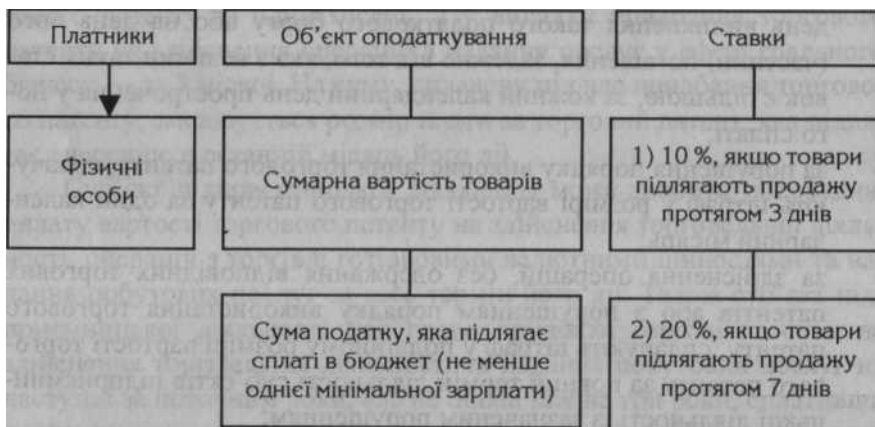


Рис.1.17  
Податок на промисел

Платниками податку є виключно фізичні особи незалежно від їх громадянства і постійного місця проживання, якщо вони:

- незарєстровані як суб'єкти підприємництва;
- здійснюють несистематичний, не більше ніж 4 рази протягом календарного року продаж виробленої, переробленої і купленої продукції, речей, товарів.

Об'єктом оподаткування є сумарна вартість товарів за ринковими цінами, що зазначається громадянином у декларації, поданій до державної податкової інспекції в районі (місті) за місцем проживання,



а громадянином, який не має постійного місця проживання в Україні, — за місцем продажу товарів.

Для обчислення суми вартості товарів з метою оподаткування фізична особа подає в податкову інспекцію декларацію, в якій відображається перелік товарів для продажу і їх вартість.

*Ставка податку на промисел* встановлюється в розмірі 10% вказаної в декларації вартості товарів, що підлягають продажу протягом трьох календарних днів, але не менше розміру однієї мінімальної заробітної плати. У разі збільшення терміну продажу товарів до семи календарних днів ставка податку подвоюється.

*Не оподатковується* податком на промисел продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва, худоби, кролів, нутрій, птиці (як у живому вигляді, так і продукції їх забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва, а також продаж автотранспортних засобів, які перебувають у приватній власності громадян, якщо вони реалізуються один раз протягом року.

Податок на промисел сплачується у вигляді придбання одноразового патенту на торгівлю, вартість якого визначається на підставі вказаної платником сумарної вартості товарів і ставки податку. Сума податку за невикористаним патентом поверненню не підлягає.

Строк дії такого патенту — від 3 до 7 днів.

Якщо фізична особа укладає від двох до чотирьох угод купівлі-продажу власних автотранспортних засобів протягом календарного року, і ці угоди не посвідчені нотаріально, то вона зобов'язана подавати в органи Державної автоінспекції України одноразовий патент, що підтверджує сплату податку на промисел.

За продаж товарів без придбання одноразових патентів або за порушення терміну їх дії чи продаж товарів, не зазначених в декларації, державні податкові інспекції можуть накладати адміністративні штрафи в розмірі від одного до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті ж дії, вчинені повторно протягом року

після накладення адміністративного стягнення, — від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

*Загальнообов'язкове державне соціальне страхування* — це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом, громадянами, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом.

Порядок формування коштів цільових страхових фондів, здійснення платежів, строки сплати внесків регулюються нормативно-правовими актами, що регулюють відносини у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування.

*Основними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування є:*

- пенсійне страхування;
- страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;
- страхування на випадок безробіття;
- страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування залежно від його виду встановлюються з кожного виду страхування, як правило, на календарний рік у відсотках:

- для роботодавців — до сум фактичних витрат на оплату праці та інших виплат найманим працівникам, які підлягають обкладанню прибутковим податком;
- для фізичних осіб — до сум оподатковуваного доходу (прибутку).

Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійних захворювань сплачує виключно роботодавець (табл 1.8).

Для осіб, які мають статус державного службовця існує інший порядок, за яким можна розраховувати суму збору до Пенсійного



фонду України, що утримується із сукупного оподаткованого доходу таких платників (табл. 1.9).

Таблиця 1.8  
Ставки, збору на загальнообов'язкове  
державне соціальне страхування

Види зборів	Платники	Об'єкт обкладання	Ставка, %
Збір до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Роботодавці	Фактичні витрати на оплату праці найманих працівників	2,9
	Наймани працівники	Сума оплати праці, а також заохочувальні і компенсаційні виплати, які підлягають обкладанню прибутковим податком, але не більше 4100 грн. на особу	0,5 або 1
Збір до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Роботодавці	Фактичні витрати на оплату праці найманих працівників	1,6
	Наймани працівники	Сума оплати праці, а також заохочувальні і компенсаційні виплати, які підлягають обкладанню прибутковим податком, але не більше 4100 грн. на особу	0,5
Збір до Пенсійного Фонду	Роботодавці	Фактичні витрати на оплату праці працівників	32,3
	Наймани працівники	Сукупний оподатковуваний дохід за місяць, але не більше 4100 грн. на особу	1 або 2



**Таблиця 1.9**

*Розмір збору до Пенсійного фонду України,  
що утримується з доходу держслужбовця*

Сукупний оподатковуваний дохід платника, грн.	Розмір збору
до 150	1 % від суми доходу
від 151 до 250	1,50 + 2 % від суми, що перевищує 150 грн.
від 251 до 350	3,50 + 3 % від суми, що перевищує 250 грн.
від 351 до 500	6,50 + 4 % від суми, що перевищує 350 грн.
понад 501	12,50 + 5 % від суми, що перевищує 500 грн.

Підприємства не утримують і не нараховують зборів до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття при виплаті доходів працівникам за договорами цивільно-правового характеру. Однак такі відрахування можуть проводитись працівниками на добровільній основі:

- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням — 3 % від суми оподаткованого доходу;
- на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття — 3 % від суми оподаткованого доходу.

Страхові внески сплачуються один раз на місяць — у день одержання коштів на оплату праці в установах банків. У разі нестачі у страхувальників-роботодавців коштів для виплати заробітної плати та сплати страхових внесків у повному обсязі, нарахування їх на заробітну плату і перерахування до фондів провадяться пропорційно до сум заробітної плати.



Збір за забруднення навколишнього природного середовища, який справляється згідно з Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 року № 1264-ХІІ включений в перелік загальнодержавних податків і зборів, які справляються в Україні. Єдині правила встановлення нормативів даного збору викладені в затвердженій Постанові Кабінету Міністрів України від 01.03.99 р. № 303 «Про затвердження порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору».

Збір встановлюється на основі фактичних обсягів викидів, лімітів скидів забруднюючих речовин в навколишнє природне середовище і розміщення відходів.

*Платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, в тому числі їх об'єднання, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої ніж платник територіальної громади; бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації; постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи в країні; громадяни, які здійснюють на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) зони викиди і скиди забруднюваних речовин у навколишнє природне середовище та розміщення відходів.*

Перелік платників збору визначає Міністерство екологічної безпеки України разом з органами місцевого самоврядування чи місцевими державними адміністраціями.

*Об'єктами справляння збору є:*

- для стаціонарних джерел забруднення — обсяги забруднюваних речовин, які викидаються в атмосферу або скидаються безпосередньо у водний об'єкт, та обсяги відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах;
- для пересувних джерел забруднення — обсяги фактично використаних видів пального, внаслідок спалення яких утворюються забруднювальні речовини.



*Нормативи збору встановлюються як фіксовані суми в гривнях за одиницю основних забруднювальних речовин та розміщення відходів.*

Нормативи збору, що справляється за викиди основних забруднювальних речовин стаціонарними джерелами забруднення, диференціюються залежно від установлених орієнтовно-безпечних рівнів впливу.

Нормативи збору, що справляється за викиди в атмосферу забруднювальних речовин автомобільним транспортом, морськими та річковими суднами, залізничним транспортом, диференціюються залежно від видів пального.

Нормативи збору, що справляється за скиди забруднювальних речовин у водні об'єкти, диференціюються залежно від концентрації забруднювальних речовин.

Суми збору, що справляється за скиди, викиди пересувними джерелами забруднення та розміщення відходів, обчислюються платниками щоквартально наростаючим підсумком від початку року на підставі затверджених лімітів, виходячи з фактичних обсягів скидів, нормативів збору та коригувального коефіцієнта.

Щорічні розрахунки збору на наступний рік (прогнозні) подаються платниками до органів державної податкової служби за попереднім погодженням з органами Мінекобезпеки до 1 липня поточного року.

Платники щокварталу складають розрахунки збору за встановленою формою та подають до органів державної податкової служби в строки, передбачені законодавством для квартальної звітності.

За четвертий квартал звітного року розрахунок збору (остаточний розрахунок за звітний рік) подається платниками, з обов'язковим попереднім погодженням з органами Мінекобезпеки, до органів державної податкової служби в 10-денний строк після подання платниками річної статистичної звітності про кількість викидів, скидів, розміщених відходів і використаного пального не пізніше 20 січня року, наступного за звітним. Платники, що не складають статистичну

звітність, подають річний розрахунок збору та довідку про фактичні обсяги скидів, викидів, розміщення відходів, використаного пального на погодження до органів Мінекобезпеки. Погоджений розрахунок збору подається до органів державної податкової служби до 15 січня року, наступного за звітним.

Збір сплачується платниками щокварталу в терміни, передбачені законодавством для відповідної сплати.

Збір, що справляється за викиди стаціонарними джерелами забруднення, скиди та розміщені відходи в межах лімітів, зараховується на валові витрати виробництва та обігу, а за перевищення цих лімітів — справляється за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні платників. Платники — фізичні особи, які є суб'єктами підприємницької діяльності, сплачують даний збір зі свого доходу. Збір, що справляється за викиди пересувними джерелами, зараховується на валові витрати виробництва та обігу. Для платників — бюджетних організацій — збір зараховується на видатки і передбачається в кошторисі доходів і видатків.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства справляється згідно з Законом України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства» від 9 квітня 1999 р. № 587-XIV, а також Положення про справляння збору на використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 29.06.1999 р. № 1170.

*Платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності й підпорядкування, які реалізують в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольні напої та пиво.*

У випадку неодноразового перепродажу на території України однієї і тієї ж партії алкогольних напоїв та пива, платником збору є суб'єкт підприємницької діяльності, який отримав вказану партію від товаровиробника і отримав виручку від її реалізації.

У випадку ввезення в Україну і реалізації імпортованих алкогольних напоїв та пива платником збору є суб'єкт підприємницької



діяльності, який отримав виручку на першому етапі реалізації на території України вказаних товарів.

*Об'єктом оподаткування* є виручка, одержувана від реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольних напоїв та пива.

*Ставка збору* становить і % від виручки, одержуваної від реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольних напоїв та пива.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують алкогольні напої та пиво, в товарно-транспортних, платіжних і касових документах окремим рядком виділяють суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Сума відррахувань від виручки в об'єм реалізації не включається, торговельна надбавка з цієї суми не обчислюється. Нараховані суми збору платники включають у валові витрати виробництва та обігу.

Збір сплачується на спеціальний рахунок Державного казначейства України щомісяця у строки, визначені законом для місячного звітнього періоду.

За несвоєчасну сплату збору справляється пеня та штрафи у порядку, визначеному законодавством.

Єдиний збір встановлюється згідно з Законом України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України» від 4 листопада 1999 року № 1212-XIV, щодо транспортних засобів вітчизняних та іноземних власників, які перетинають державний кордон України, і справляється:

- за здійснення у пунктах пропуску через державний кордон України митного при транзиті вантажів і транспортних засобів, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів;
- за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України;
- за проїзд автомобільних транспортних засобів з перевищенням встановлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та габаритних параметрів.

Єдиний збір справляється одноразово залежно від режиму переміщення (ввезення, транзит) за єдиним платіжним документом в залежності від виду, місткості або загальної маси транспортних засобів.

Порядок справляння єдиного збору визначається Кабінетом Міністрів України. Ставки збору встановлені в євро і диференціюються залежно від виду транспортного засобу, місткості або загальної маси транспортного засобу з вантажем. Єдиний збір справляється у національній валюті України за офіційним курсом Національного банку України на день сплати.

Єдиний збір не може перевищувати вартість витрат, пов'язаних із здійсненням митного, санітарного, ветеринарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів, та витрат, пов'язаних з відновленням автомобільних доріг.

Контроль щодо відповідності ставок зборів фактичним витратам на здійснення усіх видів контролю вантажів і транспортних засобів здійснюється Кабінетом Міністрів України.

Єдиний збір перераховується до Державного бюджету України в повному обсязі.

Координація діяльності органів державної влади, пов'язаної із забезпеченням справляння єдиного збору, здійснюється центральним органом влади митної служби України.

Згідно з Законом України від 05.02.2004 р. № 1456-ІУ «Про рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат» *рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат* — це загальнодержавні обов'язкові платежі, які сплачуються з вартості обсягів нафти, природного газу і газового конденсату, видобутих у межах території України.

*Платниками* рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат є суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють видобуток нафти, природного газу чи газового конденсату в межах території України та зареєстровані платниками податку.

*Об'єктом оподаткування* для рентних платежів за нафту, природний газ і газований конденсат є обсяги нафти, природного газу і газового конденсату, видобуті в межах території України у звітному податковому періоді, за винятком обсягів фактичних втрат і виробничо-технологічних витрат нафти, природного газу і газового конденсату при їх видобуванні, підготовці до транспортування і транспортуванні, але не більше нормативних обсягів втрат і виробничо-технологічних витрат.

Перелік та порядок визначення розмірів нормативних втрат та виробничо-технологічних витрат нафти, природного газу і газового конденсату при їх видобуванні, підготовці до транспортування і транспортуванні встановлюються органом, уповноваженим Кабінетом Міністрів України.

*Базою оподаткування* для рентних платежів за нафту природний газ і газовий конденсат є вартість обсягів видобутих нафти, природного газу і газового конденсату.

Вартість обсягів нафти, природного газу і газового конденсату визначається за договірними цінами, але не нижчими за середні ринкові ціни у звітному податковому періоді, або за регульованими цінами, без урахування вартості послуг на постачання і транспортування та податку на додану вартість (ПДВ). Порядок визначення середніх ринкових цін встановлюється органом, уповноваженим Кабінетом Міністрів України.

Рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат включаються до їх ціни (без ПДВ) у звітному податковому періоді, у якому відбувся видобуток продукції нафтогазовидобувними підприємствами.

Рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат визначаються, виходячи з обсягів видобутих нафти, природного газу і газового конденсату, гірничо-геологічних умов їх видобутку та ціни реалізації.

Сума рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат, що підлягає сплаті платником рентних платежів за



нафту, природний газ і газовий конденсат, розраховується за формулою:

$$P = \frac{Ox \cdot Cx \cdot Ц_6}{100} = \frac{Ox < 1 - \frac{Ц_6}{Ц_ф}}{100} \cdot \frac{C}{100} \cdot \frac{П}{100} \cdot K$$

де  $O$  — обсяг видобутих нафти, природного газу або газового конденсату платником рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат у звітному податковому періоді, за винятком обсягів фактичних втрат і виробничо-технологічних витрат, обсягів нафти, природного газу або газового конденсату, реалізованих за регульованими цінами, та обсягів понад базові обсяги нафти, природного газу і газового конденсату, видобутих з родовищ, що мають важковидобувні та виснажені запаси, тонн або  $1000 \text{ м}^3$ ;

$C$  — середньозважена ставка рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат (%), що визначається за окремою формулою, наведеною нижче;

$Ц_ф$  — середньозважена ціна нафти, природного газу або газового конденсату, за якою платник рентних платежів реалізує продукцію у звітному податковому періоді, за винятком продукції, що реалізується за регульованими цінами (без ПДВ), гривень за тону або гривень за  $1000 \text{ м}^3$ ;

$Ц_6$  — базове значення ціни за нафту, природний газ або газовий конденсат (без ПДВ), гривень за тону або гривень за  $1000 \text{ м}^3$ . Для нафти  $Ц_6 = 600$  гривень за тону (без ПДВ):

- для природного газу  $Ц_6 = 275$  гривень за  $1000 \text{ м}^3$  (без ПДВ);
- для газового конденсату  $Ц_6 = 760$  гривень за тону (без ПДВ);

$\Delta$  — річний індекс інфляції, %;

$П$  — ставка податку на прибуток підприємств, %;

$K$  — коефіцієнт розподілу надприбутку між державою та нафтогазовидобувним підприємством,  $K = 0,5$ .

Середньозважена ставка рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат (%) визначається за формулою:

$$\frac{E(\text{сума}) \cdot O_n \cdot C_i \cdot I \cdot (I)}{E(\text{сума } n)}$$

де  $O_n$  — обсяг нафти, природного газу або газового конденсату, видобутий з  $n$ -го родовища у звітному податковому періоді, тонн або 1000 м<sup>3</sup>;

$C_i$  ( $n$ )  $I$  («) — диференційована ставка рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат для  $n$ -го родовища з /- тим середнім дебітом нафти, природного газу або газового конденсату та з /-тою середньою глибиною свердловин на родовищі, що визначається згідно з табл. 1.10 в 1.11 1 % та 2 %.

**Таблиця 1.10**

*Диференційовані ставки рентного платежу для природного газу та газового конденсату ( $C_{ii}$ ), %*

Середня глибина свердловини на родовищі, м	Середній по родовищу дебіт однієї експлуатаційної свердловини ( $D$ ), 1000 м <sup>3</sup> за добу або тонн за добу			
	ДО 10 включно	від 10 до 50 включно	від 50 до 200 включно	більше 200
до 2000 включно	1,844	18 + 0,18Ч(Д- Ю)	25+0,0339(4 - 50)	30%
Від 2000 до 3000 включно	1,2544	12,5 + 0,167(4-10)	19 + 0,0279(4-50)	23%
Від 3000 до 4000 включно	0,8544	8,5 + 0,149(4- Ю)	14 + 0,0209(4 - 50)	17%
Від 4000 до 5000 включно	0,5 44	5 + 0,19(4- Ю)	9 + 0,0139(4-50)	11%
Від 4500 до 5000 включно	0,244	2 + 0,059(4-10)	4 + 0,0079(4- 50)	5%

Таблиця 1.11

Диференційовані ставки рентного платежу для природного газу та газового конденсату (Сіі), %

Середня глибина свердловини на родовищі, м	Середній по родовищу дебіт однієї експлуатаційної свердловини (4), тонн за добу			
	ДО 5 включно	від 5 до 25 включно	від 25 до 100 включно	більше 100
до 2000 включно	3,644	18 + 0,354(4-5)	25 + 0,0674(4-25)	30%
Від 2000 до 3000 включно	2,644	13 + 0,304(4-5)	19 + 0,0534(4-25)	23%
Від 3000 до 4000 включно	1,844	9 + 0,254(4-5)	14 + 0,0404(4 - 25)	17%
Від 4000 до 5000 включно	1,144	5,5 + 0,184(4-5)	9 + 0,0274(4-25)	11%
Від 4500 до 5000 включно	0,54Д	2,5 + 0,084(4-5)	4+0,0134(4-25)	5%

Для обсягів нафти, природного газу або газового конденсату, що реалізуються за регульованими цінами, які встановлюються відповідними державними органами, розрахунок рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат проводиться окремо за формулою:

$$\frac{Г O_p * C_{\text{ЦР}}}{100}$$

де  $O_p$  — обсяг нафти, природного газу або газового конденсату, що реалізується за регульованими цінами у звітному податковому періоді, тонн або 1000 м<sup>3</sup>. Обсяги нафти, природного газу або

газового конденсату, що реалізуються за регульованими цінами у звітному податковому періоді, встановлюються органом, уповноваженим Кабінетом Міністрів України;

$C_p$  — регульована ціна (без ПДВ та вартості послуг з транспортування і постачання), гривень за тонну або гривень за 1000 м<sup>3</sup>. Від оподаткування рентними платежами за нафту, природний газ і газовий конденсат звільняються обсяги нафти, природного газу і газового конденсату:

- видобуті в межах територіальних вод і виключної (морської) економічної зони України;
- видобуті з родовищ, що залягають на глибині понад 5000 метрів;
- понад базові обсяги нафти, природного газу і газового конденсату, видобуті з родовищ, затверджених Кабінетом Міністрів України як такі, що мають важковидобувні та виснажені запаси. Розмір сум рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат, що підлягають сплаті, визначається платниками рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат самостійно.

Звітний податковий період для рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат дорівнює календарному місяцю.

Розрахунки рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат складаються платниками щомісяця (окремо за кожним видом продукції) і подаються до органів державної податкової служби за місцезнаходженням платника рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного податкового періоду.

По закінченні звітного року платник рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат коригує суму розрахованих протягом року рентних платежів з урахуванням фактичних цін на нафту, природний газ і газовий конденсат, включаючи результат коригування до суми нарахованих рентних платежів у перший місяць наступного року.

Сума рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат у повному обсязі, обчислена відповідно до розрахунку за звітний місяць, повинна бути внесена платником до Державного бюджету України протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання розрахунку рентних платежів за нафту, природний газ і газовий конденсат.





## Глава 2

# ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

### 2.1. Облік платників податків, податкових надходжень та внесків до державних цільових фондів

Законом України «Про систему оподаткування» передбачено, що облік платників податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюється державними податковими органами та іншими державними органами відповідно до законодавства. Банки та інші фінансово-кредитні установи відкривають рахунки платникам податків і зборів (обов'язкових платежів) лише за умови пред'явлення ними документа, що підтверджує взяття їх на облік у державному податковому органі, і в триденний термін повідомляють про це державний податковий орган.

**Порядок взяття на облік платників податків — юридичних осіб та їх філій**

*Юридичні особи, крім військових частин, повинні у 20-денний термін після одержання свідоцтва про державну реєстрацію звернутися до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням для взяття на податковий облік, а військові частини в Юденний термін з моменту одержання свідоцтва про реєстрацію військової частини, як суб'єкта господарської діяльності, інформують*



про це органи державної податкової служби за місцем своєї дислокації.

*Військова частина* згідно з Постановою КМ України від 3 травня 2000 р. № 749 у *10-денний термін* з моменту одержання зазначеного свідоцтва інформує про свою реєстрацію податковий орган та орган Державного казначейства за своїм місцезнаходженням.

У разі зміни місцезнаходження, найменування та інших відомостей військова частина у такий же термін зобов'язана в установленому порядку повідомити про це зазначені органи.

*Благодійні організації* всіх організаційно-правових форм зобов'язані після отримання свідоцтва про державну реєстрацію у *місячний термін* стати на облік у органах державної податкової служби за своїм місцезнаходженням згідно з Законом України «Про благодійництво та благодійні організації».

*Філії (відділення) та інші відокремлені підрозділи* повинні у *20-денний термін* після включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) звернутися до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням для взяття на податковий облік.

На податковий облік стають ті філії, які є самостійним платниками податку на прибуток у відповідності до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств»: «філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, ... що складають окремий баланс та мають розрахунковий (поточний) рахунок» або філії, за які головне підприємство перераховує сплату податку на прибуток консолідовано за місцем знаходження філії. В інших випадках головне підприємство стає на податковий облік за місцезнаходженням своєї філії як платник місцевих податків.

Документи для взяття на податковий облік подає особисто власник, засновник або уповноважена ним (ними) особа (заявник), або призначений керівник, або головний бухгалтер.

Заява за ф. № 1-01111 надається у двох примірниках.

Заява заповнюється друкарським способом або від руки чорнилом темного кольору друкованими літерами та підписується власником, засновником або призначеним керівником, чи головним бухгалтером підприємства та затверджується печаткою підприємства. У разі якщо печатка підприємства ще не виготовлена, допускається замість печатки примітка «печатка виготовляється».

Документи приймаються лише за наявності паспорта особи, яка подає документи, довідок про присвоєння ідентифікаційного номера з ДРФО власників, засновників (фізичних осіб), директора та головного бухгалтера.

Для підтвердження місцезнаходження може надаватися копія договору оренди. В разі якщо підприємство реєструється за місцем проживання засновника, надається копія дозволу ЖЕДу (житлового кооперативу) на проведення господарської діяльності в житловому фонді.

Копії положень, які затверджуються постановами Кабінету Міністрів України чи указами Президента У країни, а також копії положень бюджетних установ нижчого рівня, які затверджені відповідними розпорядчими документами бюджетних установ вищого рівня, нотаріального засвідчення не потребують.

Статути політичних партій, що подаються такими організаціями, можуть бути завірені керівним органом політичної партії чи керівним органом вищого за статусом структурного утворення політичної партії, або в нотаріальному порядку.

Установи та організації, створення яких визначено відповідними законами України, статути (положення) не подають.

Щодо органів державної та виконавчої влади, як засновників суб'єктів господарювання, від них можуть не вимагатися довідки за ф. № 4-ОПП.

Якщо в статуті платника податків колективної форми власності не вказаний конкретний перелік засновників, то такий платник податків надає інформацію та документи щодо засновників (власників),

яким належить не менше 10% загальної кількості часток (внесків, паїв, акцій тощо) у статутному фонді платника податків, а також щодо фізичних осіб — засновників (власників), які є членами статутного керівного органу платника податків.

Якщо у статутному фонді господарського товариства є частка державного майна, то в числі засновників (власників) такого господарського товариства називається державний орган, уповноважений здійснювати управління корпоративними правами (за умови, що приймалось рішення про передачу цих функцій відповідному державному органу), або відповідне регіональне управління Фонду державного майна України чи безпосередньо Фонд державного майна України (якщо не приймалися рішення про передачу функцій з управління державними корпоративними правами).

Якщо власниками, засновниками платника податків чи учасниками договорів про спільну діяльність або угод про розподіл продукції є юридичні особи, то при взятті на податковий облік вони зобов'язані подати:

- для резидентів — копію довідки за ф. № 4-ОПП з органу державної податкової служби за місцем знаходження про взяття їх на облік як платників податків (за умови, коли зазначені юридичні особи-засновники та власники перебувають на обліку в інших органах державної податкової служби);
- для нерезидентів — документи, що свідчать про реєстрацію (створення) іноземної юридичної особи (нерезидента) в країні її місцем знаходження (витяг із торговельного, банківського або судового реєстру тощо). Ці документи повинні бути засвідчені відповідно до законодавства країни їх видачі, перекладені на українську мову та легалізовані в консульській установі У країни, якщо міжнародними договорами, у яких бере участь У країна, не передбачено інше. Зазначені документи можуть бути засвідчені також у посольстві відповідної держави в Україні та легалізовані в Міністерстві закордонних справ України.



Ксерокопії довідок про включення до ЄДРПОУ, довідок з ДРФО, наказів (рішень) про призначення посадових осіб, паспортних даних фізичних осіб не потребують нотаріального засвідчення.

Для взяття на облік надається оригінал статуту та нотаріально засвідчена копія статуту з відміткою органу реєстрації. При внесенні змін до статуту подається оригінал статуту, оригінал та копія змін до статуту з відміткою органу реєстрації.

Для взяття на облік платники податків — юридичні особи надають до відділів обліку платників податків органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням такі документи.

*Приватне підприємство, колективне підприємство, підприємство, засноване на власності об'єднання громадян, дочірнє підприємство:*

1. Заява за ф. № 1-ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.
3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Реєстраційна картка.
5. Статут (оригінал і завірена копія).
6. Копія рішення про створення.
7. Копія довідок з ДРФО керівників та засновників.
8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
9. Копія договору оренди.
10. Паспортні дані керівників та засновників.
11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію)-
12. Завірена копія довідки за ф. 4-ОПП засновника — юридичної особи.
13. Легалізований, завірений документ про реєстрацію нерезидента в країні нерезидента (для засновників нерезидентів).
14. Копія дозволу про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).

*Державне підприємство, казенне підприємство, комунальне підприємство:*

1. Заява за ф. № 1 -ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.

3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Реєстраційна картка.
5. Статут (оригінал і завірена копія).
6. Копія рішення про створення.
7. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
9. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
10. Паспортні дані керівників та засновників.
11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).  
*Спільне підприємство:*
  1. Заява за ф. № 1-ОПП.
  2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.
  3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
  4. Реєстраційна картка.
  5. Статут (оригінал і завірена копія).
  6. Копія рішення про створення.
  7. Копія довідки з ДРФО керівників та засновників.
  8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб
  9. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
  10. Паспортні дані керівників та засновників.
  11. Завірена копія довідки за ф. № 4-ОПШ засновника — юридичної особи.
  12. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
  13. Легалізований, завірений документ про реєстрацію нерезидента в країні нерезидента (для засновників нерезидентів).
  14. Копія дозволу про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).  
*Підприємство з 100-відсоткового інвестицією:*
    1. Заява за ф. № 1-ОПП.
    2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.
    3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
    4. Реєстраційна картка.
    5. Статут (оригінал і завірена копія).



6. Копія рішення про створення.
7. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
9. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
10. Паспортні дані керівників та засновників.
11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
12. Легалізований, завірений документ про реєстрацію нерезидента в країні нерезидента (для засновників нерезидентів).
13. Дозвіл про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).

*Кооператив, виробничий кооператив, сільськогосподарський виробничий кооператив* (в т. ч. житлово-будівельні кооперативи, автокооперативи, садівничі товариства, гаражні кооперативи, кооперативні автостоянки та інші):

1. Заява за ф. № 1-ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.
3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Реєстраційна картка.
5. Статут (оригінал і завірена копія).
6. Копія рішення про створення.
7. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників-членів керівного органу.
8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
9. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
10. Паспортні дані керівників та засновників.
11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
12. Копія дозволу про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).

*Орендне підприємство:*

1. Заява за ф. № 1 -ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.
3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Реєстраційна картка.



5. Статут (оригінал і завірена копія).
  6. Копія рішення про створення.
  7. Копія довідок з ДРФО керівників та засновників.
  8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
  9. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
  10. Паспортні дані керівників та засновників.
  11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
  12. Копія дозволу про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).
- Споживче товариство:*
1. Заява за ф. № 1 -ОПП.
  2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію (Мінюст).
  3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
  4. Статут (оригінал і завірена копія).
  5. Копія рішення про створення.
  6. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
  7. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
  8. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
  9. Паспортні дані керівників та засновників.
  10. Завірена копія довідки за ф. № 4-ОПП засновників — юридичних осіб.
  11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
- Акціонерне товариство, відкрите акціонерне товариство, закрите акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю:*
1. Заява за ф. № 1-ОПП.
  2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.
  3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
  4. Реєстраційна картка.
  5. Статут (оригінал і завірена копія).
  6. Установчий договір (завірена копія).
  7. Копія рішення про створення.
  8. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.





9. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
10. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
11. Паспортні дані керівників та засновників.
12. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
13. Легалізований, завірений документ про реєстрацію нерезидента в країні нерезидента (для засновників нерезидентів).
14. Копія дозволу про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).
15. Завірена копія довідки за ф. № 4-ОПП засновників-юридичних осіб.
16. Копія дозволу про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).

*Асоціація, корпорація:*

1. Заява за ф. № 1 -ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.
3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Реєстраційна картка.
5. Установчий договір (оригінал і завірена копія).
6. Копія рішення про створення.
7. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
9. Копія документа, що підтверджує місцезнаходження.
10. Паспортні дані керівників та засновників.
11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
12. Легалізований, завірений документ про реєстрацію нерезидента в країні нерезидента (для засновників — нерезидентів).
13. Дозвіл про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).
14. Завірена копія довідки за ф. № 4-ОПП засновників — юридичних осіб.

*Консорціум, концерн, об'єднання:*

1. Заява за ф. № 1 -ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію.



3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Реєстраційна картка.
5. Статут (оригінал і завірена копія).
6. Копія рішення про створення.
7. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
8. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
9. Копія документа, що підтверджує місце знаходження.
10. Паспортні дані керівників та засновників.
11. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
12. Легалізований, завірений документ про реєстрацію нерезидента в країні нерезидента (для засновників нерезидентів).
13. Дозвіл про право займатися трудовою діяльністю на території України (для керівників — громадян інших держав).
14. Завірена копія довідки за ф. № 4-ОПП засновників — юридичних осіб.

*Благодійна організація:*

1. Заява за ф. № 1-ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію (Мінюст).
3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Положення (оригінал і завірена копія).
5. Копія рішення про створення.
6. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
7. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
8. Копія документа, що підтверджує місце знаходження.
9. Паспортні дані керівників та засновників.

*Обласна, міська, районна організація політичної партії або інше її структурне утворення:*

1. Заява за ф. № 1 -ОПП.
2. Завірена копія свідоцтва про державну реєстрацію (Мінюст).
3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Статут (оригінал і завірена копія).
5. Копія рішення про створення.
6. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.



7. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
8. Копія документа, що підтверджує місце знаходження.
9. Паспортні дані керівників та засновників.
10. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).
11. Завірена копія довідки за ф. № 4-ОПП засновників — юридичних осіб.

*Філія:*

1. Заява за ф. № 1 -ОПП.
2. Копія довідки про включення філії до ЄДРПОУ.
3. Копія положення про філію, затвердженого юридичною особою.
4. Копія рішення юридичної особи про створення філії.
5. Копія наказу (рішення) про призначення посадових осіб.
6. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
7. Копія документа, що підтверджує місце знаходження.
8. Паспортні дані керівників та засновників.
9. Завірена копія установчих документів юридичної особи.
10. Завірена копія довідки за ф.№ 4-ОПП юридичної особи.

*Профспілка, об'єднання профспілок:*

1. Заява за ф. № 1-ОПП;
2. Завірена копія свідчення про реєстрацію в Міністерстві юстиції України, або Головному управлінні юстиції Міністерства юстиції України.
3. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ.
4. Копія статуту (положення), завірена в нотаріальному порядку.
5. Відомості про членів виборних органів.
6. Копія документа, що підтверджує місце знаходження.
7. Відомості про засновників.
8. Паспортні дані керівників та засновників.
9. Копії довідок з ДРФО керівників та засновників.
10. Довіреність (доручення) на представництво (реєстрацію).

**Порядок взяття на облік постійних представництв нерезидентів**

Реєстрація постійного представництва нерезидента як платника податку здійснюється на підставі заяви про реєстрацію постійного



представництва нерезидента як платника податку на прибуток за формою № 1-РПП та документів, перелік яких визначений пунктом 2 Положення [39].

Представництвам нерезидентів надається номер з тимчасового реєстру ДПА України та видається Свідоцтво про реєстрацію як платника податку на прибуток за ф. № 2-РПП, представництво звертається до Держкомстату України для присвоєння необхідних реквізитів (кодів організаційно правової форми, форми власності, КВЕДів тощо), довідка Держкомстату України надається до податкового органу, після чого надається взамін Свідоцтва про реєстрацію представництва видається довідка за ф. № 4-01111.

Нерезидент у разі прийняття рішення про зупинення господарської діяльності через постійне представництво, письмово у довільній формі повідомляє про це податковий орган, де зареєстроване його постійне представництво як платник податку, із зазначенням дати зупинення такої діяльності та повертає свідоцтво про таку реєстрацію.

Податковий орган за місцем знаходження постійного представництва приймає рішення про виключення з Реєстру такого постійного представництва у 10-денний термін після подання декларації про прибуток разом з розрахунком нарахованого податку на прибуток та повного розрахунку з бюджетом.

*Документи, що надаються для реєстрації постійних представництв нерезидентів:*

1. Заява за ф. № 1-РПП «Про реєстрацію постійного представництва нерезидента як платника податку на прибуток».
2. Завірена копія свідоцтва про реєстрацію у МЗЕЗТорзі (при реєстрації згідно з Інструкцією про порядок реєстрації представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності в Україні [53]).
3. Легалізована і завірена копія витягу з торговельного (банківського) реєстру країни місцезнаходження офіційно зареєстрованого головного органу управління (контори) нерезидента.
4. Легалізована і завірена копія довідки від банківської установи, в якій офіційно відкрито рахунок нерезидента.



5. Легалізована і завірена копія доручення на здійснення представницьких функцій в Україні, оформленого згідно із законами країни, де офіційно зареєстровано контору нерезидента.
6. Копії довідок з ДРФО керівників.
7. Паспортні дані керівників.
8. Копія документа, що підтверджує місце знаходження.
9. Копія довідки про включення до ЄДРПОУ після реєстрації постійного представництва в Україні.

Документи, зазначені у пп. 3, 4, 5 мають бути нотаріально засвідчені за місцем їх видачі, легалізовані належним чином у консульських установах, які представляють інтереси України, якщо міжнародними договорами України не передбачено інше і супроводжуватися перекладом українською мовою, який завіряється печаткою офіційного перекладача.

#### **Порядок взяття на облік платників податків — фізичних осіб**

Державна реєстрація фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності проводиться у виконавчому комітеті міської, районної в місті ради або в районній міст Києва і Севастополя державній адміністрації (органах державної реєстрації) за місцем проживання даного суб'єкта.

*Державний реєстр фізичних осіб* — платників податків (ДРФО) — це автоматизований банк даних, створений на виконання Закону України «Про державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів» для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами України. Формування та ведення ДРФО здійснюється органами державної податкової служби.

*Реєстр фізичних осіб — платників податків суб'єктів підприємницької діяльності* (Реєстр фізичних осіб) — це банк даних платників податків, який створюється для забезпечення єдиного податкового

обліку платників податків — фізичних осіб в органах державної податкової служби і який є складовою частиною ДРФО.

Для взяття на облік в органах ДПС *фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності в 5-денний термін* після одержання свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності подають до відділів обліку органів державної податкової служби за місцем проживання (згідно з інформацією про реєстрацію за місцем проживання у паспорті) такі документи:

1. Заява за ф. № 5-ОПП.
2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію.
3. Документ, що посвідчує особу (паспорт).
4. Копії документів, що підтверджують наявність пільг (посвідчення учасника війни, свідоцтво про народження дитини тощо).
5. Довідку з основного місця роботи або ксерокопію першого аркуша та останнього запису про місце роботи з Трудової книжки.
6. Копію довідки про присвоєння ідентифікаційного номера фізичної особи — платника податків з Державного реєстру фізичних осіб.

*Облік фізичних осіб, що займаються незалежною професійною (приватною нотаріальною або адвокатською) діяльністю* здійснюється у відділі обліку платників податків на підставі таких документів:

1. Заява за ф. № 5-ОПП.
2. Копія свідоцтва про право на заняття незалежною професійною (нотаріальною, адвокатською) діяльністю.
3. Документ, що посвідчує особу (паспорт).
4. Копії документів зазначених у пп. 4-6 п. 4.9.2 Методології для фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності.

Або на підставі декларації про очікуваний (оціночний) у поточному році дохід чи декларації про загальні суми одержаного доходу, витрат і сплаченого податку за звітний період (без видачі довідки за ф. № 4-ОПП).

Взяття на податковий облік як платника податків, приватного нотаріуса є можливим як за місцем проживання, так і за місцем розташування його робочого місця.

Порядок видачі довідки за ф. № 4-ОПП та її копій такий, як і для юридичних осіб.

Облік фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності та які одержують *інші доходи* від регулярної діяльності (зокрема, здавання фізичним особам в оренду або в найм рухомого і нерухомого майна; збір та/або заготівля і продаж продукції флори і фауни (лісової, водної, морської продукції, грибів, ягід, лікарських рослин, птиці, звірів, риби, креветок, крабів, рапанів тощо); збір та/або заготівля і продаж вторинних ресурсів, металобрухту, макулатури, ганчір'я) здійснюється на підставі:

1. Декларації про розмір фактичного доходу за перший місяць та розмір очікуваного (оціночного) доходу до кінця поточного року.
2. Копії документів, зазначених у пп. 4-6 п. 4.9.2 Методології для фізичних осіб — СПД.

Взяття на облік *іноземних громадян* здійснюється податковим органом за місцем провадження діяльності в Україні протягом одного місяця з дня прибуття в Україну незалежно від джерела одержання доходів на підставі документів:

1. (Попередня) декларація (ф. № 9) про доходи іноземної фізичної особи, яка постійно проживає в Україні.
2. Документи, що підтверджують наявність утриманців. Документи затверджуються компетентним органом країни, в якій платник постійно проживав до прибуття в Україну, а у разі, коли утриманець перебуває на території України, документи подаються в порядку, встановленому для громадян України.

При цьому довідка за ф. № 4-ОПП не видається.

Підрозділ обліку платників податків після взяття платника податків на облік формує його облікову справу з переліком документів, визначених відповідною Інструкцією. Облікова справа з описом документів на другий день після взяття платника податків на облік



закріплюється за інспектором підрозділу оподаткування фізичних осіб, про що робиться відмітка в журналі за ф. № 7-ОПП. Реєстраційна і звітна частина облікової справи зберігається в підрозділі оподаткування фізичних осіб.

### **Порядок зняття з обліку платників податків в органах державної податкової служби**

Ліквідація платника податків або його філії, відділення "чи іншого відокремленого підрозділу є ліквідація платника податків як юридичної особи або зупинення реєстрації фізичної особи як суб'єкта підприємницької діяльності, а також ліквідація філії, відділення, відокремленого підрозділу платника податків, унаслідок якої відбувається закриття їх рахунків та/або втрата статусу як платника податків відповідно до законодавства.

Для зняття з обліку, у разі прийняття власником (власниками) або уповноваженим ним (ними) органом рішення про ліквідацію, платнику податків (крім військових частин) — юридичній особі слід:

*У 10-денний термін з дати прийняття рішення подати в орган державної податкової служби, в якому платник податків перебуває на обліку, такі документи:*

- заяву про зняття з обліку платника податків за ф.№ 8-ОПП, дата якої фіксується в журналі за ф. № 6-ОПП;
- оригінал довідки за ф. № 4-ОПП;
- копію розпорядчого документа (рішення) власника або органу, уповноваженого на те засновницькими документами про ліквідацію;
- копію розпорядчого документа про утворення ліквідаційної комісії;
- ліквідаційну картку органів державної статистики (для кожної філії за наявності у платника податків — юридичної особи філії);
- опубліковане повідомлення про ліквідацію та про порядок і терміни заяви кредитором претензій у встановленому органом реєстрації спеціальному додатку до газети «Урядовий кур'єр»



та/або офіційному друкованому виданні органу державної влади чи органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням суб'єкта господарювання.

У 10-денний термін з дня подання заяви за ф. № 8-ОПП платник податків (ліквідаційна комісія платника податків) складає ліквідаційний баланс у формі річного звіту (на дату прийняття рішення про ліквідацію) та подає його для перевірки органу державної податкової служби.

У разі порушення справи про банкрутство ліквідаційна комісія платника податків — банкрута додає до пакета документів ухвалу про порушення провадження у справі про банкрутство та оголошення про порушення провадження у справі про банкрутство, що опубліковано в офіційних друкованих органах (газета Верховної Ради України «Голос України» та газета Кабінету Міністрів України «Урядовий кур'єр», друковані видання відповідної обласної ради за місцезнаходженням боржника).

Військова частина після прийняття рішення відповідним органом про припинення її господарської діяльності зобов'язана у 5-денний термін подати до органу державної податкової служби, в якому вона зареєстрована як платник податків, такі документи:

- заяву про зняття з обліку платника податків за ф. № 8-ОПП, дата якої фіксується в журналі за ф. № 6-ОПП;
- оригінал довідки за ф. № 4-ОПП;
- копію розпорядчого документа про утворення ліквідаційної комісії.

При знятті з податкового обліку відсутнього боржника (у разі якщо громадянин-підприємець боржник або керівник боржника — юридичної особи, які фактично припинили свою діяльність, відсутні та визначити їх місцезнаходження неможливо), вищевказаний пакет документів надає призначений господарським судом ліквідатор.

**Особливості порядку зняття з обліку платників податків при наявності податкових зобов'язань або податкового боргу**

Якщо після проведеної перевірки платника податків, що лікві-

зобов'язання та/або суму податкового боргу, орган державної податкової служби не знімає його з обліку, а підрозділи обліку та звітності складають повідомлення про наявність обов'язків зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) за ф. № Ю-ОПП і надсилають його особі, відповідальній за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу, що є такою відповідно до законодавства в разі ліквідації платника податків. Зазначене повідомлення дозволяється видавати платнику податків для пред'явлення у відповідні органи.

Особою, відповідальною за погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків у разі ліквідації платника податків, є:

- стосовно платника податків, який ліквідується, — ліквідаційна комісія або інший орган, що проводить ліквідацію згідно із законодавством;
- стосовно філій, відділень, інших відокремлених підрозділів платника податків, які ліквідуються — є сам платник податків;
- стосовно фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності — є сама фізична особа;
- стосовно кооперативів, кредитних спілок, товариств співвласників житла або інших колективних господарств — їх члени (пайовики) солідарно;
- стосовно інвестиційних фондів — інвестиційна компанія, яка здійснює управління таким інвестиційним фондом.

Якщо платник податків не має податкового боргу (недоїмки) перед бюджетом та у разі:

- неподання протягом одного року в органи державної податкової служби податкових декларацій, документів бухгалтерської звітності;
- якщо установчі документи суперечать чинному законодавству;
- провадження діяльності, яка суперечить установчим документам та законодавству,

керівник органу державної податкової служби приймає рішення у вигляді розпорядження стосовно суб'єкта підприємницької діяльності

про звернення до господарського суду із заявою (позовною заявою) про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо платник податків має податковий борг, але призупинив діяльність, не знаходиться за місцем реєстрації (обліку), не подає звітності протягом одного року до органу державної податкової служби і стосовно нього використана інформація від банківських установ, митної служби та інших контролюючих органів щодо відсутності здійснення господарської діяльності з моменту подання останньої звітності, а також підрозділами податкової міліції підтверджено неможливість встановлення місцезнаходження (місця проживання) такого платника податків, можливе звернення органу державної податкової служби до господарського суду з позовною заявою про визнання платника банкрутом згідно зі ст. 52 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Підприємства, визнані банкрутами згідно зі ст. 52 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» знімаються з обліку після затвердження ліквідаційного балансу ухвалою господарського суду, прийняття господарським судом рішення про ліквідацію такого підприємства та визнання податкового боргу безнадійним у такому самому порядку.

Підприємства, визнані банкрутами за заявою боржника, знімаються з обліку після проведення документальної перевірки таких платників органами державної податкової служби, затвердження ліквідаційного балансу ухвалою господарського суду, прийняття господарським судом рішення про ліквідацію такого підприємства та визнання податкового боргу безнадійним у такому самому порядку.

### **Порядок зняття з обліку фізичної особи — платника податків**

Зняття з обліку фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності як платника податків здійснюється в порядку, відповідному для платників податків — юридичних осіб.



Особливістю є лише те, що фізична особа після прийняття рішення про ліквідацію суб'єкта підприємницької діяльності подає до органу державної податкової служби, у якому вона зареєстрована як платник податків, такі документи:

- заяву про зняття з обліку платника податків за ф. № 8-ОПП, дата якої фіксується в журналі за ф. № 6-ОПП;
- оригінали документів, що видаються органами державної податкової служби платнику податків (свідоцтва, патенти, довідки за ф. № 4-ОПП, інші довідки тощо) і підлягають поверненню до органу державної податкової служби, а також завірені органом державної податкової служби копії цих документів, якщо такі видавались та підлягають поверненню до органу державної податкової служби.

Фізична особа — суб'єкт підприємницької діяльності знімається з обліку також за наявності довідки про смерть фізичної особи — платника податків або про визнання її померлою, безвісно відсутньою чи недієздатною згідно із законодавством за умови відсутності в такій особи відкритих рахунків в установах банків та податкового боргу або визнання податкового боргу безнадійним у порядку, передбаченому законодавством.

## **2.2. Організація інформаційно-облікового забезпечення податкової системи**

### **Основні терміни:**

*Облікове забезпечення податкової ситеми; підсистема податкового обліку; перша та друга події; шифри аналітичних рахунків; об'єкти податкового обліку.*

Особливості податкового законодавства України зумовили необхідність внесення кардинальних змін в інформаційно-облікове

забезпечення розрахунків з бюджетом, ведення податкового обліку, який потрібний для поглиблення інформативності, оскільки на основі даних лише фінансового чи управлінського обліку неможливо забезпечити ефективне функціонування податкової системи. Це зумовлено рядом обставин. Передусім необхідністю усунення суттєвого лага між часом виникнення доходів чи витрат при відображенні їх за даними традиційного бухгалтерського обліку, що не узгоджується з принципами податкової системи. Приміром, визначальним в оподаткуванні підприємств є розмежування операцій з придбання сировини і матеріалів, робіт і послуг або продажу продукції (робіт, послуг) за податковими періодами на так звану «першу» та «другу» події, що у фінансовому обліку без відображення на спеціальних рахунках чи субрахунках не досягається. Особливо важливо за даними податкового обліку визначити оподатковуваний прибуток, оскільки він обчислюється за іншою методикою, ніж фінансові результати у загальноприйнятому економічному розумінні.

Оскільки у податковому обліку валові витрати і валові доходи відображаються за першою подією, якою може бути надходження (сплата) коштів чи продаж (купівля) товарів, робіт, послуг тощо, тут застосовується і касовий метод, і метод нарахування. У фінансовому обліку зараз використовується лише метод нарахування. Саме ця розбіжність зумовлює найбільш суттєві відмінності податкового і фінансового обліку, які, зрештою, проявляються у неспівпаданні сум прибутків (збитків) за їхніми даними і виникненні відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань. Це можна проілюструвати на такому прикладі.

Підприємство отримало доходів від реалізації товарів, продукції, робіт чи послуг у звітному кварталі (кредит рахунка 70) на суму 50 тис. грн. Собівартість реалізації (дебет рахунка 90) складає 45 тис. грн. Попередня оплата, отримана підприємством від покупців за товари, продукцію, роботи чи послуги, які ще їм не відвантажені (не виконані) на кінець звітного кварталу (кредит субрахунка 681) становить 25 тис. грн., а попередня оплата постачальникам, яку

підприємство перерахувало їм для поставки сировини (дебет субрахунка 371) — 10 тис. грн. Підприємство, крім того, придбало сировини, робіт, послуг, виплатило заробітну плату тощо на суму 30 тис. грн.

За даними фінансового обліку виходить, що прибуток підприємства буде складати  $(50 - 45) - 5$  тис. грн., отже, податок на прибуток мав би скласти  $5 * 0,25 = 1,25$  тис. грн. За даними податкового обліку до доходів від реалізації — 50 тис. грн. буде додано 25 тис. грн. попередньої оплати покупців і валові доходи складуть 75 тис. грн. Собівартість реалізації до уваги не береться, а валові витрати складуть  $(10 + 30) = 40$  тис. грн. і оподатковуваний прибуток становить  $(75 - 40) = 35$  тис. грн., а обчислений податок на прибуток —  $(35 * 0,25) = 8,75$  тис. грн. У зв'язку з цим відстрочені податкові активи будуть  $(8,75 - 1,25) = 7,5$  тис. грн.

У податковому і фінансовому (управлінському) обліку є тимчасові відмінності у оцінці активів та зобов'язань. Наприклад, витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, легкового автотранспорту, кошти, перераховані як благодійні внески, не включаються до валових витрат, але відображаються у фінансовому обліку як операційні витрати; доходи і витрати майбутніх періодів у податковому обліку відображаються повністю відразу, а у фінансовому обліку їх зараховують на умовах принципу відповідності, виходячи з терміну, на який вони розраховані.

У податковому обліку у валові витрати включають суму авансів, перерахованих постачальникам, а у валові доходи — суму авансів, отриманих від покупців. У фінансовому обліку такі суми до виручки (доходів) не зараховують, а відображають як дебіторську і кредиторську заборгованість.

Вартість виробничих запасів включають до валових витрат не в момент їх витрачання, як це передбачено у фінансовому обліку, а при надходженні від постачальників (оприбуткуванні на склад).

Власне кажучи, податковий облік забезпечує звітність не тільки суто за податками, але й за зборами і платежами, які за своїм економічним змістом неоднорідні. Підприємства беруть активну участь у



формуванні Державного бюджету, фондів соціального страхування і соціального забезпечення шляхом сплати податків, зборів і платежів.

Принагідно зауважимо, що відмінність між податками, зборами, платежами та внесками (відрахуваннями) зумовлена, головним чином тим, що податки не мають елементів конкретного еквівалентного обміну та цільового призначення. Якщо податки забезпечують одновекторне переміщення фіскальної частки доходу підприємства чи фізичної особи у бюджет, то решта податкових платежів, як правило, має і зворотнє спрямування, оскільки, скажімо, частина відрахувань до Фонду соціального страхування може використовуватись безпосередньо на підприємстві, без зарахування до централізованих державних фондів.

Тому облікове забезпечення податкової системи не обмежується, власне, супроводом її фіскальної функції, а є дещо ширшим, тим більше, що взаємовідносини підприємств із бюджетом — багатогранні.

Водночас на підприємствах необхідно організувати належне облікове забезпечення розрахунків за відрахуваннями до позабюджетних фондів (збори на обов'язкове державне і соціальне страхування), які теж не можна однозначно класифікувати, оскільки, приміром, ті, що утримуються з оплати праці працівників за своїм економічним змістом відрізняються від внесків на цю ж мету від фонду оплати праці, які перераховуються підприємством. Якщо перші власне є страховими зборами із працівників підприємства, то відрахування, базою визначення яких є загальний фонд оплати праці, сплачують суб'єкти господарювання, отже стосовно них правомірне вжиття дефініції податки з роботодавців на соціальні заходи. Таким чином, відступ від теоретичних означень податків, зборів і платежів на практиці трапляється досить часто.

Податки є прямими й непрямими. Прямі — це такі, які утримуються із доходу, який оподатковується. Зокрема, податок на прибуток є прямим податком, оскільки утримується із джерела його сплати. Податок на додану вартість відноситься до непрямих, оскільки

нараховується як надбавка до ціни продукції, товарів, робіт і послуг і сплачується врешті-решт не підприємством, яке його нараховує і перераховує до бюджету, а кінцевим споживачем.

Таким чином, підприємства оподатковуються за багатоваріантною системою і навряд чи можна сподіватись на те, що всі податки, збори і платежі можна об'єднати в один податок, а розподіл коштів за цільовим призначенням проводити у бюджеті. Адже багатоваріантна система оподаткування успадкована з древніх часів. Наприклад, в історичних джерелах зафіксовано, що у VII ст. нашої ери у Візантії існував 21 вид податків. Правда, вважається, що така кількість податків не сприяла зміцненню імперії, а навіть зумовила фінансову кризу через надмірний податковий тиск, який спричинив врешті-решт зменшення податкової бази.

Отже, різноманітність податків, зборів і платежів, а також відмінності баз їхнього обчислення, зумовлюють ускладнення облікового забезпечення розрахунків за ними із бюджетом та податковою звітністю.

Насамперед зазначимо необхідність розмежування розрахунків за кожним податком в аналітичному обліку, оскільки змішування нарахованих і сплачених сум до бюджету чи соціальних фондів неприпустиме. Скажімо, переплата за прибутковим податком із доходів громадян аж ніяк не означає, що вона буде зарахована як погашення заборгованості за податком на дивіденди. Тому для кожного виду податків, зборів і платежів необхідно відкривати окремі аналітичні рахунки. Враховуючи, що у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р. для обліку розрахунків із бюджетом призначено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами», а облік відрахувань у Державні фонди соціального страхування і соціального забезпечення слід вести на синтетичному рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», до яких визначено лише назви субрахунків, на кожному підприємстві доводиться самостійно



визначати перелік необхідних аналітичних рахунків. Такий перелік доцільно затвердити наказом про облікову політику підприємства, включивши у нього відповідний розділ, що регулює організацію обліку податків, зборів і платежів.

При цьому, насамперед, слід розмежувати податки, збори і платежі, які будуть відображені на синтетичному рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» від тих, що повинні обліковуватись на синтетичному рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». Далі необхідно визначити податки, що повинні обліковуватись за субрахунками 641 «Розрахунки за податками й платежами» від тих, для яких призначено субрахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», маючи на увазі, що до субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» відкривають лише два аналітичні рахунки, оскільки вони є відповідно контрпасивними та контрактивними стосовно тільки аналітичних рахунків з обліку розрахунків за податком на додану вартість та за акцизним збором, які входять до субрахунка 641 «Розрахунки за податками й платежами». Отже, відкрити відповідні аналітичні рахунки для обліку розрахунків із бюджетом можна лише до перших двох субрахунків синтетичного рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

На наш погляд, тут треба виходити із значимості податків, позначаючи відведені для них аналітичні рахунки четвертою цифрою коду з урахуванням того, що перша цифра, яка означає клас рахунків — 6, друга — номер синтетичного рахунка в цьому класі — 4, та третя — номер субрахунка 1 чи 2, визначені у Плані рахунків. Такий підхід дозволяє забезпечити кодування аналітичних рахунків у відповідності з потребою будь-якого сільськогосподарського підприємства. Зокрема, можна рекомендувати у графі 1 «Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом», що відкривається до Журналу 3, або Відомості до Журналу-ордера № 8 с.-г. за рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами» замість порядкового номера вказувати шифри аналітичних рахунків.

**Таблиця 2.1**

*Зразок визначення шифрів аналітичних рахунків для розрахунків із бюджетом*

Шифр	Найменування рахунків
6411	Податок на додану вартість
6412	Податок на прибуток підприємства
6413	Плата (податок) за землю
6414	Прибутковий податок з оплати праці
іт. д.	

Загальна ємність кодів за такої нумерації є цілком достатньою для того, щоб забезпечити шифрування всіх аналітичних рахунків, необхідних для розрахунків із бюджетом на будь-якому підприємстві. Адже до субрахунків 641 та 642 можна відкрити загалом 18 аналітичних рахунків відповідно із номерами 6411-6419 та 6421-6429.

За таким же принципом можна відкривати відповідні аналітичні рахунки за визначеними субрахунками до синтетичного рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням», тим більше, що до нього передбачено п'ять субрахунків:

- 651 «За пенсійним забезпеченням»;
- 652 «За соціальним страхуванням»;
- 653 «За страхуванням на випадок безробіття»;
- 654 «За індивідуальним страхуванням»;
- 655 «За страхуванням майна», які дають можливість розмежування розрахунків за кожним видом таких відрахувань.

Зауважимо, що на окремих підприємствах за цими платежами обмежуються відкриттям лише субрахунків, нехтуючи обліком за аналітичними рахунками. У той же час очевидно, що відрахування <sup>23557</sup>



до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності необхідно обліковувати окремо від внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття чи до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань тощо. Тому, як за податками, так і за внесками на соціальні заходи, до субрахунків слід відкривати аналітичні рахунки, тим більше, що аналогічні відрахування, проводяться окремо з фонду оплати праці, і платником за ними є підприємство та утримуються з доходів (оплати праці) громадян, хоч і за різними ставками у відсотках.

Варто зазначити, що з розвитком суспільного виробництва удосконалювалась система оподаткування, тому деякі податки, збори і платежі з'явилися недавно. Наприклад, податок на додану вартість уперше впроваджено у Франції з 1954 р. за пропозицією економіста М. Лоре. До того з давніх давен використовувався акциз, що дослівно означає «обрізання», який утримувався за певними видами товарів. З часом виявилась незручність такого виду оподаткування, оскільки за кожним новим товаром треба було встановлювати іншу ставку акцизу. Тому замість специфічного акцизу за кожним видом товарів перейшли до універсального, за яким оподатковується валовий торговельний оборот підприємства. Саме як один із видів універсального акцизу є податок на додану вартість.

У той же час окрім нього використовуються такі універсальні акцизи, як податок із продажу у сфері торгівлі, податок з обороту (в Україні вони зараз не застосовуються) та специфічний акциз на окремі види товарів, наприклад, лікєро-горілчані вироби, тютюн, пиво, товари із золота, легкові автомобілі тощо.

Досить різноманітною та громіздкою є звітність за податками, зборами і платежами, а методика її складання хоч і базується на обліковому забезпеченні у відповідних реєстрах подібно до фінансової, все ж таки надто специфічна.

Доречно підкреслити, що виникнення звітності за податками, мабуть, можна вважати одночасним з їхньою появою. Зокрема, у стародавньому



Римі ще до нашої ери (IV—III ст.) вільні громадяни, які в мирний час не сплачували жодних податків, а здійснювали лише добровільні пожертвування на суспільні потреби; на період же війни оподатковувались. Причому надходили такі податки в казну через общини, на відміну від стягнення з переможених народів чи іноземців митарями.

Особливості оподаткування підприємств досить різноманітні і вимагають адекватного облікового забезпечення, оскільки будь-які відхилення від установлених вимог нормативних актів призводять до відчутних втрат через застосування фінансових санкцій податковими інспекціями як до керівників та облікових працівників, так і підприємств.

Отже, проблема формування методології підсистеми податкового обліку у взаємозв'язку з вимогами звітності вимагає серйозних наукових досліджень і є актуальною.

Якщо окремі аспекти управлінського обліку досліджуються досить інтенсивно, що засвідчують опубліковані праці зарубіжних та вітчизняних вчених, то стосовно податкового обліку публікації поодинокі і, як правило, присвячені локальним прагматичним потребам його методики, а піддається сумніву навіть правомірність ужиття визначення податковий облік. В окремих публікаціях міркувань відсутності нормативного чи теоретичного формулювання його предмету і методу.

Основним теоретичним аргументом противників податкового обліку є міркування про нібито відсутність його окремого предмету і методу. На це можна заперечити наступними аргументами. Те, що донині не викристалізовано предмет і метод податкового обліку є лише недоліком методології, яка не встигає за практикою, бо де-юре та де-факто він існує з 1997 року — часу впровадження Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства», у якому цей термін узаконено статтею 11 «Правила ведення податкового обліку».

До речі, якщо заперечувати існування податкового обліку за такою аргументацією, то необхідно робити це й щодо правомірності

відокремлення з єдиної системи також фінансового й управлінського, адже в теорії до сьогоднішнього часу сформульовано лише предмет і метод бухгалтерського обліку, що, за нашими переконаннями, інакше й не може бути, бо будь-який із названих видів є підсистемою останнього. Тому жоден з цих видів обліку не може мати свого окремого методу. У той же час, оскільки предметом бухгалтерського обліку є сукупність його об'єктів, кожний вид обліку, незалежно від того є він фінансовим, управлінським чи податковим, має певні відмінності, оскільки як підсистема вужчий, а тому не охоплює всіх, без винятку, об'єктів, а лише поглиблює розкриття інформації про окремі з них. Саме від змісту і діапазону об'єктів кожної підсистеми залежить застосування тут елементів методу бухгалтерського обліку.

Таким чином, у підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку використовуються одні й ті ж елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, але в неоднаковій мірі з огляду на властивість облікованих об'єктів.

Найбільш всеохоплюючою є підсистема фінансового обліку, тому в ній застосовуються всі, без винятку елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку — рахунки, подвійний запис, документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію. Підсистема податкового обліку охоплює значно вужче коло об'єктів. Зокрема, тут не знаходить відображення такий об'єкт бухгалтерського обліку як витрати виробництва. А тому не застосовується елемент методу калькулювання собівартості продукції.

Обмеженим є застосування елемента оцінка, оскільки записи операцій тут здійснюються здебільшого з урахуванням вже проведеної у фінансовому обліку, де вона є первинною. Лише у випадках проведення товарообмінних (бартерних) операцій чи продажу продукції (товарів, робіт, послуг) т. зв. пов'язаним особам може здійснюватись їх повторна оцінка, виходячи із рівня звичайних цін.

Документація в системі податкового обліку обмежується податковими накладними і книгами обліку придбання і продажу товарів,



робіт, послуг, реєстрами обліку валових доходів і витрат. Інвентаризація власне у податковому обліку не застосовується, хоч її не можна ігнорувати при визначенні приросту (убутку) товарів, інших виробничих запасів. Але здебільшого уточнення залишків ТМЦ за даними інвентаризації проводять у фінансовому обліку.

Якщо податковий облік ведуть позасистемно, шляхом вибірки даних, тут не застосовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку як рахунки і подвійний запис операцій, що до речі, властиве інколи управлінському обліку в окремих країнах. В Україні як фінансовий, так і управлінський облік (а на великих підприємствах це доцільно і щодо податкового обліку) ведуть у системі кореспонденції рахунків подвійним записом.

У бухгалтерському обліку до його поділу на фінансовий і управлінський, а тепер у них застосовуються всі види вимірників — натуральні, трудові, умовні і грошові, то у податковому обліку використовується лише грошовий вимірник.

Податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами (податкова накладна — у податковому обліку і товарно-транспортна накладна — у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами (книга обліку придбання чи продажу товарів, робіт і послуг, реєстри обліку валових витрат та валових доходів, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі більш оперативні у порівнянні з фінансовою. Зокрема, податкова звітність є місячною, квартальною і річною, у той час як фінансова — лише квартальною і річною. Тут доречно відзначити, що у жодній країні Європейського союзу на підприємства не покладається обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилком є складання річної фінансової звітності. Додаткові обов'язки покладаються лише на ті підприємства, що котируються на біржі, та на банківські установи.

У той же час документи податкової звітності, як це не парадоксально, виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку — лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів у аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Так, розрахунок плати за землю складається на основі акта на право власності (користування) на землю, а потім цей же розрахунок використовують для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно використовують розрахунок податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин, основою для складання якого є інвентарні картки з обліку основних засобів<sup>1</sup>, розрахунок плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів, складений за інформацією про спискову чисельність працівників, наявність інших споживачів води, норми споживання води та ставки плати.

Резюмуючи, можна стверджувати, що податковий облік має право на існування поряд із фінансовим, а відмінності між ними поглиблюються. Навіть якщо погодитись з думкою окремих авторів про можливість забезпечення обчислення податків, зборів і платежів за даними фінансового обліку, наївно було б думати, що останній при цьому не зміниться. Практично це б означало лише відсутність терміну «податковий облік», бо його зміст мусів би перейти у підсистему фінансового обліку, котра в цьому випадку неминуче розшириться. Адже особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які у фінансовому обліку зараз не застосовуються: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії валові витрати і валові доходи, інша методика списання витрат на ремонти основних засобів, різниця в їх аналітичному обліку, зрештою інакші первинні

---

<sup>1</sup> На практиці інвентарні картки не завжди містять такі дані, тому доводиться використовувати технічні паспорти.

документи та аналітичні реєстри — податкові накладні, додатки № 1 та № 2 до них, книги обліку придбання та продажу товарів, робіт, послуг, звітна документація.

Разом з тим податковий облік у даний час надто ускладнений, а тому його треба удосконалювати. Але, враховуючи підпорядкованість облікового забезпечення вимогам податкової звітності, до речі дуже громіздкої, яка в свою чергу зумовлена різноманітністю податків, зборів і платежів, таке вдосконалення можливе при умові спрощення системи оподаткування підприємств.

У зв'язку з тим, що у нас був відсутній поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський, важливою є конкретизація суті і змісту кожного з них, окреслення сфери застосування, конкретизація методики ведення, яка була б прийнятною на практиці.

Але, не дивлячись на недоліки методології та методики, об'єктивний висновок може бути однозначним: єдина система бухгалтерського обліку поділяється на підсистеми фінансового, податкового та управлінського, кожний з яких має свою специфіку та різну мету.

Складніше диференціювати предмет і метод фінансового й податкового обліку з огляду на те, що в теорії це сформульовано лише стосовно бухгалтерського обліку в цілому. Зокрема, предметом бухгалтерського обліку вважаються господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерела утворення та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються в результаті виробництва продукції, витрати та результати господарської діяльності в цілому.

Таке визначення, на нашу думку, цілком відповідає суті предмета фінансового обліку, оскільки він охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку в традиційному його розумінні, хоч в останні роки він поділений на два види: фінансовий та управлінський.

Податковий же облік має дещо вужчий предмет, оскільки господарські засоби фігурують тут в якості об'єкта лише в тій мірі, в якій вони пов'язані з визначенням бази оподаткування. Це стосується виробничих основних засобів та запасів, бо не пов'язані з виробництвом





не входять у предмет податкового обліку. Так само не є об'єктами податкового обліку кошти та дебіторська заборгованість.

Не є об'єктами податкового обліку джерела утворення засобів та їх цільове призначення, а з господарських процесів тут фігурують лише постачання та реалізація, бо процес виробництва продукції в податковому обліку не розглядається.

Рівно ж відмінності економічного змісту й методики визначення фінансових результатів у фінансовому й податковому обліку дають підстави стверджувати про те, що їх предмет відрізняється. Вже просте порівняння об'єктів фінансового й податкового обліку дозволяє зробити висновок про відмінності предмета одного й другого.

**Таблиця 2.2**

*Об'єкти фінансового й податкового обліку*

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

Резюмуючи, зазначимо, що предметом податкового обліку, на наш погляд, є забезпечення функціонування податкової системи.

Несприйняття податкового обліку певною частиною фахівців, на наш погляд, зумовлено інерційністю проєкції минулої практики, коли функції податкового обліку повного мірою виконував бухгалтерський облік ще до його поділу на фінансовий та управлінський. Тепер же сфера фінансового обліку чітко окреслена відповідними положеннями (стандартами), які, проте, не охоплюють предмета податкового обліку, що й зумовлює цілий ряд інших відмінностей, зокрема, у застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку.

Однак дослідження методологічних аспектів цієї проблеми, не дивлячись на її нагальність, не проводиться, що зумовлює суттєві недоліки методики організації фінансового та, особливо, податкового й управлінського обліку на підприємствах безпосередньо. В багатьох випадках тут існує паралелізм та дублювання, що збільшує і без того значний обсяг рутинної роботи бухгалтерів.

Якщо метою фінансового обліку є комплексна оцінка реального фінансового стану підприємства і його методологія регулюється виключно Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, то мета податкового обліку локальніша — визначення бази для фіскальних платежів. Податковий облік в більшій мірі регулюється нормами Законів про податки і платежі, або ж інструктивними матеріалами податкової адміністрації України.

Відмінність податкового і фінансового обліку можна проілюструвати навіть у тих випадках, коли між економічним змістом категорій, попри їх загальну назву, немає внутрішніх розбіжностей, але вони виникають при сумарному відображенні. Наприклад, у податковому обліку існують обмеження щодо розміру витрат на рекламу, суми створеного страхового резерву, тощо, які включаються у валові витрати, або ж, навпаки, щодо мінімальних цін реалізації пов'язаним особам, за бартерними операціями — при визначенні валових доходів, що не береться до уваги у фінансовому обліку із відображення витрат і доходів діяльності.

Таким чином в Україні, як і у економічно розвинутих країнах, реально існує податковий облік. Десятиріччями традиційно бухгалтерський облік у нас був одночасно підпорядкований і потребам облікового забезпечення податкової звітності, в той час, як у більшості країн ринкової економіки податковий облік був виокремлений вже давно і його ведуть або ж зовсім незалежно від фінансового, або з певним наближенням до останнього. Тому логічним є те, що не всі теоретики і практики однозначно сприймають появу терміну «податковий облік». Однак спротив його впровадженню є безперспективним і мова може іти лише про якнайшвидше методологічне обґрунтування методики його ведення на підприємствах, яка сприяла б достовірному обліковому забезпеченню податкової звітності при будь-яких змінах податкового законодавства, оскільки останні зачіпають, як правило, лише базу оподаткування, а не методику формування звітних показників.

Разом з тим фінансовий і податковий облік мають не тільки відмінності, але й певну спільність. Зокрема, як правило, більшість операцій, що відображаються у податковому обліку, взаємопов'язані кореспонденцією з іншими рахунками фінансового обліку, оскільки рахунки податкового обліку \$ складовою частиною загального Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Як у фінансовому, так і в податковому обліку застосовуються найголовніші елементи бухгалтерського обліку — документація, подвійний запис. Сальдо за рахунками податкового обліку є складовою частиною валюти балансу, який, хоч і відображає за більшістю статей залишки за синтетичними рахунками фінансового обліку, однак включає також статті, сформовані у системі записів податкового обліку. У ряді випадків це навіть зумовило відхід від принципу балансу — нетто у зв'язку із включенням у валюту балансу сальдо за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» чи синтетичними рахунками 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Всі синтетичні рахунки фінансового і податкового обліку відображаються у одній Головній книзі, стосовно якої у теорії бухгалтерського обліку сформований принцип чотирьох типів змін у балансі, які, однак, не впливають на рівність підсумків активу і пасиву. Цього правила, зокрема, не порушують записи на рахунках податкового обліку, хоча, як зазначалось, інколи тут виникають ситуації, що суперечать теорії: відображення податкового кредиту у пасиві, а податкових зобов'язань — в активі за субрахунками 644 та 643 відповідно.

Інколи дані фінансового обліку, правда узгоджені з вимогами податкового обліку, є вихідними для записів у податковому обліку. Так приріст (убуток) придбаних товарно-матеріальних цінностей визначається на основі даних фінансового, а, точніше, навіть управлінського обліку, хоч останній у зв'язку з цим має бути побудований так, щоб окремо відображались власні і придбані ТМЦ.

Для уточнення даних податкового обліку використовують первинні документи і облікові реєстри фінансового обліку. Зокрема так уточнюються дані щодо визначення податку на додану вартість, валових витрат, валових доходів а також інших платежів.

Разом із тим організація податкового обліку на підприємствах утруднюється, тому що у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р., не передбачено окремих синтетичних, чи принаймні субрахунків для обліку валових витрат і валових доходів, які є визначальними при обчисленні оподаткованого прибутку. Разом з тим це категорії, які використовуються лише у податковому обліку, вони не ідентичні загальноекономічним категоріям «витрати», «валовий дохід», їх не можна відобразити у системі кореспонденції встановлених рахунків фінансового обліку, а доведеться здійснювати копії вибірки даних, необхідних для складання додатків до декларації про прибуток підприємства.

З таким підходом до організації облікового забезпечення податкової звітності не можна погодитись. Адже позасистемне

валових витрат і валових доходів неминуче призводить до помилок, які за своїми наслідками досить відчутні як для підприємств, так і для облікових працівників внаслідок застосування фінансових санкцій через викривлення оподатковуваного прибутку.

Тому мотивація розробників Плану рахунків, що, мовляв облік має бути єдиним, тому спеціальних рахунків для податкового обліку не потрібно, непереконлива, бо як економічний зміст валових витрат, так і валових доходів не ідентичний категоріям витрат діяльності чи доходів і результатів діяльності, а фінансові результати не співпадають, як правило, з оподатковуваним прибутком. Це, до речі, визнають і розробники Плану рахунків, а тому передбачили спеціальні синтетичні рахунки 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» для обліку різниць у сумі податку на прибуток, зумовлених неспівпаданням оподатковуваного прибутку у податковому обліку, та результатів фінансового обліку за новим Планом рахунків.

Противники податкового обліку валових витрат і валових доходів у системі кореспонденції рахунків можуть заперечити, що навіть за старим Планом рахунків, у якому були передбачені для цього однойменні синтетичні рахунки 18 та 48, не всі підприємства їх використовували, а складали декларації на основі вибірки даних за рахунками з обліку коштів, розрахунків, реалізації, прибутків і збитків та придбаних матеріальних цінностей — визначали їх приріст чи убуток.

Так, але це більш-менш прийнятний спосіб для невеликих підприємств. Там же, де обсяги виробництва значні, відтак операції з придбання матеріальних цінностей, продажу продукції, товарів, робіт, послуг, масові, як правило, використовували рахунки 18 «Валові витрати» та 48 «Валові доходи», що хоч і не зменшувало обсяг роботи бухгалтерів, але дозволяло вести систематичний та системний податковий облік протягом всього звітного кварталу, тобто рівномірно виконувати рутинну роботу щодо забезпечення податкової звітності, а не відкладати її на останні, без того напружені дні.

Хоч при системному податковому обліку валових витрат і валових доходів також допускаються помилки, однак вони швидко виявляються та виправляються, оскільки тут забезпечується подвійний запис господарських операцій, звірка даних аналітичних реєстрів та Головної книги. При вибірці даних ці важливіші методичні прийоми застосувати не можна, а тому помилки залишаються непоміченими.

Тому й за новим Планом рахунків слід вести облік валових витрат і валових доходів у системному порядку на окремих рахунках. У правомірності такої постановки питання переконує як минулий, не такий вже і малий досвід застосування рахунків податкового обліку валових витрат і валових доходів в Україні, так і зарубіжний досвід ведення податкового обліку практично за двома схемами.

1. Без застосування окремих рахунків суто податкового обліку і визначення бази оподаткування шляхом коригування прибутку, визначеного за даними фінансового обліку, за вимогами норм податкового законодавства розрахунковим способом; така методика відносно мало поширена.
2. Визначення бази оподаткування за системою записів на спеціальних рахунках податкового обліку у певному взаємозв'язку із фінансовим обліком за спорідненими операціями; ця методика є превалюючою завдяки таким перевагам як точність, достовірність, перманентний самоконтроль. З цією метою можна було б, для прикладу, використати один вільний синтетичний рахунок класу 8 «Витрати діяльності» — 86 чи 89 для обліку валових витрат і класу 7 «Доходи і результати діяльності» 77 чи 78 для обліку валових доходів. Однак це може зробити лише Міністерство фінансів України, бо самі підприємства доповнювати План рахунків новими синтетичними рахунками не мають права. Для забезпечення системного обліку валових витрат і валових доходів зараз можна рекомендувати підприємствам скористатися правом введення інших потрібних субрахунків до затверджених синтетичних рахунків.

Зокрема, валові витрати можна обліковувати на окремому субрахунку у складі синтетичного рахунка 84 «Інші операційні витрати», а валові доходи — за субрахунком 747 до синтетичного рахунку 74 «Інші доходи».

Трохи краще у новому Плані рахунків вирішений облік розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Їх ведуть на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Зокрема, за аналітичним рахунком 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість», який треба відкрити до субрахунка 641 «Розрахунки за податками», відображають як податковий кредит — за дебетом, так і податкові зобов'язання — за кредитом. При цьому слід звернути уваги на те, що незважаючи на назви субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», відображені тут суми у «Податковій декларації з податку на додану вартість» не вказують. На цих субрахунках записують суми податку на додану вартість за аналогією до колишнього синтетичного рахунка 67 «Податкові розрахунки» у випадку надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги, або якщо таку оплату авансом здійснено постачальникам (підрядникам) під майбутні поставки товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт (послуг).

Облік розрахунків за іншими податками, зборами і платежами підприємства також ведуть на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами».

За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображають нараховані платежі до бюджету, за дебетом — належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо.

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведуть облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведуть облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами),

які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки з страхування».

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведуть 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» ведуть облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання. Однак, суми за субрахунками 643, 644 у декларації про прибуток підприємства не відображаються.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть таким чином, щоб за кожним із них окремо можна було мати дані про нараховані і сплачені суми, заборгованість на кінець місяця. Тому до перших двох субрахунків треба відкрити аналітичні рахунки за найменуваннями податків і платежів.

Схема обліку за цим рахунком така. На підставі відповідних первинних документів — податкових накладних з податку на додану вартість, розрахунків встановленої форми з інших податків і платежів та платіжних доручень про їх перерахування у бюджет — проводять записи у розрізі кожного податку чи платежу у реєстрах аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. Для обліку податку на додану вартість, крім того, використовують книги обліку продажу і придбання товарів (робіт, послуг), записи в яких проводять на основі податкових накладних. Одночасно податок на додану вартість відображають у товарно-транспортних накладних та платіжних дорученнях про оплату покупцями вартості відвантажених їм товарів, продукції, виконаних робіт чи послуг або отриманих від постачальників чи підрядників сировини, товарів, робіт і послуг. При цьому має бути повна відповідність щодо запису операцій як у податкових накладних, так і в інших документах.





**Таблиця 2.3**

*Кореспонденція рахунків з обліку податків,  
зборів і платежів<sup>1</sup>*

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Нараховано:		
• податок на прибуток підприємств	98	641
• податок на додану вартість, акцизний збір з вітчизняних товарів, акцизний збір з імпортованих товарів, збір на розвиток виноградарства і хмелярства	70	641
• податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, податок з реклами, комунальний податок, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, державне мито	84 921	641 84
• плата за використання лісових ресурсів, плата за спеціальне користування водними ресурсами, плата за користування надрами, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, плата за землю, збір за право використання місцевої символіки, збір за право проведення кіно- і телезйомок, збір на право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей; фіксований сільськогосподарський податок	84 921	641 84
• податок на доходи фізичних осіб (оплату праці)	66	641
• податок на дивіденди	67	641
• збір на обов'язкове державне пенсійне страхування від фонду оплати праці	84 23,91,92	651 84

<sup>1</sup> Окремі аналітичні рахунки за кожним з них.

## Закінчення табл. 2.3

Зміст операцій	Дебет	Кредит
• збір на обов'язкове соціальне страхування від фонду оплати праці	84 23,91,92	652 84
• збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття від фонду оплати праці	84 23,91,92	653 84
• збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з доходів фізичних осіб	66	651
• збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття з доходів фізичних осіб	66	653
• збір у Пенсійний фонд при купівлі легкового автомобіля	10	651
• збір у Пенсійний фонд при імпорті тютюнових виробів	28	651
• збір у Пенсійний фонд при купівлі іноземної валюти	84 92	651 84
• санкції податкової інспекції	84 94	641 84
Списано у кінці місяця витрати за податками, зборами і платежами, які належать до адміністративних витрат, санкціями та за податком на прибуток	791	92, 94, 98

Слід зазначити, що одні податки, збори, і платежі включаються у витрати виробництва, інші покриваються із прибутку підприємства. До того ж підприємства здебільшого використовують для обліку витрат виробництва одночасно рахунки класу 8 та 9. Тому кореспонденція рахунків, за якою відображається нарахування податків, зборів і платежів, залежить як від того, за рахунок якого джерела покриваються нараховані суми, так і від методики обліку витрат виробництва.

Необхідно підкреслити, що рахунки податкового обліку не можна розглядати ізольовано від загального Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій. У ряді випадків у податковому обліку використовується інформація, сформована на інших рахунках, які навіть не завжди пов'язані суто з податковими рахунками.

Зрештою впевненість у правильності даних податкового обліку можлива за умови, що за всіма синтетичними рахунками, відкритими у Головній книзі, операції записані належним чином, що засвідчує рівність підсумків дебетових і кредитових обігів та сальдо за ними.

### **Завдання до практичного заняття за темою «Податковий облік, його сутність та організація на підприємстві»**

#### **Тестове завдання**

Як закриваються рахунки податкового обліку «Валові витрати» та «Валові доходи»? (1. Щомісячно. 2. Щоквартально. 3. Після кожної операції. 4. В кінці дня. 5. В кінці року).

Які рахунки податкового обліку відображаються у балансі? (1. Рахунок «Валові витрати». 2. Рахунок «Валові доходи». 3. Рахунок «Розрахунки за податками і платежами». 4. Всі названі рахунки).

#### **План заняття**

Нормативні документи, що регулюють організацію обліку податків, зборів і платежів в Україні.

Основні зміни в організації обліку в Україні в зв'язку з реформуванням податкового законодавства.

Характеристика рахунків з обліку податків, зборів і платежів.

Взаємозв'язок рахунків з податкового обліку з іншими рахунками Плану рахунків.

Специфічні терміни «перша подія», «друга подія» і залежність кореспонденції рахунків податкового і фінансового обліку від цих подій.

Загальне визначення предмету податкового обліку, його суті.

Первинний, аналітичний і синтетичний облік нарахування і сплати податків, зборів, платежів, взаємозв'язок і відмінності фінансового і податкового їх обліку.

#### **Індивідуальне завдання**

Підприємству від постачальника 20 лютого 200\_\_ р. надійшов бензин А-76 — 1 тис. літрів вартістю 1200 грн., в т. ч. ПДВ — 200 грн. Розрахунок проведено через банк 5 вересня 200\_\_\_\_\_р.

Вказати:

- а) назву первинного документа фінансового обліку, за яким буде оприбутковано бензин;
- б) назву первинного документа податкового обліку, на підставі якого буде відображено податок на додану вартість.

Визначити, яка подія тут є першою.

Користуючись рекомендованими інструктивними матеріалами скласти кореспонденцію рахунків податкового і фінансового обліку за вказаною операцією.

Обґрунтувати необхідність розмежування в податковому обліку першої і другої події.

### **2.3. Облікове забезпечення розрахунків за податком на додану вартість**

1. *Первинний, облік податку на додану вартість.*
2. *Оформлення податкових накладних.*
3. *Відображення податку на додану вартість у книгах обліку продажу і придбання товарів (робіт, послуг) та реєстрах фінансового обліку.*



4. *Кореспонденція рахунків з обліку податку на додану вартість.*
5. *Облік податку на додану вартість при використанні рестраторів розрахункових операцій.*
6. *Особливості обліку податку на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах.*
7. *Облік розрахунків за дотаціями та доплатами на переробних підприємствах.*
8. *Методика складання звітності про податок на додану вартість.*

#### **Основні терміни:**

*Податкова накладна; розрахунок коригування; книги обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг); Декларація з податку на додану вартість; податковий кредит; податкові зобов'язання.*

Податок на додану вартість підприємства сплачують відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість»<sup>1</sup> за встановленою ставкою до договірної (контрактної) вартості товарів, продукції, робіт і послуг, які реалізуються. Ця вартість визначається за вільними або регульованими цінами (тарифами) і включає також акцизний збір, ввізне мито, інші податки і збори (обов'язкові платежі), які включаються в ціну товарів, продукції, робіт і послуг. Таким чином, базою визначення цього податку є відпускна вартість товару за виключенням податку на додану вартість.

Кожен платник самостійно розраховує суми ПДВ, які необхідно сплатити у звітному періоді до бюджету.

Для правильного визначення, а також документального підтвердження операцій щодо ПДВ, в податковій накладній крім реквізитів покупця і продавця вказують суми оборотів з продажу без ПДВ,

<sup>1</sup> Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168-97 ВР. З наступними змінами й доповненнями



суми нарахованого ПДВ і обороти з продажу разом з ПДВ. Всі податкові накладні, які отримані платником, реєструються в книзі обліку придбаних товарів та продукції. Згідно з даними книги визначається сума податкового кредиту за звітний період.

Позитивною характеристикою ПДВ є те, що при його застосуванні оподатковується лише додана вартість на відміну від податку з обороту, коли у бюджет вилучається певна частка загальної вартості продукції, товарів, робіт чи послуг без урахування їхньої фонде- та матеріаломісткості, отже, практично прибуткові. ПДВ цих вад позбавлений, оскільки, поряд із сплатою податкових зобов'язань до бюджету, при оподаткуванні відмінюється податковий кредит за придбаною в постачальників сировиною, роботами й послугами. Таким чином частково враховується різна фонде- та матеріаломісткість виробленої і проданої продукції підприємств.

На відміну від податку зі збору, ПДВ дозволяє утримувати в бюджет частку доходів на кожній стадії виробництва, незалежно від кількості проміжних виконавців.

ПДВ включають у відпускну вартість продукції, робіт чи послуг і він сплачується покупцями. На проміжних стадіях товарообігу взаєморозрахунки проходять між підприємствами виробничої і торговельної сфер, тому на поверхні товарно-грошових відносин виглядає, що ПДВ сплачують підприємства. Однак, оскільки врешті-решт кінцевими споживачами є населення, підприємства торгівлі лише акумулюють суми ПДВ, які перераховуються до бюджету, бо покривають його разом із вартістю товарів, робіт чи послуг саме кінцеві споживачі. До того ж вони сплачують кумулятивну суму цього податку, накопичену протягом всього шляху руху товарів, робіт, чи послуг від виробника до споживача.

Особливістю оподаткування ПДВ є певний часовий розрив (лаг) між моментами виникнення податкового кредиту і податково зобов'язання, який суттєво проявляється у галузях з уповільненим кругообігом фондів та сезонністю виробництва.

Оскільки для забезпечення виробництва продукції спочатку необхідно придбати відповідні матеріальні ресурси, тут неминуче виникає перевищення податкового кредиту над податковим зобов'язанням, тут неминуче виникає перевищення податкового кредиту над податковим зобов'язанням за ПДВ і цей лаг може бути досить тривалим. Проте врешті-решт сальдо за цим податком стає кредитовим на будь-якому підприємстві, оскільки при продажі продукції покривається не тільки «вхідний» ПДВ — додатковий кредит, але й додається певна частка цього виду фіскальних платежів, пропорційна доданій вартості саме тут.

Лише при значному диспаритеті цін на сировину чи основні засоби, отримані від постачальників, та на власну готову продукцію можливі варіанти, коли сальдо за цим податком дебетове.

Разом із тим на більшості підприємств існує короткотривалий, проте постійний лаг між моментами виникнення і сплати податкових зобов'язань до бюджету навіть при кредитовому сальдо за ПДВ, що зумовлено законодавчо визначеними термінами погашення заборгованості за ним перед бюджетом — до 20 числа наступного за звітним місяця. Правда, окремі податкові інспекції намагаються ліквідувати цей лаг шляхом застосування авансових платежів у бюджет.

Незважаючи на те, що підприємства є, по суті, транзитною ланкою у механізмі розрахунків за ПДВ, на практиці цей податок із непрямого, тобто, такого, що в завуальованій формі покривається кінцевими споживачами, нерідко перетворюється за впливом на прибуток підприємства на прямий, коли внаслідок нюансів податкового законодавства мимоволі допускаються його певні порушення, які призводять до того, що цей податок покривається із власних доходів.

Нерідко ПДВ замість позитивної регулюючої функції щодо доходів підприємств здійснює вплив на них за протилежним вектором поза як при насиченні ринку певними товарами верхній рівень цін на них стабілізується, або й знижується. Відповідно на підприємствах обмежуються отримані реальні доходи, з яких



автоматично вилучається встановлена фіксована ставка ПДВ, що зумовлює зниження точки беззбитковості досить часто до рівня ватерлінії або й нижче.

Тому, поряд із визначенням необхідності застосування ПДВ (в цьому переконує досвід більше ніж 80 економічно розвинутих країн і його запровадження в національні економіки країн визнано передовою їхнього вступу в Європейський ринок), необхідне суттєве удосконалення механізму його визначення, (диференціація ставок для різних галузей, відшкодування тощо), що неминуче зумовлюють адекватні зміни в податковому обліку.

Слід зазначити, що податок на додану вартість, який нараховується підприємством при відвантаженні продукції, товарів покупцям, виконанні для них робіт і послуг повинен відображатись на дебеті рахунка 70 «Доходи від реалізації» окремою графою. В той же час типові форми первинних документів, які викриваються при реалізації: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, накладні внутрішнього призначення, оскільки вони розроблялись у той час, коли такого податку не існувало, не пристосовані для його відображення. В результаті це привело до багатоваріантності, несистемності і послаблення уніфікації облікового забезпечення звітності про податок на додану вартість. На первинних документах в одних випадках його відображали в тому числі, в інших окремою сумою. Навіть зараз на платіжних дорученнях (рис. 2.1) податок на додану вартість вказується у загальній сумі попередньої чи наступної оплати покупців.

Через це часто траплялись помилки, коли, наприклад, запис «в тому числі ПДВ» на документі є, а його сума не вказана. В такому випадку покупець позбавляється права віднести на розрахунки з бюджетом суму цього податку. В аналітичному обліку відображення податку на додану вартість також здійснювалось різними способами. На одних підприємствах для цього пристосовували відомості аналітичного обліку реалізації, що відкриваються у журналі-ордері № 6.





**ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ №** 0 4 10 0 0 11

від «26» жовтня 2005 р. 26

Проведено банком \_\_\_\_\_ 2005 р.

Платник: ВАТ «Терсофт»

Код: 23591009

Банк платника: Укресімбанк м. Тернопіль

код банку: 338879

Одержувач: ВАТ «Агорбуд»

Код: 31276906

Банк одержувача: АКБ Укрсоцбанк м. Тернопіль

код банку: 338017

Сума літерами: Шістсот дев'яносто грн. 00 коп.

Призначення платежу: заборгованість з орендної плати за рах № 26 від 01.08.2005 р.

в т.ч. ПДВ 115,00

Сума: 690,00

ДЕБЕТ рах. № 26003016651

КРЕДИТ рах. № 26006770038910

Проведено банком \_\_\_\_\_ 2005 р.

Підпис платника: \_\_\_\_\_ підпис банку

М. П. \_\_\_\_\_

**Рис. 2.1**  
*Платіжне доручення*



В інших використовували аналітичні реєстри довільної форми. Трапляються навіть випадки, коли замість відображення його за рахунком 70 «Доходи від реалізації» суми податку на додану вартість обліковують у Журналі-ордері № 1 за дебетом рахунка 30 «Каса», якщо реалізація проводилась за готівку, вказуючи ці суми на кожному прибутковому ордері, або за дебетом рахунка 31 «Поточний рахунок» — при безготівкових розрахунках. Ще більша різноманітність облікового забезпечення звітності при обробці документів на персональних комп'ютерах, оскільки тут застосовується, як правило, не типове, а індивідуальне програмне забезпечення.

Такий сумбур в обліковому забезпеченні звітності утруднював перевірку правильності розрахунків щодо податку на додану вартість і став однією з причин встановлення спеціальної податкової накладної для спрощення контролю за нарахуванням і сплатою цього податку.

Необхідно зауважити, що сама звітність про платежі у бюджет дуже ускладнена. Досить відмітити, що для складання декларації про податок на додану вартість потрібний чіткий аналітичний облік операцій з приводу нарахування, зарахування та перерахування податку на додану вартість за 28 позиціями.

Однак встановленого порядку слід дотримуватись, маючи на увазі, що існуючий раніше бухгалтерський облік товарів, робіт і послуг та їх реалізації не відмінено, а лише доповнено згаданими вище документами та реєстрами. При цьому має бути повна відповідність щодо запису операцій як за одними, так і за іншими документами та реєстрами.

Таким чином, придбання сировини, матеріалів, товарів та виконання для підприємства робіт і послуг в обліку зараз повинно відображатись у такій послідовності, що зображена на рис. 2.2.

Відповідно реалізація товарів, продукції, матеріалів покупцям, виконання підприємством робіт і послуг замовникам в обліку фіксується так, як зображено на рис. 2.3.



Довіреність підприємства на отримання — видається  
постачальнику чи підряднику

Товарно транспортна накладна, Рахунок-фактура, акт на виконані роботи. Оригінали видаються підприємству — покупцеві, копії залишаються у постачальника чи підрядника. Виписуються у 3-4 примірниках	Податкова накладна — оригінал для підприємства покупця, копія залишається в постачальника чи підрядника
Складаються постачальником чи підрядником	

Оприбуткування на підприємстві	
Карточки чи книги складського обліку, книги обліку витрат виробництва, виробничий звіт	Книга обліку придбання товарів (робіт, послуг)

Звіт про рух матеріалів, сальдові відомості, відомості аналітичного обліку матеріалів, Журнал-ордер № 5, Головна книга	Журнал-ордер №3, Головна книга
--	-----------------------------------

Баланс ф. № 1

Податкова декларація з податку на додану вартість

Рис. 2.2

*Запис операцій з надходження сировини, матеріалів, товарів, робіт  
та послуг*

Всі податкові накладні, які виписуються при продажі продукції платником реєструються в книзі обліку реалізації, в якій визначаються податкові зобов'язання за звітний період.

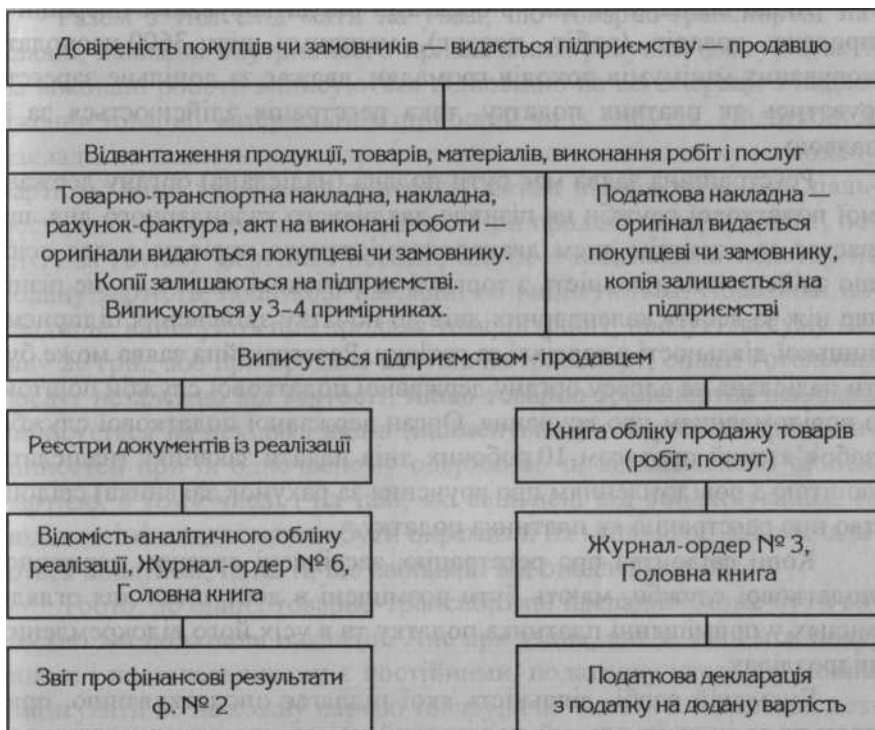


Рис. 2.3

*Запис операцій з реалізації матеріалів, продукції, товарів, робіт і послуг*

Отже, за аналітичним обліком, сума ПДВ яка підлягає сплаті до бюджету визначається як різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом заданими Книг обліку.

Особи, що підпадають під визначення платників податку зобов'язані зареєструватися як платники податку в органі державної податкової служби за місцем їх знаходження.

Якщо особа, у зв'язку з обсягами оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг), меншими ніж 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, вважає за доцільне зареєструватись як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою.

Реєстраційна заява має бути подана (надіслана) органу державної податкової служби не пізніше двадцятого календарного дня, що настає за останнім днем дванадцятимісячного періоду, а для осіб, що здійснюють діяльність з торгівлі за готівкові кошти, — не пізніше ніж за десять календарних днів до початку здійснення підприємницької діяльності з торгівлі за готівку. Реєстраційна заява може бути надіслана на адресу органу державної податкової служби поштою з повідомленням про вручення. Орган державної податкової служби зобов'язаний протягом 10 робочих днів надати заявнику (надіслати поштою з повідомленням про вручення за рахунок заявника) свідоцтво про реєстрацію як платника податку.

Копії свідоцтва про реєстрацію, засвідчені органом державної податкової служби, мають бути розміщені в доступних для огляду місцях у приміщенні платника податку та в усіх його відокремлених підрозділах.

Будь-якій особі, діяльність якої підлягає оподаткуванню, присвоюється індивідуальний податковий номер, що використовується для справляння податку і зберігається до моменту анулювання свідоцтва.

Свідоцтво про реєстрацію діє до дати його анулювання, яке відбувається у випадках, якщо:

- зареєстрована згідно з Законом протягом 24 поточних календарних місяців як платник податку особа мала за останні 12 поточних календарних місяців оподатковувани обсяги продажу товарів (робіт, послуг) менші, ніж 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- зареєстрована як платник податку особа припиняє діяльність згідно з рішенням про ліквідацію такого платника податку.

Разом з тим слід мати на увазі, що товарно-транспортні накладні, накладні внутрішнього призначення, рахунки-фактури, акти на виконані роботи виписуються відповідно на всі операції з надходження товарно-матеріальних цінностей чи їх вибуття. Податкові ж накладні складають лише зареєстровані платники податку на додану вартість; вони видаються тільки суб'єктам підприємницької діяльності, які сплачують такий податок. При продажі товарів (робіт, послуг) за готівку фізичним особам, що не є платниками податку на додану вартість, податкові накладні не виписуються. Податкові накладні не виписують при продажі товарів (робіт, послуг) на суму меншу 20 грн., або при продажі квитків на транспорт, оплаті готельних послуг незалежно від вартості. Якщо товарно-транспортна накладна виписується на декілька видів (найменувань) товарно-матеріальних цінностей при їх одночасному одержанні чи відвантаженні однією партією, в тому числі і на такі, які звільнені від оподаткування, то податкові накладні мають бути окремими на матеріали, які обкладаються податком, та на ті, що звільнені від оподаткування.

Тобто, до однієї товарно-транспортної накладної може бути виписано дві податкові накладні. Але при умові, що зв'язки між покупцями і постачальниками є постійними, податкову накладну можна виписувати не на кожну партію товару, а об'єднати в одній дані декількох товарно-транспортних накладних. Однак об'єднувати записи можна за термін, не більший календарного місяця, і виписувати її не пізніше його останнього дня. При цьому до зведеної податкової накладної прикладають реєстр товарно-транспортних накладних за період, що в ній відображено операції: 5, 10 днів чи більше.

Якщо в товарно-транспортних накладних розміщення суми податку на додану вартість довільне, то в податковій накладній для цього передбачено спеціальні графи. При цьому, оскільки із зазначеної вище причини не можна об'єднувати в одній податковій накладній товарно-матеріальні цінності, що оподатковуються чи звільнені від оподаткування, то одночасне відображення даних у графах 7, 8, 9 і 10 не допускається.

**Таблиця 2.4**  
*Варіанти' записів у товарно-транспортній і податковій накладних*

Товарно-транспортна накладна				
1. Товарний розділ				
Найменування продукції, марка	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
<i>/ варіант</i> Кутник 50 x 50	Т	0,5	635,00	317,50
Націнка 15 %				47,63
ПДВ-20 %				73,03
Разом:	х	х	х	438,16
<i>II варіант</i> Кутник 50 x 50	Т	0,5	836,32	438,16
Вт. ч. ПДВ 20%				73,03

Податкова накладна					
Номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця	Одиниця виміру	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ	Обсяг продажу (база оподаткування, що підлягає оподаткуванню за ставками 20 %)	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
3	4	5	6	7	11
Кутник 50 x 50	Т	0,5	635,00	317,50	

1Г)

З метою скорочення наводяться фрагменти цих документів з ГОЛОВНІШИМИ реквізитами.

Закінчення табл. 2.4

Податкова накладна					
Номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця	Одиниця виміру	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна продажу одиниці продукції без урахування пдв	Обсяг продажу (база оподаткування, що підлягає оподаткуванню за ставками 20 %)	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
Всього по розділу				317,50	
IV. Надано покупцю	Надбавка+			+47,63	
	Знижка -				
V. Всього по розділу 1 + II + IV				365,13	
VI. Податок на додану вартість				73,03	
VII. Загальна сума з ПДВ				438,16	438,16

Важливими моментами є нумерація податкових накладних, дата їх виписування. Вона здійснюється за порядком записів у книзі обліку продажу товарів. Якщо ж на підприємстві є декілька структурних підрозділів (філіалів), що не являються самостійними платниками цього податку (не мають окремих поточних рахунків у банку), але вони здійснюють розрахунки з покупцями, головне підприємство може надати їм право виписування податкових накладних. Для цього податковій інспекції повідомляють коди (шифри) структурних підрозділів і після реєстрації тут окремих книг обліку придбання та продажу товарів для цих підрозділів (філіалів), останні можуть виписувати власні податкові накладні. При цьому нумерація податкових накладних відображається дробом, у чисельнику якого ставлять номер за книгою обліку продажу товарів, а в знаменнику — код (шифр) структурного підрозділу (філіалу).



Податкові накладні виписують у день, коли зараховано гроші на рахунок продавця в банку, якщо це попередня оплата або в день відвантаження (виконання) товарів (робіт) — при наступній оплаті за них, тобто за так званою «першою подією». Тому при їх виписуванні дещо ускладнюється відображення дати, оскільки необхідно контролювати як момент відвантаження товару, так і надходження оплати за нього. Особливо це ускладнюється при наявності структурних підрозділів, які не мають окремих поточних рахунків, а виписка банку є лише на головному підприємстві.

До податкових накладних передбачені додатки № 1 і № 2. Додаток № 1 використовується у випадках, коли підприємство проводить відвантаження частин товарів, робіт або послуг, які входять в загальний комплекс, але окремо вартість кожного з них не визначається (агрегати і вузли, комплектуючі деталі при поставці обладнання, окремі вироби чи конструкції, що входять в комплект тощо). Перелік частково відвантажених окремими партіями виробів вказується в цьому додатку, а після відвантаження останньої партії виписується податкова накладна на всю вартість цілісних об'єктів.

Додаток № 2 складається у випадках, коли після виписування податкової накладної проводились зміни відпускних цін, повернення товару, або заборгованість покупця визнана безнадійною в судовому порядку. Згідно з цим проводиться коригування суми податку на додану вартість, який початково було визначено у податковій накладній. При цьому таке коригування відображається у продавця і покупця, але з тією відмінністю, що при зменшенні в першого податкового зобов'язання, різниця у другого відноситься на збільшення податкового зобов'язання. Наприклад, завод штучної шкіри 10 жовтня 2003 року реалізував 1600 м<sup>2</sup> шкірзамінника меблевій фабриці за ціною 6 грн. на суму 9600 грн. Податок на додану вартість склав 1920 грн. Частина замінника виявилась нестандартною і за домовленістю сторін вартість всієї партії було зменшено на 25 %. Таким чином, згідно додатка № 2 до податкової накладної було проведено коригування ПДВ на суму 480 грн. У зв'язку з цим на заводі

штучної шкіри слід зробити запис дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації», кредит субрахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість» — 480 грн. методом «червоне сторно», а на меблевій фабриці дебет рахунку 704 «Вирахування з доходу», кредит субрахунку 6411-480 грн. додатковою проводкою. Якщо ж коригування податку на додану вартість проводиться в сторону збільшення, записи будуть такими:

- у продавця дебет 70, кредит 6411 додатковою проводкою;
- у покупця дебет 6411, кредит 63 додатковою проводкою.

Додаток № 2 до податкової накладної виписується у двох примірниках, реєструється в окремому журналі, нумерується дробом, у чисельнику якого ставлять порядковий номер додатку, а у знаменнику — номер податкової накладної, до якої він складений.

Податкові накладні можна виписувати вручну, користуючись бланками, виготовленими типографським способом, або ж використовувати для цього комп'ютер, друкуючи їх за допомогою принтера. Останній спосіб значно полегшує складання податкових накладних, особливо, якщо врахувати, що кожний з двох примірників має бути позначений поміткою «х», що визначає, який це екземпляр: оригінал чи копія. Це є дуже важливим, оскільки покупець може відобразити податковий кредит за придбаними товарно-матеріальними цінностями, роботами і послугами лише на основі оригіналів податкових накладних. Відобразити такі показники із застосуванням копіювального паперу не можна. Тому на оформлення податкових накладних вручну йде надто багато часу.

Податкові накладні повинні виписуватись продавцем (постачальником) у двох примірниках за датою надходження коштів на його поточний рахунок чи готівки в касу від покупця, або відвантаження товарів чи виконання робіт і послуг. В оригіналі податкової накладної помітка «х» стоїть навпроти рядка «Копія (видається продавцю)» у її лівому верхньому кутку, а рядок «Оригінал (видається покупцю)» повинен бути незакресленим. На копії податкової накладної рядок «Оригінал (видається покупцю)» має бути позначений знаком 25<sup>77</sup>

«х», а рядок «Копія (видається продавцю)» повинен залишатись вільним. Оригінал податкової накладної при попередній оплаті вартості товарів (робіт, послуг) видається покупцеві після перевірки надходження грошей на рахунок продавця за випискою банку, на основі якої на податковій накладній вказують дату її виписування. Якщо покупець пред'явив платіжне доручення про оплату, а виписки банку на підприємстві ще немає, то цю дату можна поставити за відміткою банку про списання коштів з поточного рахунка покупця. Однак треба мати на увазі, що в такому випадку можливі розходження, особливо при іногородніх розрахунках, коли на рахунок продавця гроші можуть бути зараховані пізніше, ніж вони були списані з рахунку покупця. Особливо це є важливим при оплаті в останній день місяця, бо сума податку на додану вартість в цьому випадку може бути відображена в книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) за поточний звітний період, а відтак включення у податкову декларацію безпідставно. Не можна вказувати на податковій накладній дату платіжного доручення, бо воно часто відрізняється від дати його виконання банком до 10 днів.

Порядковий номер податкової накладної визначається на основі записів у книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг). Наприклад, останній запис в ній за 19 грудня 2003 р. є під номером 49. Отже, наступну податкову накладну треба виписувати за номером 50. Якщо податкові накладні виписуються на структурних підрозділах (філіях) підприємства, їх нумерують у вигляді дробу, де чисельником є порядковий номер за книгою обліку продажу товарів (робіт, послуг), а знаменником ще один дріб, який означає номер книги обліку продажу товарів (робіт, послуг), оскільки вона в цьому випадку також має номер у вигляді дробу. Чисельником номера книги структурного підрозділу (філії) є порядковий номер книги за її реєстрацією в податковій інспекції, а знаменником-шифр цього підрозділу' за класифікацією підприємства. Тому номер податкової накладної структурного підрозділу буде мати, наприклад, такий вигляд: 50/93/МІ в той час, як при відсутності філії для нумерації достатньо лише перших двох цифр 50.



У рядку «Особа (платник податку) продавець» і, відповідно, «покупець», вказують скорочену назву підприємств за статутом. Якщо операції здійснюються з фізичними особами-підприємцями, що зареєстровані як платники податку на додану вартість, у цих рядках вписують відповідно прізвище, ім'я, по батькові такої особи за паспортом. При цьому може статись, що за дорученням фізичної особи-підприємця отримання товарів здійснює його представник. Однак у податковій накладній прізвище представника покупця, не вказується, а лише прізвище підприємця. В такому випадку представник покупця розписується у рядку «Податкову накладну № від отримав». Вважаємо, що тут треба вказувати прізвище цього представника, оскільки можуть виникати колізії у зв'язку з втратою податкових накладних.

Місцезнаходження продавця і покупця повинно відповідати адресі, вказаній в установчих документах. Індивідуальні податкові номери, номери свідоцтва про реєстрацію платників податку — продавця і покупця, записують на основі документів, які видані відповідними державними податковими інспекціями<sup>1</sup>.

Тут слід мати на увазі, що представники покупців повинні знати не тільки реквізити, які вказуються на дорученнях на отримання товарно-матеріальних цінностей: ідентифікаційний код, поточний рахунок, МФО банку, вже згадану адресу, номер телефону, але додатково і номер свідоцтва про реєстрацію, бо його неправильне відображення в податковій накладній може бути основою для позбавлення покупця права на податковий кредит за нею. Як правило, для цього вони повинні мати з собою ксерокопії цього документа.

<sup>1</sup> Згідно з пунктом 8 «Порядку заповнення податкової накладної» при продажі товарів (робіт, послуг) підприємцям, що не є платниками податку на додану вартість, у копії податкової накладної рядки «Індивідуальний податковий номер» та «Номер свідоцтва платника податку на додану вартість» перекреслюється навхрест, і на оригіналі та копії зазначається: «Продаж кінцевому споживачеві», а при експортних поставках — «Експортні поставки». Обидва примірники в таких випадках зберігаються у продавця.

Важливим реквізитом, який дозволяє забезпечити спрощення контролю за правильністю відображення податку на додану вартість за терміном настання податкових зобов'язань у продавця і податкового кредиту — у покупця, є форма проведення розрахунків. Адже відображення податку на додану вартість у системі рахунків податкового і фінансового обліку відрізняється, скажімо, при бартері і оплаті готівкою чи безготівкових розрахунках грішми. Тому необхідно наголосити, що при оплаті вартості товарів чеками чи платіжними дорученнями з поточного рахунка лише таких відміток, які вказані у податковій накладній недостатньо. Важливо також знати, яка це форма оплати, оскільки відомості про це полегшують звіряння даних податкового і фінансового обліку. Тому в згаданому рядку «Форма проведення, розрахунків» у таких випадках, на нашу думку, доцільно наводити, наприклад, такі формулювання: «попередня оплата — чеком», «наступна оплата з поточного рахунка» і т. п.

Особливу увагу слід звернути на графу 2 податкової накладної. При наступній оплаті вартості товарів (робіт, послуг) тут вказують: дату відвантаження (виконання, надання), товарів (робіт, послуг), дату виникнення податкових зобов'язань. У разі попередньої оплати майбутніх поставок товарів (робіт, послуг) тут ставлять дату отримання коштів і вона є датою виникнення податкових зобов'язань у продавця та податкового кредиту у покупця. Для бартерних операцій — це дата відвантаження готової продукції (робіт, послуг) у рахунок наступних надходжень товарів (робіт, послуг) від покупців.

У графі 3 «Номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця» вказують їхні назви, асортимент та інші якісні характеристики, що є в товарно-транспортних накладних, рахунках-фактурах, актах на виконанні роботи. Однак тут треба врахувати таку особливість. Згадані первинні документи виписують, як правило, на всю партію відвантажених товарів чи на всі виконанні роботи або послуги. Податкові ж накладні виписують, як зазначалось, окремо для товарів, робіт і послуг, які оподатковуються, і окремо для тих, що звільнені від оподаткування. Тому при виписуванні податкових



накладних доцільно навіть при попередній оплаті все ж таки спочатку заповнити товарно-транспортну накладну (рахунок-фактуру, акт на виконані роботи), а потім на їхній основі податкові накладні. При цьому в окрему податкову накладну треба перенести найменування товарів (робіт, послуг), які оподатковуються за встановленою відсотковою чи нульовою ставкою, а в іншу — тих, що звільнені від оподаткування. Якщо гроші надійшли в порядку попередньої оплати, на первинних бухгалтерських документах дати не ставлять, їх не реєструють, а зберігають до моменту відвантаження товарів (робіт, послуг). Може трапитись, що за цей час виникнуть певні зміни щодо номенклатури, обсягів, ціни і первинні облікові документи доведеться переписувати. Однак досвід показує, що додаткові витрати в таких випадках виправдані, оскільки це посилює контроль за правильністю коригування податку на додану вартість і дозволяє якісно скласти додаток № 2 до податкової накладної, який є обов'язковим при будь яких розходженнях, що виникають у ситуаціях з попередньою оплатою і наступним відвантаженням товарів (робіт, послуг).

Оскільки в одну податкову накладну можна включати декілька (до 8) найменувань товарів і послуг, а вони можуть мати відмінні властивості щодо виміру їхньої кількості, графа 4 «Одиниця виміру товару» передбачена для позначення відповідних вимірників, які записують скорочено у відповідності з прийнятими у практиці позначеннями. Крім зазначених у пп. 12.3. згаданого порядку заповнення податкової накладної загальних одиниць виміру, кожне підприємство, виходячи із специфіки своєї діяльності, вказує такі вимірники, які ним застосовуються для обліку власної продукції, робіт чи послуг. Це, зокрема, туб — для консервних підприємств, дал — для соковинних та лікерогорілчаних, квт/год. — для електрозбутових, т(км чи км — для транспортних, га чи ум. ет. га — для сільськогосподарських підприємств та інші. У відповідності з цими вимірниками вказують дані у графі 5 «Кількість (об'єм, обсяг)».

У графі 6 «Ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ» вказується договірна (прейскурантна) ціна. Вона повинна

співпадати з ціною, що є у товарно-транспортній накладній. Однак на практиці існують різні варіанти визначення цін на товари (роботи, послуги). У ряді випадків, крім власне ціни товару, тут вказують частину транспортно-заготівельних витрат, включають до неї відсотки за кредит тощо. Тому в таких випадках необхідно привести у відповідність методикку записів у товарно-транспортних накладних з порядком заповнення податкових накладних, маючи на увазі, що для відображення транспортних витрат, податку на додану вартість тут місця визначені, а, відтак, вони не можуть входити у ціну продажу.

За всіма згаданими графами (2, 3, 4, 5, 6) підсумки у рядку «Всього по розділу І», як і у рядках розділу V, VI, VII не підраховуються і дані не записуються, хоч відповідні клітинки тут і не закреслені.

У графах 7, 8, 9 вказується сума виручки за реалізовані товари (роботи, послуги) на митній території України, яка має дорівнювати добутку даних відповідних рядків графі 5 на ціну у графі 6. В одній податковій накладній можуть бути дані одночасно тільки в згаданих трьох графах, оскільки, як зазначалось, на товари (роботи, послуги), що звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. Тому при реалізації товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування, графі 7, 8, 9 є обов'язково вільними, а у графі 10 буде записана виручка, тобто добуток даних граф 5 і 6. Загальна сума, яка на основі товарно-транспортної накладної відображається за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» як виручка, у податковій накладній складається з підсумку даних розділів V та VI і відображається у розділі VII «Загальна сума з ПДВ» за графою 7. Вона може дублюватись за цим розділом у графі II «Загальна сума коштів, що підлягає оплаті», але не завжди. У випадках одночасного відображення даних у графах 7, 8, 9 дані розділів V та VII будуть рівні, але тільки за графами 8 і 9, бо податку на додану вартість тут не буде. Тому в таких випадках у графі 11 вказуються підсумки граф 7, 8, 9 за розділами I-УП відповідно. У податкових накладних, що складаються на товари (роботи, послуги), що звільнені від оподаткування,

немає потреби заповнювати розділи VI та VII, бо податку на додану вартість тут не нараховується, а підсумки розділу V за графами 10 та 11 повинні бути рівними.

Податкову накладну підписують зазначені на ній особи<sup>1</sup>. Вона завіряється печаткою (штампом) продавця. В необхідних випадках вказуються передбачені дані за рядком «Додаток № 1 до цієї накладної отримав». Якщо ж такий додаток не складався, то тут треба зробити перехресне викреслення.

Законом України «Про податок на додану вартість» передбачено, що платники цього податку повинні вести окремий облік операцій з продажу і придбання, що обкладаються податком, звільнених від оподаткування та операцій, вартість яких не включається у валові витрати виробництва (обігу) чи не підлягає амортизації, імпорتنих і експортних операцій у спеціальних книгах. Державна податкова адміністрація України затвердила форми книг обліку продажу і придбання товарів (робіт, послуг).

У книгах обліку продажу чи придбання товарів (робіт, послуг) записи операцій проводять лише платники податку на додану вартість. Ці книги повинні бути зареєстровані у районній чи міській податковій інспекції, де на них зазначають номер. Якщо на підприємстві є структурні підрозділи (філії), то номери книг мають вигляд дробу, чисельником якого є їхній номер, а знаменником — шифр підрозділу. Поряд з номером книги вказується кількість її аркушів, кожний з них має бути пронумерований. Книги мають бути прошнуровані, на них вказують індивідуальний податковий номер та номер і дату видачі свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість. На кожній книзі зазначають, за підписами керівника та головного бухгалтера, дату початку та закінчення у ній записів. Ці дати повинні збігатись з вказаними відповідно на першій і останній зареєстрованих тут податкових накладних. Після закінчення календарного

---

<sup>1</sup> Згідно із внесеними змінами, крім директора та головного бухгалтера, це можуть робити їхні заступники, а при складанні податкових накладних на філіях (структурних підрозділах) — відповідальні працівники цих підрозділів.



місяця і записів тут даних останньої податкової накладної чи додатка № 2 за цей період у книгах підраховують підсумки за графами 6-23 та 6-25, 30-31 відповідно, які засвідчують особи, що є відповідальними за ведення книг, та головний бухгалтер.

Записи в книгах проводять таким чином, що за кожною податковою накладною, незалежно від того, виникають чи не виникають податкові зобов'язання та податковий кредит, у хронологічному порядку — за датою їх виписування, відображають дані у графах 1-6 та 1-5 відповідно. Далі, виходячи з того, які це операції: здійснені при продажі товарів на митній території України, за якими не виникають податкові зобов'язання, продані на експорт, за якими виникають податкові зобов'язання, звільнені від оподаткування тощо, — проводять записи у призначених графах загального обсягу продажу, бази оподаткування, суми податку на додану вартість — у книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг). Відповідно у книзі обліку придбання товарів (робіт, послуг), виходячи зі змісту операцій: імпорт з оформленням податкового векселя, роботи отримані від нерезидента, придбані на митній території України та імпорتنі, з правом включення до податкового кредиту чи без такого права тощо, проводять запис купівельної вартості товарів (робіт, послуг) без податку на додану вартість, суми ПДВ у призначених для цього графах. У кожній з книг передбачена можливість відображення, при потребі, коригування даних згідно додатку № 2 до податкової накладної — графи 20-23 та 16, і відміток про форму оплати, дату проведення розрахунку за придбані чи продані товари (роботи, послуги) — графи 24- 25 та 26-31 відповідно.

З однієї сторони це полегшує наступну роботу щодо складання декларації про податок на додану вартість, оскільки показники групуються в момент перенесення даних із податкових накладних. З іншої ж треба дуже уважно проводити перенесення даних у книги, оскільки запис не у призначених графах призводить до суттєвих помилок при складанні декларацій про податок на додану вартість. В той же

час, при значному обсязі операцій, коли є велика кількість податкових накладних, які необхідно зареєструвати в цих книгах, ймовірність помилок значно зростає. Тому доцільно для групування операцій з обліку податку на додану вартість використовувати комп'ютер. Програмне забезпечення повинно бути таким, щоби в автоматичному режимі здійснювалось відображення даних податкових накладних за формою відповідних книг. Однак при цьому книги обліку продажу чи придбання товарів (робіт, послуг) все одно застосовуються, але записи в них проводяться не за кожною накладною окремо, а загальними підсумками всіх податкових накладних за день. До книг у такому випадку додається роздрукований за допомогою принтера журнал за підписом особи, що відповідає за його ведення. При цьому у книгах обліку продажу чи придбання дані підсумків за день записують з визначенням лише порядкового номера і дати у графах 1, 3 та і, 2 відповідно. Решта граф по 5 включно не заповнюються, а загальні обсяги продажу чи придбання, суми ПДВ записують у відповідних наступних графах. У журналі повинні в автоматичному режимі підраховуватись щомісячні підсумки за графами 6-23 та 6-25 відповідно, які в кінці місяця переносяться у відповідні книги.

Податок на додану вартість обліковують паралельно в реєстрах податкового й фінансового обліку. Це зумовлено тим, що за даними реєстрів податкового обліку складають «Податкову декларацію з податку на додану вартість», тому їхня форма підпорядкована її змісту. Зміст реєстрів фінансового обліку визначений з урахуванням вимог систематизації даних, необхідних для контролю, в даному випадку — розрахунків із бюджетом за цим податком, та складання фінансової звітності — «Баланс» ф. № 1, «Звіту про фінансові результати» ф. № 2. Оскільки податковий облік є складовою частиною бухгалтерського обліку, аналітичний облік податку на додану вартість практично дублюється у книгах обліку придбання (чи продажу) товарів (робіт, послуг)

та Журналі 3 (Журналі-ордері № 8 с.-г. — для сільськогосподарських підприємств).

Особливих відмінностей між згаданими реєстрами немає, бо загальною ознакою журнально-ордерної форми є кредитовий принцип побудови журналів-ордерів. Таким чином, попри окремі деталі, за будь-котрим варіантом журнально-ордерної форми облік податку на додану вартість повинен здійснюватись у розрізі субрахунків 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит». Саме так побудована Відомість 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом за 20 \_\_\_\_\_ р., яка відкривається до Журналу 3.

Записи операцій в ній проводиться на основі зазначеної вище кореспонденції рахунків. Підсумкові дані за кредитом синтетичного рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами» із рядка 5 за графами 13-21, тобто, крім ПДВ, за акцизним збором, податком на прибуток (ФСП), прибутковим податком і т. п. переносять у розділ II Журналу 3 за графою 9, рядки 1-5, 7, 10-18 — в розрізі дебету кореспондуючих рахунків, та рядок 19 — загальний кредитовий обіг із графи 21 Відомості 3.6. Потім дані цих рядків Журналу 3 за графою 9 розділу II переносять у Головну книгу.

Дебетові обіги за синтетичним рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами» у рядку 5 згаданої відомості за графами 5-12 використовуються для звіряння правильності записів такого обігу у Головній книзі за цим рахунком — відповідно графами 2-24. Це дозволяє впевнитись у правильності його підрахунку на основі перенесення кредитових обігів з інших журналів, у яких є кредитовий обіг за рахунками, що кореспондують з дебетом рахунка 64 «Розрахунки за податками з платежами».

Що ж стосується сальдо за цим рахунком у Головній книзі, то його переносять сюди з Відомості 3.6, оскільки це активно-пасивний рахунок, і визначити його можна лише на основі підрахунку окремо дебетових залишків за аналітичними рахунками, які в цьому

**Таблиця 2.5**  
**ВІДОМІСТЬ 3.6**  
аналітичного обліку розрахунків з бюджетом за 20 р.

№ п/п	С	Кредит	Усього за дебет рахунка 64 з кредиту рахунків	Усього за дебетом	С	С	С	С	С	С	С	С	С	С	С	С	С	С	С	Сальдо на кінець місяця		
																				>1	ГО СМ	
<b>Шаг</b>																						
З кредиту рахунка 64 з дебет рахунків	8	8	15,23,31,39,64,68	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						2
																						9
																						7
																						8
8																						
В дебет рахунка 64 з кредиту рахунків	8	8	15,34,36,37,48,50,51,54,55,60,62,64,65,68,74,98,99	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						7
																						8
																						8
																						8
8																						
С	8	Кредит	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						8
																						8
																						8
																						8
8																						
XXXXX	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						8
																						8
																						8
																						8
8																						
№ п/п	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						8
																						8
																						8
																						8
8																						
№ п/п	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						8
																						8
																						8
																						8
8																						
№ п/п	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						8
																						8
																						8
																						8
8																						
№ п/п	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
																						8
																						8
																						8
																						8
8																						

випадку є активними, та кредитових — за тими аналітичними рахунками, які в результаті відображення операцій за поточний місяць виходять пасивними<sup>1</sup>.

Звірити ж правильність підрахунку сальдо за синтетичним рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами» можна за такою<sup>2</sup> методикою: до сальдо за дебетом синтетичного рахунка на початок місяця додати обіг за його дебетом та відняти кінцеве дебетове сальдо. Отриманий результат має бути тотожним визначеному шляхом додавання до початкового сальдо за кредитом цього рахунка його кредитового обігу та віднімання кредитового сальдо на кінець місяця.

Облік податку на додану вартість у системі рахунків передбачає розмежування податкових зобов'язань і податкового кредиту. При цьому таке розмежування проводиться не тільки з поділом на податкові зобов'язання і податковий кредит, але і за термінами їх виникнення. Це дозволяє складати декларації про податок на додану вартість без додаткового групування даних у позасистемному порядку, оскільки вони формуються у системі кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку. Це стало можливим завдяки введенню окремих субрахунків до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» для відображення ПДВ, який належить до включення у декларацію у звітному періоді — 641 «Розрахунки за податками» та його суми, яка до згаданої декларації не включається — 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». На останніх двох субрахунках податок на додану вартість відображають у випадках надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги, або якщо таку оплату авансом здійснено постачальникам

---

<sup>1</sup> Кожний аналітичний рахунок відкритий до будь-якого синтетичного рахунка, може бути лише активний або пасивний, бо одночасно двох сальдо (дебетового і кредитового) мати не може. Проте дебетове сальдо за більшістю аналітичних рахунків, відкритих до активно-пасивного синтетичного рахунка може змінитись у наступному місяці на кредитове, тобто, такі рахунки стають пасивними. Відповідно пасивні можуть змінитись на активні.

<sup>2</sup> Так само можна перевірити сальдо за будь-яким іншим активно-пасивним рахунком.

(підрядникам) під майбутні поставки товарно-матеріальних-цінностей, виконання робіт, послуг. Це зумовлено тим, що при попередній оплаті активи ще не реалізовані. Таким чином, на рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» податкові зобов'язання віднести не можна. У той же час податкові зобов'язання виникають завжди за першою подією. Якщо першою подією було б відвантаження товарів, продукції (виконання робіт, послуг), податкове зобов'язання можна відразу записати за дебетом субрахунків 701, 702, 703 та кредитом субрахунка 641, до якого треба відкрити аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість».

У випадку попередньої оплати за товари, продукцію, роботи чи послуги доводиться відображати податкове зобов'язання за дебетом спеціально введеного субрахунка 643 «Податкові зобов'язання» у кореспонденції з субрахунком 641 «Розрахунки за податками», а у випадку наступної реалізації товарів, продукції (робіт, послуг) перенести цю суму на дебет субрахунків 701, 702 чи 703 і списати за кредитом субрахунка 643 «Податкові зобов'язання».

Цей субрахунок є транзитним, тому що на ньому тимчасово, за дебетом (хоч як відомо, податкові зобов'язання — це суми ПДВ, віднесені на кредит рахунку з обліку розрахунків із бюджетом) обліковується сума податку на додану вартість — (від дати надходження коштів, перерахованих підприємству покупцями як попередня оплата, до дати відвантаження їм товарів, продукції (виконання робіт, послуг). Після проведення розрахунків з покупцями та замовниками субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» закривається і сальдо не має. Аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість» практично завжди має сальдо (дебетове — сума належного до відшкодування податкового кредиту, кредитове — сума податкових зобов'язань, яка має бути внесеною до бюджету). Теоретично він може закритись у випадку повних взаєморозрахунків із бюджетом, що буває надзвичайно рідко.

Відповідно при попередній оплаті постачальникам за активи, що надійдуть на підприємство пізніше, доводиться використовувати

субрахунок 644 «Податковий кредит», оскільки традиційна кореспонденція щодо відображення ПДВ за дебетом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість», і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» тут неможлива. Вона складається лише тоді, коли першою подією є надходження товарів, продукції, робіт, послуг від постачальників чи підрядників. При попередній оплаті постачальникам, одночасно з відображенням власне податкового кредиту у кореспонденції дебет 6411 та кредит 311, слід скласти проводку дебет 63, кредит 644. При наступному отриманні від постачальників оплачених раніше активів, субрахунок 644 «Податковий кредит» закривають у кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Таким чином, субрахунок 644 «Податковий кредит» також є транзитним. Сума податку на додану вартість тут відображається тимчасово, причому за кредитом (хоч, як відомо, податковий кредит насправді — це сума ПДВ, віднесена на дебет рахунка з обліку розрахунків із бюджетом) до того часу, поки не будуть проведені взаєморозрахунки з постачальниками чи підрядниками.

Слід зазначити, що назви субрахунків 643 та 644 невдалі. Вони не дають чіткого уявлення про те, що ж саме на них обліковується. Тим більше, що текст наведений у Інструкції до Плану рахунків, теж не прояснює ситуації. Зокрема, в ній говориться: «На субрахунок 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство *набуло права зменшити* податкове зобов'язання (підкреслення наше — П. Х.)». Однак, річ у тім, що сума ПДВ, на яку підприємство зменшує податкове зобов'язання, відображається насправді за дебетом субрахунка 641 «Розрахунки за податками», а конкретніше — за дебетом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість». Податкові зобов'язання за податком на додану вартість завжди відображаються за кредитом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість», а податковий кредит — за його дебетом, бо, не зважаючи на назви субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий



кредит», відображені на них суми у «Податковій декларації з податку на додану вартість» не вказують, і використовують ці субрахунки винятково для відображення ПДВ відповідно за авансами, отриманими від покупців чи сплаченими постачальником. Тому назву цих субрахунків бажано змінити, наприклад, на таку:

- 643 «Податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями»;
- 644 «Податкові розрахунки з податкового кредиту».

Назви субрахунків 641 «Розрахунки за податками» та 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» можна доповнити словом «з бюджетом», що відразу внесе ясність щодо змісту операцій, які будуть тут відображені.

Варто звернути увагу, що субрахунок 643 є по своїй суті контрактивним, а субрахунок 644 — контрпасивним до субрахунка 641. Отже, при наявності сальдо за субрахунком 643, воно відображається у активі балансу, а за субрахунком 644 — у пасиві, але не як заборгованість за розрахунками з бюджетом, а за статтею «Інші оборотні активи» — сальдо за субрахунком 643, або ж статтею «Інші поточні зобов'язання» — сальдо за субрахунком 644.

*Податкові зобов'язання* — це суми податку на додану вартість, які належить сплатити підприємству до бюджету у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг). При цьому кореспонденція рахунків залежить не тільки від того, що було першою подією, внаслідок якої виникли податкові зобов'язання, — надходження коштів від покупців як попередньої оплати вартості товарів, робіт, послуг, які будуть їм відвантажені у майбутньому, чи, навпаки, — реалізація товарів (робіт, послуг) покупцям чи замовникам тощо, із наступним погашенням ними заборгованості, але і від способів розрахунків — грішми, векселями, бартером. Однак у будь-якому випадку сума податкового зобов'язання відображається за кредитом субрахунка 641, аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість» й у випадку реалізації товарів тощо за гроші операції відображаються такими записами.



**Таблиця 2.6**

*Кореспонденція рахунків з відображення податкових зобов'язань при реалізації товарів робіт і послуг та розрахунках грішми*

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Варіант 1 <i>/ подія</i> — реалізація покупцям товарів тощо, виконання замовникам робіт або послуг із наступною оплатою грішми (готівкою чи у безготівковому порядку):			
• собівартість товарів, робіт, послуг, продукції, тварин	90	21,23, 26, 27, 28	5,0
• відпускна вартість товарів, робіт, послуг, продукції, тварин із сумою ПДВ включно $(8,0 + (8,0 \times 20):100)$	36	70	9,6
• нараховано ПДВ — податкове зобов'язання	70	6411	1,6
<i>// подія</i> — погашення заборгованості покупцями	30,31	36	9,6
Варіант II <i>1 подія</i> — попередня оплата покупцями вартості товарів, продукції, робіт, послуг тощо, які будуть їм реалізовані у майбутньому:			
• зарахування коштів, що надійшли як аванс готівкою чи у безготівковому порядку			
• відображення податкового зобов'язання з ПДВ $((9,6 \times 20): 120)$	30,31 643	36 6411	9,6 1,6
<i>// подія</i> — реалізація покупцям товарів тощо, виконання замовниками робіт або послуг:			
• собівартість товарів, робіт, послуг, продукції, тварин	90	21,23, 26,27, 28	5,0
• відпускна вартість товарів, робіт, послуг, продукції із сумою ПДВ включно $(8,0 + (8,0 \times 20): 100)$	36	70	9,6
• нараховано ПДВ	70	643	1,6



## Закінчення табл. 2.6

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Перераховано ПДВ у бюджет	6411	311	1,6
<u>Оплата ПДВ векселями:</u>			
Видача органам митного контролю податкового векселя на суму ПДВ	643	621	1,5
При настанні терміну погашення векселя В наступному місяці після того, коли наступив терміну погашення векселя	621	6411	1,5
Дострокова оплата податкового векселя	6411	643	1,5
• одночасно	6411	311	1,5
• одночасно	621	6411	1,5
	6411	643	1,5

*Податковий кредит* — це сума податку на додану вартість, що відшкодовується підприємству з бюджету у зв'язку з придбанням товарів, (робіт, послуг). Кореспонденція рахунків з його відображення також залежить від того, що було першою подією, та способу розрахунків. Але, попри це, він завжди відображається за дебетом субрахунка 641 на аналітичному рахунку 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість». Так, коли сировину і матеріали (роботи та послуги) купують за гроші, вона відображається такими записами.

Такий же порядок зараз встановлено щодо відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту при бартерних операціях. Тобто тут теж застосовується правило першої події.

В результаті наведеної кореспонденції рахунків визначається сума податкових зобов'язань чи податкового кредиту з податку на додану вартість, яка підлягає перерахуванню до бюджету чи відшкодуванню підприємству з бюджету. При цьому перерахування податкових зобов'язань здійснюється підприємством в установлені терміни (до 20 числа наступного за звітним періодом місяця). Якщо ж за звітний період сума податкового кредиту перевищує суму податкового зобов'язання, то сума перевищення відшкодовується платнику з Державного бюджету, або за його бажанням повністю чи частково<sup>26557</sup>

зараховується у рахунок майбутніх платежів за цим податком. На основі цієї кореспонденції рахунків систематизуються дані для складання звітності з податку на додану вартість.

**Таблиця 2.7**

*Кореспонденція рахунків з відображення податкового кредиту при купівлі сировини, товарів тощо та розрахунках грішми*

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Варіант I / подія — придбання підприємством товарно-матеріальних цінностей, включаючи основні засоби, які підлягають амортизації, робіт, послуг у постачальників з наступним погашенням заборгованості			
• вартість активів (без ПДВ)	15,20,21,	63	
• податковий кредит	22, 23, 28	63	10,0
II подія — погашення заборгованості	6411	30,31	2,0 12,0
	63		
Варіант II / подія — попередня оплата постачальникам або підрядникам за основні засоби, сировину, товари, роботи чи послуги, які надійдуть на підприємство (будуть виконані для нього) пізніше — купівельна вартість			
• податковий кредит	63		10,0
• одночасно сума ПДВ, вказана у документі на оплату	6411	30,31	2,0
II подія — оприбуткування основних засобів, сировини, товарів, робіт, послуг при їх надходженні на підприємство (виконанні)	63,	30,31 644 63	2,0 10,0
• одночасно сума ПДВ, вказана у товарно-транспортній накладній	15,20,21, 22,23,28	63	
	644		2,0

**Таблиця 2.8**

*Кореспонденція рахунків з відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту при бартерних операціях*

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Отримання товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг до відвантаження власних	6411	63	2,2
Після відвантаження власної продукції, виконання робіт, послуг за бартерною угодою, за якою попередньо було отримано матеріали роботи і послуги від партнера	70	6411	2,3

На підприємствах роздрібної торгівлі і громадського харчування розрахунки з покупцями здійснюються за допомогою касових апаратів (реєстраторів розрахункових операцій, скорочено РРО). На продані товари і продукцію покупцям видаються фіскальні касові чеки форми № ФКЧ-1.

### ФІСКАЛЬНИЙ КАСОВИЙ ЧЕК НА ТОВАРИ (ПОСЛУГИ)

Форма №ФКЧ-1

Рядок

- 1 <Назва господарської одиниці>.
- 2 < Адреса господарської одиниці>.
- 3 ПН < Індивідуальний податковий номер платника ПДВ>.
- 4 ІД <Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ (номер за ДРФО) >.
- 5 < Кількість товару (послуги) > <Знак множення>  
< Вартість одиниці виміру>.
- 6 <Найменування товару (послуги)> <Вартість>  
<Літерне позначення ставки ПДВ>.
- 7 <Форма оплати> <Сума коштів>.
- 8 СУМА < Загальна вартість придбаних товарів (отриманих послуг) за чеком >.

\*\*\*

- 9 ПДВ <Літерне позначення ставки ПДВ> <Ставка ПДВ у відсотках> <Сума ПДВ>.
- 10 <Номерчека> <Поточна дата> <Час проведення розрахунку>.
- 11 ФН <Фіскальний номер реєстратора розрахункових операцій>.
- 12 ФІСКАЛЬНИЙ ЧЕК

Касовий чек повинен містити такі обов'язкові реквізити:

### ФІСКАЛЬНИЙ КАСОВИЙ ЧЕК ВИДАЧІ КОШТІВ

Форма №ФКЧ-2

Рядок

- 1 < Назва господарської одиниці >.
- 2 <Адреса господарської одиниці>.
- 3 ПН «(Індивідуальний податковий номер платника ПДВ)>.
- 4 ІД Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ (номер за ДРФО) >.
- 5 <Кількість операцій виплати> <Знак множення> <Сума за однією операцією виплати>.
- 6 <Назва операції виплати> <Сума коштів> <Літерне позначення ставки ПДВ>.
- 7 <Форма виплати> <Сума коштів>.
- 8 СУМА <Загальна сума виданих коштів за чеком>.
- 9 ПДВ <Літерне позначення ставки ПДВ> <Ставка ПДВ у відсотках> <Сума ПДВ>.
- 10 < Номер чека > < Поточна дата > <Час проведення розрахунку >.
- 11 ФН <Фіскальний номер реєстратора розрахункових операцій >.
- 12 ВИДАТКОВИЙ ЧЕК.

Тобто, касовий чек містить такі реквізити:

- назву господарської одиниці;
- адресу господарської одиниці;
- для СПД, що зареєстровані як платники ПДВ, — індивідуальний податковий номер платника ПДВ, який надається згідно з Законом України «Про податок на додану вартість», перед номером друкуються великі літери «ПН»;

- для суб'єктів підприємницької діяльності (СПД), що не є платниками ПДВ, — ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або ідентифікаційний номер за ДРФО, перед яким друкуються великі літери «ІД»;
- якщо кількість придбаного товару (отриманої послуги) не дорівнює одиниці виміру, — то кількість, вартість придбаного товару (отриманої послуги), вартість одиниці виміру товару (послуги), найменування товару (послуги);
- літерне позначення ставки ПДВ праворуч від надрукованої вартості товару (послуги);
- позначення форми оплати (готівкою, карткою, у кредит, чеками тощо) та суму коштів за даною формою оплати;
- загальну вартість придбаних товарів (отриманих послуг) у межах чека, перед якою друкується слово «СУМА» або «УСЬОГО»;
- для СПД, що зареєстровані як платники ПДВ, окремим рядком — літерне позначення ставки ПДВ, розмір ставки ПДВ у відсотках, загальну суму ПДВ за всіма зазначеними в чеку товарами (послугами), на початку рядка — великі літери «ПДВ»;
- порядковий номер касового чека, дату (день, місяць, рік) та час (година, хвилина) проведення розрахункової операції;
- фіскальний номер реєстратора розрахункових операцій, перед яким друкуються великі літери «ФН», напис «ФІСКАЛЬНИЙ ЧЕК».

На практиці часто трапляється, що покупцеві видають гроші при поверненні товару, рекомпенсації послуги та інші. В цих випадках застосовують фіскальні касові чеки форми № ФКЧ — 2, який містить такі реквізити:

- назву господарської одиниці;
- адресу господарської одиниці;
- для СПД, що зареєстровані як платники ПДВ, — індивідуальний податковий номер платника ПДВ, який надається згідно із Законом України «Про полаток на доланv вартість» перел но-



- для СПД, що не є платниками ПДВ, — ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або ідентифікаційний номер за ДРФО, перед яким друкуються великі літери «ІД»;
- назву операції виплати;
- суму коштів, яка видається за операцією виплати;
- якщо операція виплати повторюється, — то кількість здійснених однотипних операцій виплати, суму коштів за цими операціями,
- літерне позначення ставки ПДВ праворуч від надрукованої суми коштів, що видається;
- позначення форми виплати (готівкою, карткою, у кредит, чеками тощо) та суму коштів за даною формою виплати;
- загальну суму виданих коштів у межах чека, перед якою друкується слово «СУМА» або «УСЬОГО»;
- для СПД, що зареєстровані як платники ПДВ, окремим рядком — літерне позначення ставки ПДВ, розмір ставки ПДВ у відсотках, загальну суму ПДВ за всіма зазначеними в чеку операціями виплати, на початку рядка — великі літери «ПДВ»;
- порядковий номер видаткового чека, дату (день, місяць, рік) та час (година, хвилина) проведення розрахункової операції;
- фіскальний номер реєстратора розрахункових операцій, перед яким друкуються великі літери «ФН», — напис «ВИДАТКОВИЙ ЧЕК».

У видатковому чеку, надрукованому реєстратором розрахункових операцій, що забезпечує окреме накопичення у фіскальній пам'яті додатних та від'ємних сум, перед сумою виданих коштів може друкуватися знак «-»(мінус).

При відключенні електроенергії або поломці касових апаратів (РРО) розрахунки з покупцями (але не більше 72 годин (7 робочих днів)) повинні здійснюватись із застосуванням розрахункових<sup>1</sup> квитанцій ф. № РК-1 або ф. № РК-2. Вони повинні бути зброшуровані

---

<sup>1</sup> Такі квитанції можна застосовувати й тоді, коли форма й умови діяльності торговельного підприємства дозволяють не застосовувати РРО. Перелік таких форм і умов затверджено постановою КМУ від 23.08.2000 р. № 1336.

виготовлювачем у книжки таким чином, щоб корінець розрахункової квитанції не можна було вилучити без порушення кріплення.

**РОЗРАХУНКОВА КВИТАНЦІЯ**

**Форма №РК-1**

**РОЗРАХУНКОВА КВИТАНЦІЯ Серія АААА № 000000**

<Назва СПД>. ІД < ідентифікаційний код за ЄДРПОУ (номер за ДРФО)>  
ПН індивідуальний податковий номер платника ПДВ>

Найменування товару (послуги)	Вартість о. в.	ПДВ (%)	Вартість
Сума розрахунку (грн., коп.)			<сума>

Сума розрахунку (грн., коп.), всього: і  
\_<сума>\_ л

у т.ч. заставкою £

ПДВ 20%; в  
\_<сума>\_ У

Розрахунок провів \_\_\_\_\_  
(підпис) (дата)

#### Рис. 2.4

##### Розрахункова квитанція

Розрахункові квитанції ф. № РК-2 можна застосовувати в таких випадках:

- якщо сума розрахунку не перевищує 0,3 неоподаткованого мінімуму доходів громадян (5,10 грн.);
- При продажі квитків тривалого користування (на декаду і більше) на проїзд у міському або приміському пасажирському транспорті, якщо вони є бланками суворого обліку;
- при видачі коштів, при прийманні від населення вторинної сировини (крім металобрухту).

У решті випадків суб'єкт підприємницької діяльності повинен використовувати звичайні розрахункові квитанції.

Розрахункова квитанція складається з двох частин: корінця, (невід'ємної частини розрахункової книжки) і відривної частини.

Відривна частина розрахункової квитанції повинна містити обов'язкові реквізити:





- напис «РОЗРАХУНКОВА КВИТАНЦІЯ», серію (чотири літери) та номер (шість цифр), нанесені при виготовленні бланка квитанції;
- назву суб'єкта підприємницької діяльності;
- ідентифікаційний код за ЄДРПОУ юридичної особи або ідентифікаційний номер за ДРФО фізичної особи, перед яким написані (надруковані) великі літери «ІД»;
- для СПД, що зареєстровані як платники ПДВ, — індивідуальний податковий номер платника ПДВ, який надається згідно із Законом України «Про податок на додану вартість», перед номером написані (надруковані) великі літери «ПН», за наявності на розрахунковій квитанції податкового номера дозволяється не вказувати ідентифікаційний код за ЄДРПОУ (номер за ДРФО),
- назви окремих реквізитів, які стосуються даних про товар (послугу), а саме написи «Найменування товару (послуги)», «Вартість в «(вартість одиниці виміру), «ПДВ (%)», «Вартість»;
- рядки для записування даних про товар (послугу) або про операцію виплати найменування товару (послуги, назви операції виплати), вартості одиниці виміру товару (суми коштів по одній операції виплати), ставки ПДВ у відсотках, вартості товару (суми коштів по здійснених операціях виплати);
- напис «Сума розрахунку (грн, коп)» та загальну вартість усіх товарів (послуг), оплачених за однією розрахунковою квитанцією (загальну суму виданих коштів);
- напис «Розрахунок провів», рядок для підпису особи, що здійснює розрахунки;
- рядок для запису дати (день, місяць, рік) проведення розрахунків. Корінець розрахункової квитанції повинен містити обов'язкові реквізити:
- серію та номер, які нанесені при виготовленні бланка квитанції та збігаються з серією та номером відривної частини;
- напис «Сума розрахунку (грн, коп), усього» та загальну суму отриманих затовар або послугу (виданих покупцеві) коштів;
- напис «у т. ч. за ставкою ПДВ 20 %», суму коштів, отриманих за товари чи послуги, продаж яких оподатковується ПДВ за ставкою

20 %, або суму виданих покупцеві коштів, якщо видана сума зменшує податкові зобов'язання платника ПДВ.

При виготовленні бланка розрахункової квитанції додатково до серії та номера можуть наноситися друкарським способом інші обов'язкові реквізити.

Всі розрахункові операції з покупцями на підприємствах торгівлі і громадського харчування, здійснені із застосуванням касових апаратів (РРО) чи розрахункових квитанцій (РК), щоденно відображаються у книзі обліку розрахункових операцій (скорочено КОРО). Такі книги реєструють у державній податковій інспекції окремо на кожний касовий апарат (РРО), або на підприємство (за бажанням — на кожне місце проведення розрахунків), якщо тут не застосовують РРО.

Для реєстрації книги (КОРО) треба подати заяву та реєстраційне свідоцтво на касовий апарат (РРО).

До реєстрації придбану книгу (КОРО) необхідно пронумерувати, прошнурувати, заповнити титульну сторінку, вказавши назву та адресу підприємства, ідентифікаційний код або номер за ДРФО, кількість сторінок, модифікацію РРО, його заводський і фіскальний номери, версію програмного забезпечення.

Книга обліку розрахункових операцій складається із чотирьох розділів: 1. Фіскальні звітні чеки. 2. Облік руху готівки і суми розрахунків. 3. Облік розрахункових квитанцій. 4. Облік ремонтів і технічного обслуговування РРО.

**КНИГА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ №**  
зарєстрована державною податковою інспекцією

*(назва органу ДПС)*

для використання в

---

*(назва господарсько одиниці)*

за адресою

Належить

Код за ЄДРПОУ (номер ДРФО)

Номер встановленого засобу контролю кількість аркушів  
Реєстрацію здійснив

---

(посада, підпис, прізвище та ініціали посадової особи органу ДПС)  
Дата реєстрації \_\_\_\_\_  
Розпочата \_\_\_\_\_  
Закінчена \_\_\_\_\_

*Розділ 1. Фіскальні звітні чеки*

*Розділ 2. Облік руху готівки і сум розрахунків*

Дата	Номер 7-звіту (номер розрахункової книжки)	Сума готівки		Сума розрахунків		Сума пдв	Видано при повер- ненні товару
		Служ- бове внесення	Служ- бова видача	За- гальна	за став- кою пдв 20%		
1	2	3	4	5	6	7	8

*Розділ 3. Облік розрахункових квитанцій*

Номери фіскальних чеків за контрольною стрічкою		Номер розрахункової КНИЖКИ	Початок використання		Закінчення використання		Номер 2-звіту після встановлення РРО
першого на початку робочого ДНЯ	останнього перед ВИХОДОМ РРОз ладу		час і дата	серія та номер розрахункової книжки	час і дата	серія та номер розрахункової книжки	
1	2	3	4	5	6	7	8

*Розділ 4. Облік ремонтів і технічного обслуговування РРО*

№ п/п	Дата і час виходу РРОз ладу	Характер несправності ' (вид обслуговування)	Дата і час відновлення роботи РРО	Підпис та індивідуальне клеймо працівника ЦСО.який провів ремонт (обслуговування) РРО	Засіб реєстрації розрахунків під час ремонту РРО	Номер першого 2-звіту після відновлення роботи РРО
1	2	3	4	5	6	7

У першому розділі книги РРО наклеюють фіскальні звітні чеки, третій та четвертий розділи заповнюють при поломках РРО або відключенні електроенергії.

Щомісяця необхідно подавати звітність, пов'язану із застосуванням РРО або використанням розрахункових книжок ф. № ЗВР-1.

що зареєстровані як платники податку на додану вартість, повинні видаватись податкові накладні. Проте, незалежно від того, чи виписувались податкові накладні, сума ПДВ повинна бути щоденно відображена у «Книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг)».

Податок на додану вартість за такими операціями також відображається у системі кореспонденції рахунків з урахуванням того, що було першою подією. Оскільки ж при застосуванні реєстраторів розрахункових операцій (РРО) розрахунки проводяться готівкою, то першою подією вважається оплата покупцями вартості товарів.

Сільськогосподарські підприємства, нарівні з іншими, є платниками податку на додану вартість, бо навіть у тих випадках, коли доходи від продажу продукції, товарів, робіт чи послуг тут незначні — не перевищують 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за попередніх 12 календарних місяців, але тут здійснюється торгівля за готівку, вони зобов'язані зареєструватись у податковій інспекції як платник такого податку.<sup>1</sup>

Разом з тим на тих підприємствах, де сума доходу, одержана від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний рік становить не менше 75 % загального валового доходу, нарахована сума податкових зобов'язань за податком на додану вартість щодо операцій з продажу продукції (робіт чи послуг) власного виробництва або виготовленої з неї на давальницьких умовах до бюджету не сплачується,<sup>2</sup> а залишаються в їхньому розпорядженні.

Але треба мати на увазі, що до згаданих операцій не належить продаж підакцизних товарів, виготовлених із власної сільськогосподарської продукції стосовно яких така пільга не діє, отже податок на додану вартість у разі продажу цих товарів сільгоспідприємство повинно перераховувати до бюджету.

<sup>1</sup> П. 11. 2.1 ст. 2 «Закону про податок на додану вартість» від 03.04.97р. № 168/97-ВР.

<sup>2</sup> П. 11. 29 цього ж закону.



До згаданих операцій не належить також продаж переробним підприємствам молока і м'яса живою вагою, адже податок на додану вартість у таких випадках обчислюється за нульовою ставкою.<sup>1</sup>

Таким чином, для організації обліку податку на додану вартість насамперед треба розрахувати питому вагу виручки від реалізації власної продукції (робіт, послуг) та продуктів її переробки, оскільки при умові, що вона менше 75 % загальної суми валового доходу, спеціальний режим оподаткування ПДВ тут застосовуватись не може, а тому облік буде здійснюватись по іншому.

Принагідно зауважимо, що при продажі сільськогосподарськими товаровиробниками іншим, крім переробних, підприємствам молока, худоби, птиці, вовни, а також молочної продукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах, податок на додану вартість нараховується за повною ставкою, але залишається у їхньому розпорядженні, тобто, до бюджету не перераховується.

Таким чином, в обліку треба розмежувати продане молоко і живу масу тварин у розрізі покупців: окремо переробним підприємствам — від інших.

У той же час на всіх сільськогосподарських підприємствах, поряд із спеціальним режимом оподаткування податком на додану вартість, застосовується загальний порядок його визначення, отже, податковий облік за ним не відрізняється від того, що ведеться на інших підприємствах. Зокрема, за реалізованими раніше придбаними товарами (а це може бути й сільськогосподарська продукція, придбана від інших товаровиробників, тобто, не вироблена в себе) податкові зобов'язання виникають за т. зв. «першою подією», якою може бути як відвантаження товарів покупцям, так і отримання від них попередньої оплати за них. Аналогічно визначаються податкові зобов'язання за підакцизними товарами, які хоч і можуть бути виготовлені із власної сировини,

---

<sup>1</sup> П. 6.2.6 ст. 6 цього ж закону. Це не стосується продажу цієї продукції іншим, крім переробних, підприємствам — див. нижче.

але вони виключені із спеціального пільгового режиму оподаткування<sup>1</sup>.

Таблиця 2.9

**РОЗРАХУНОК**

*частки виручки від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки у загальній сумі валового доходу сільськогосподарського товаровиробника за рік*

№ рядка	Показники	Загальна сума, тис. грн.	Сума <sup>2</sup> ПДВ, що залишається у розпорядженні підприємства, тис. грн.	Сума для розрахунку, тис. грн. (гр.3-4)
1	2	3	4	5
1	Виручка <sup>3</sup> від реалізації продукції рослинництва	600	100	500
2	Виручка від реалізації продукції тваринництва	960	160	800
3	Виручка від реалізації продукції промислової переробки, виготовленої із власної сільськогосподарської	120	20	100

<sup>1</sup> П. 11.29 ст. 11 « Закону про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97 ВР.

<sup>2</sup> Обіги за дебетом аналітичних рахунків, відкритих до субрахунка 701 у Відомості № 11.4 с.-г., звірені з кредитовими обігами за аналітичними рахунками з обліку податку на додану вартість у Відомості № 8а с.-г.

<sup>3</sup> Кредитовий обіг за субрахунком 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» за аналітичними рахунками реалізації продукції рослинництва, тваринництва, промислового виробництва, виробленої на власних переробних підприємствах та на давальницьких умовах на стороні, робіт і послуг відповідно у Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг ф. № 11.

Закінчення табл. 2.9

№ рядка	Показники	Загальна сума, тис. грн.	Сума <sup>1</sup> ПДВ, що залишається у розпорядженні підприємства, тис.грн.	Сума для розрахунку, тис.грн. (гр.3-4)
4	Виручка від реалізації наданих послуг машинно-тракторним парком, будівельними і ремонтними бригадами, інших послуг, пов'язаних із с/г виробництвом, виконаних власними трудовими ресурсами на власних виробничих фондах	60	10	50
5	Разом (сума ряд. 1+2+3+4)	1740	290	1450
6	Загальна сума доходу (виручки) — кредитовий обіг за синтетичним рахунком 70 «Доходи від реалізації» за даними журналів № 6 (журналу-ордера № 1 с. г.) або Головної книги	1800	290	1510
7	Частка виручки від реалізації власної с/г продукції та продуктів її переробки (ряд.5 / ряд. 6 за графою 3) x 100	x	x	96

<sup>1</sup> Обіги за дебетом аналітичних рахунків, відкритих до субрахунка 701 у Відомості №11.4 с.-г., звірені з кредитовими обігами за аналітичними рахунками з обліку податку на додану вартість у Відомості № 8а с.-г.





Крім того, на сільськогосподарських підприємствах за операціями з продажу молока, м'яса живою вагою переробним підприємствам за бартером нульова ставка ПДВ не застосовується (відповідна пільга не діє), і облік має суттєву відмінність.

В результаті ці особливості визначення бази оподаткування при обчисленні податку на додану вартість зумовлюють відмінності податкового обліку операцій з продажу власної продукції, головним чином, продукції тваринництва, які необхідно враховувати на кожному сільськогосподарському підприємстві. Одночасно треба враховувати й особливості відображення податкового кредиту за придбаними матеріалами, роботами й послугами, бо змішування, скажімо, податку на додану вартість, сплаченого постачальникам, разом з вартістю придбаних кормів та будівельних матеріалів, призначених для реалізації працівникам господарства, неприпустиме, адже ці суми податкового кредиту повинні відобразитись в різних деклараціях: скороченій — перша, повній — друга.

Проте й на цьому особливості обліку податку на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах не закінчуються, бо тут необхідно контролювати цільове використання коштів, які залишилися на підприємстві в результаті того, що сума перевищення податкових зобов'язань над податковим кредитом за податком на додану вартість не сплачувалась до бюджету. Цільове ж призначення таких коштів різне. Зокрема, кошти, що дорівнюють різниці, отриманій внаслідок реалізації покупцям (замовникам) із сумою ПДВ продукції рослинництва, робіт і послуг, спрямовуються на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.<sup>1</sup> Коли ж на підприємстві отримано суму, що дорівнює різниці між податковими зобов'язаннями з ПДВ за проданою продукцією тваринництва і податковим кредитом за цим податком щодо придбання кормів, медикаментів, біостимуляторів для тварин, то використовувати ці кошти можна лише для підтримки власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> П. 11.29 Закону про ПДВ.

<sup>2</sup> П. 11.21 Закону про ПДВ.



Виключно для розвитку тваринництва, в першу чергу, для забезпечення тварин кормами, відтворення поголів'я, придбання племінних ресурсів та здійснення ветеринарних заходів мають використовуватись суми дотацій, отриманих від переробних підприємств за продані їм молоко та м'ясо в живій вазі.<sup>1</sup>

Порядок із відображенням податкових зобов'язань з ПДВ у податкових накладних, такі суми вказують у первинних документах з реалізація продукції сільськогосподарського виробництва. Так, продаж продукції рослинництва заготівельним або іншим підприємствам оформляють товарно-транспортними накладними, які є спеціалізованими з огляду на її різноманітність: зерно, насіння олійних культур — «Товарно-транспортною накладною на відправлення — приймання сільськогосподарської продукції» (ф. № 1 с.-г.); інші види — «Товарно-транспортною накладною на відправлення — приймання цукрових буряків (ф. № 2т буряки), — «Товарно-транспортною накладною на відправлення — приймання овочів, фруктів, ягід, продукції луб'яних культур» (ф. № 1с.-г. овочі) і т. п.

Реалізація продукції рослинництва фізичним особам, зазвичай оформляється накладними, які є уніфікованими, оскільки специфічні показники якості продукції при розрахунках з такими особами, на відміну від заготівельних підприємств, як правило, не враховуються. За такими ж накладними, або частіше навіть за пристосованими відомостями на виплату заробітної плати видається продукція рослинництва своїм працівникам як натуральна оплата праці.

Виконані роботи й послуги повинні оформлятись актом виконаних робіт. Однак це практикується лише при виконанні будівельних та ремонтних робіт. Коли ж виконуються роботи тракторами, чи надаються послуги вантажним автотранспортом, у більшості випадків обмежуються записами в «Облікових листах тракториста-машиніста»

---

<sup>1</sup> Порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі. Затв. постановою КМУ від 12.05.1999 р. № 805.

ф. № 676 або «Подорожніх листах вантажного автомобіля» ф. № 4в (4п, зрідка 4м) чи «Дорожніх листах трактора» ф. № 68.

Проте незалежно, від того, який первинний документ використовується, в кожному з них повинен бути відображений в окремому рядку податок на додану вартість, що на практиці роблять не завжди, оскільки згадані документи були затверджені в той час, коли такого податку не існувало, тому і місця для його відображення в них не передбачено.

Особливих проблем у зв'язку з цим на сільськогосподарських підприємствах не виникає, бо податкові органи основну увагу звертають на правильність оформлення податкових накладних, де сума ПДВ вказується у спеціальному розділі. Разом із тим за первинними документами про відвантаження (видачу) продукції рослинництва, виконання робіт (послуг) виникають податкові зобов'язання за податком на додану вартість, якщо зарахування отриманих від покупців коштів на рахунок у банку було другою подією. Коли ж здійснювалася передня оплата, податкові накладні сільськогосподарські підприємства повинні виписувати покупцям на основі їхніх платіжних доручень або своїх прибуткових касових ордерів. При цьому треба звертати увагу на дату зарахування коштів, маючи на увазі, що між датами виписування платіжних доручень і проведення їх банком можуть бути розходження до 10 днів.

Однак за даними лише платіжних доручень, чи прибуткових касових ордерів скласти податкову накладну не можна, бо тут відсутні дані, перш за все, про ціну продажу одиниці продукції без урахування ПДВ, відтак базу оподаткування, надані покупцеві знижки чи надбавки, вартість транспортних послуг тощо, які треба вказувати обов'язково, оскільки вони передбачені формою цього документа. Тому, не дивлячись, що навіть у випадках попередньої оплати податкові накладні виписуються за датою надходження коштів від покупців (замовників), доцільно скласти відразу товарно-транспортну накладну, хоч вона й може бути вручена покупцеві значно пізніше, а

нерідко й змінена проти початкового варіанту. У товарно-транспортній накладній є можливість вказати всі реквізити, необхідні для складання податкової накладної.

При видачі натуральної оплати праці працівникам зерном, кормами тощо достатньо первинних документів фінансового обліку, оскільки ці особи є кінцевими споживачами.<sup>1</sup> Крім того, податкові накладні не виписуються, якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не більший двадцяти гривень<sup>2</sup> Тому в таких випадках необхідно чітко зазначати суму ПДВ у первинних документах фінансового обліку, які в цьому разі є основою для відображення податкових зобов'язань сільськогосподарського підприємства та податкового кредиту покупців (крім фізичних осіб та працівників підприємства). Скажімо, після проажу 0,5 цнт. зерновідходів за 18 грн., на сільськогосподарському підприємстві виникає податкове зобов'язання за ПДВ на 3 грн., а якщо покупець зареєстрований як платник цього податку, він має право на податковий кредит, хоч податкова накладна не виписана. Основою для відображення як податкового зобов'язання, так і податкового кредиту слугують в таких випадках накладна або прибутковий касовий ордер (для покупця — його корінець), у яких треба зазначити суму ПДВ.

Коли ж видача продукції рослинництва здійснюється за платіжними відомостями як натуральна оплата праці, або орендна плата власникам земельних паїв, то в цих документах теж треба зазначити суму ПДВ, щоб надалі можна було відобразити податкові зобов'язання за ним на сільськогосподарському підприємстві. Податкового кредиту в цьому випадку не буде, отже документів одержувачам, за- « 3 звичай, не видають.

---

<sup>1</sup> П. 8.4 «Порядку заповнення податкової накладної». Затв. ДНУ від 30.05.97 р. № 165.

<sup>2</sup> П. 7.2.6 Закону про ПДВ.

<sup>3</sup> Якщо такі особи мають намір перевозити отриману продукцію в інші населені пункти, як правило, їм видається довідка с.-г. підприємства чи сільської ради про походження продукції.

На основі даних первинних документів проводять записи в реєстрах фінансового й податкового обліку. Зокрема, для податкового обліку ПДВ передбачена «Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг), у якій проводять записи за кожною податковою накладною у хронологічному порядку. Якщо податкові накладні опрацьовуються з допомогою комп'ютера, щоденний облік ведуть у журналі такої ж форми як згадана книга, і в «Книзі обліку продажу товарів, робіт, послуг» записують загальні підсумки за день одним рядком.

У фінансовому обліку операції з продажу продукції рослинництва чи робіт або послуг відображають в декількох реєстрах: вибуття — в картках складського обліку чи книгах, а потім у Відомості аналітичного обліку запасів ф. № 10.1.1 с.-г.; відображення собівартості реалізованої продукції у Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, робіт та послуг ф. № 11.4 с.-г.; доходів (виручки) від реалізації — у Журналі — ордері № 11 с.-г.; суми податку на додану вартість — у Журналі — ордері ф. № 8 с.-г. та Відомості ф. № 11.4. с.-г.

Далі облік продовжується у реєстрах коштів, виробничих запасів, витрат виробництва, оскільки необхідно відслідковувати цільове використання сум, отриманих завдяки застосуванню пільги щодо несплати до бюджету податку на додану вартість за операціями з продажу продукції рослинництва, робіт та послуг.

Записи в реєстрах фінансового обліку здійснюються на підставі кореспонденції рахунків, що дає можливість наступного звірення суми ПДВ, відображеної у Журналі-ордері № 8 с.-г. із даними «Книги обліку продажу товарів (робіт, послуг)».

Далі треба контролювати цільове використання цих коштів (у наведеному прикладі — 900 грн.) маючи на увазі, що їх можна витратити, як зазначалось, на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. Причому це слід робити не тільки на стадії придбання таких ресурсів, що відображається у кореспонденції рахунків дебет 20, кредит 63-750 грн. та дебет 6411, кредит 63-150 грн., але й у процесі фактичного витрачання. Бо, скажімо, придбане за ці кошти пальне може бути використане на роботу легкового

**Таблиця 2.10**

*Кореспонденція рахунків з відображення податку на додану вартість (податкові зобов'язання) за проданою продукцією рослинництва, роботами й послугами*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано продукцію від виробництва за собівартістю	27	231	5000
Списано продукцію на реалізацію (для робіт і послуг — дебет 903, кредит 23, 91)	901	27	5000
Віднесено вартість проданої продукції, робіт чи послуг на покупців (разом із ПДВ)	361	701 (703)	9000
Відображено податок на додану вартість за товарно-транспортною накладною та податковою накладною	701 (703)	6411	1500
Отримано від покупців коштів за реалізовану продукцію, виконані роботи чи послуги	311	361	9000
Віднесено на зменшення податкових зобов'язань суму ПДВ, яку підприємство має право відобразити як податковий кредит за придбаними матеріалами, основними засобами, роботами й послугами (їх оприбутковують без ПДВ у кореспонденції дебет 20, 15, 23, кредит 63-3000)	6411	63	600
Зараховано суму перевищення податкових зобов'язань над податковим кредитом до цільового фонду (ряд. 23 Декларації з ПДВ (скороченої))	6411	48	900
Перераховано цю суму на окремий рахунок у банку	313	311	900

автотранспорту, що вважатиметься нецільовим використанням, і зумовить застосування санкцій — стягнення такої суми до бюджету у безспірному порядку.

У фінансовому обліку, крім того визначають результат від продажу — прибуток чи збиток (дебет 70, кредит 79, дебет 79, кредит 90).

Дещо інакше відображаються операції з продажу продукції рослинництва, робіт і послуг в тих випадках, коли від покупців спочатку надходить попередня оплата їхньої вартості, оскільки тут також виписують податкову накладну за першою подією, тому й податкові зобов'язання з ПДВ записують за кредитом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки за податком на додану вартість». Але, позаяк відвантаження продукції, виконання робіт чи послуг ще не відбулося, отже, доходу немає, за дебетом рахунка 70 «Доходи від реалізації» ПДВ записати не можна. Тому його записують в цьому випадку за дебетом субрахунка 643 «Податкові зобов'язання».

Далі операції відображаються однаково, незалежно від того, що тут спочатку надійшли від покупців гроші. Тобто, сума перевищення податкових зобов'язань над податковим кредитом зараховується до цільового фонду, а відповідна сума перераховується на спеціальний рахунок у банку.

Облік ПДВ при реалізації продукції тваринництва здійснюється, по суті, за двома варіантами, що зумовлено, головним чином, відмінностями оподаткування продажу молока та м'яса живою вагою переробним підприємствам — за нульовою ставкою від таких же операцій щодо інших покупців, де цей податок нараховується за повною ставкою. Перша обставина зумовлює також певні особливості обліку ПДВ на молоко і м'ясопереробних підприємствах.

Зокрема, при продажі молока та м'яса живою вагою підприємствам із заготівлі та переробки такої продукції сільськогосподарське підприємство у товарно-транспортних накладних<sup>1</sup> повинне, крім інших

---

<sup>1</sup> Вони також спеціалізовані, як і за будь якою іншою с. г. продукцією.

обов'язкових реквізитів, вказати із посиланням на п. 2.6 п. 6.2 ст. 6 Закону про ПДВ — 0 % податку на додану вартість. Коли ж молоко, худоба, вовна, птиця, власні молочна продукція та м'ясопродукти реалізуються іншим, крім переробних, підприємствам, у товарно-транспортних накладних вказують повну суму податку на додану вартість.

**Таблиця 2.11**

*Кореспонденція рахунків з обліку продажу продукції сільського господарства (робіт, послуг) та податку на додану вартість при попередній оплаті їхньої вартості покупцями<sup>1</sup>*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Перераховано покупцями попередню оплату за майбутні поставки сільськогосподарської продукції, виконання робіт, послуг	311	685	10800
Віднесена сума ПДВ до податкових зобов'язань за платіжним дорученням та податковою накладною	643	6411	1800
Списано на реалізацію продукцію (роботи й послуги) за собівартістю	901 (903)	27 (23,91)	5000
Віднесено вартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на покупців	361	701 (703)	10800
Відображено суму ПДВ за товари о-транспортною накладною	701 (703)	643	1800
Зарахування заборгованостей	685	361	10800

<sup>1</sup> Аналогічно відображаються операції при попередній оплаті покупців за майбутні поставки продукції тваринництва, придбаних матеріалів.





Якщо кореспонденція рахунків за операціями з продажу продукції тваринництва іншим покупцям майже однакова з тією, за якою реалізується продукція рослинництва (винятком є лише те, що проданих тварин списують за кредитом рахунка 21, або субрахунка 107, а молочну продукцію та м'ясопродукти — за кредитом рахунка 27), то вона суттєва відрізняється при реалізації молока та м'яса живою вагою переробним підприємством.<sup>1</sup> Це зумовлено відмінностями щодо дальшого спрямування суми ПДВ: вона залишається на сільськогосподарському підприємстві в першому випадку, аналогічно, як за проданою продукцією рослинництва, а в другому — на підприємстві такі кошти у вигляді ПДВ не рахуються і надходять

**Таблиця 2.12**

*Кореспонденція рахунків за операціями з продажу переробним підприємствам молока та м'яса в живій вазі*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано приплід і приріст живої маси тварин, надоєне молоко за собівартістю	21,27	232	4000
Списано тварин чи молоко на реалізацію за собівартістю	901	21,27	4000
Віднесено вартість проданих тварин чи молока на покупців — переробні підприємства (без ПДВ)	361	701	6500
Відображено податок на додану вартість за товарно-транспортною накладною та податковою накладною	701	6411	0
Отримано від покупців — переробних підприємств кошти за реалізованих тварин чи молоко	311	361	6500

<sup>1</sup> Звичайно, треба забезпечувати роздільний облік коштів, отриманих за пільгами щодо ПДВ за продукцією рослинництва та тваринництва.

На цьому перший етап розрахунків із переробними підприємствами завершується. У фінансовому обліку за цими операціями можна визначити результат від продажу молока чи тварин, заклавши субрахунки 701 та 901 у кореспонденції дебет 701, кредит 791 та дебет 791, кредит 901, а опісля згорнувши дані субрахунок 791 та відобразивши їх у кореспонденції дебет 791, кредит 441 — прибуток, або дебет 441, кредит 791 — збиток.

Другий же етап пов'язаний із відображенням дотацій, які сільськогосподарське підприємство отримує в цьому випадку від переробних підприємств. Хоч у принципі ці суми формуються за рахунок ПДВ, який переробні підприємства замість сплати до бюджету за продану продукцію, що вироблена із молока та м'яса, отриманого від сільськогосподарських товаровиробників, спрямовують на виплату їм дотацій, відображаються такі суми без використання рахунка 70 «Доходи від реалізації», на якому, як відомо, податок на додану вартість спочатку записують за кредитом у загальній сумі виручки, а потім за дебетом — окремою сумою.

Таким чином, сума дотації зараховується врешті-решт все ж таки до фінансових результатів, бо рахунок 71 «Інші операційні доходи» закривається у кореспонденції дебет 71, кредит 79. Однак такий порядок відображення дотацій викривлює фактичну вартість реалізованого молока чи м'яса, що з позицій сільськогосподарських підприємств неприйнятне, оскільки створює враження нібито невігідності продажі такої продукції переробним підприємствам у порівнянні з іншими покупцями, які сплачують її вартість разом із податком на додану вартість.

Отож у даному випадку вся сума виручки відразу зараховується як дохід від продажу тварин чи молока і створюється ілюзія нібито вищої прибутковості, хоч насправді сума прибутку буде така ж, як і при реалізації такої продукції переробним підприємством. Адже виручка, що відображена за кредитом субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції» тут же зменшується на суму ПДВ — записом податкових зобов'язань за дебетом цього субрахунка, що й зумовлює однаковий фінансовий результат, звичайно, при умові рівності

**Таблиця 2.13**

*Кореспонденція рахунків із відображення дотацій, отриманих за продані переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримано дотацію від переробного підприємства і зараховано її на спеціальний рахунок в банку	313	361	960
Зараховано суму дотації до цільового фонду	361	48	960
Перераховано постачальникам попередню оплату за комбікорм	631	313	960
Зараховано використану суму дотації до інших операційних доходів <sup>1</sup>	48	718	960
Віднесено суму ПДВ до податкового кредиту за податковою накладною	6411	644	160
Оприбутковано комбікорм	208	631	800
Відображено суму ПДВ за товарно-транспортною накладною	644	631	160

Як зазначалось, сума податку<sup>2</sup> на додану вартість, що повинна сплачуватися до бюджету переробними підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, у повному обсязі спрямовується виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам м'ясо в живій вазі та молоко.

---

<sup>1</sup> Така кореспонденція складається також при використанні коштів, отриманих завдяки пільгам щодо несплати до бюджету суми ПДВ за операціями з продажу будь-якої власної сільськогосподарської продукції, робіт, послуг.

<sup>2</sup> Закон України «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001-2004 років» від 18.01.2001 р. № 2238-III.



**Таблиця 2.14**

*Кореспонденція рахунків із продажу продукції тваринництва  
Іншим (крім переробних підприємств) покупцям*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Віднесено вартість проданих тварин чи молока на покупців	361	701	7800
Зараховано ПДВ до податкових зобов'язань перед бюджетом за податковою накладною	701	6411	1300
Віднесено на зменшення податкових зобов'язань суму ПДВ, яку підприємство має право відобразити як податковий кредит за придбаними матеріалами, основними засобами, роботами й послугами (їх оприбутковують без ПДВ у кореспонденції дебет 20, 15, 23, кредит 63-3000)	6411	63	600
Зараховано суму перевищення податкових зобов'язань над податковим кредитом до цільового фонду (ряд. 23 Декларації з ПДВ (скороченої))	6411	48	700
Перераховано цю суму на окремий рахунок у банку	313	311	700

Нарахування і виплата дотацій проводиться тими переробними підприємствами всіх форм власності, які мають власні переробні потужності, причому всім сільськогосподарським товаровиробникам, включаючи особисті підсобні господарства населення.

Для визначення<sup>1</sup> сум дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за молоко і м'ясо в живій вазі, які будуть продані ними,

<sup>1</sup> Порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі, затверджений постановою КМУ від 12.05.99 р. № 805.



переробні підприємства щомісяця складають попередній розрахунок надходження і використання податку на додану вартість, нарахованого на обсяги реалізації молока та молочної продукції, м'яса та м'ясопродуктів.

### ПОПЕРЕДНІЙ РОЗРАХУНОК

надходження і використання податку на додану вартість,  
нарахованого на обсяги реалізації молока та молочної продукції,  
м'яса та м'ясопродуктів у році

1. Обсяги продукції, яку поставляють сільськогосподарські товаровиробники за договірними цінами згідно з укладеними договорами:
  - а) кількість, тонн \_\_\_\_\_
  - б) ціна, гривень/тонну \_\_\_\_\_
  - в) сума, тис. гривень \_\_\_\_\_
2. Виручка від реалізації продукції, тис. гривень
3. Податок на додану вартість на реалізовану продукцію (рядок 2 x x 20 %: 100), тис. гривень
4. Податок на додану вартість на допоміжні матеріали, енергоносії та інше, тис. гривень \_\_\_\_\_
5. Податок на додану вартість, який підлягає перерахуванню на окремий рахунок, тис. гривень:
  - а) всього (рядок 3 - рядок 4), тис. гривень
  - б) у відсотках до податку на додану вартість на реалізовану продукцію (рядок 5а: рядок 3 x 100)
6. Розмір дотації сільськогосподарським товаровиробникам за продану ними продукцію (рядок 5а: рядок 6в x 100), копійок/гривень \_\_\_\_\_
7. Авансова виплата дотацій сільськогосподарським товаровиробникам (одночасно з оплатою за сировину в розмірі не менш як 20 % її вартості), тис. гривень

Директор \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Начальник планово-економічного відділу \_\_\_\_\_



*(прізвище та ініціали)*

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

М. П.

*(підпис)*

*(прізвище та ініціали)*

Відповідно до цього розрахунку кожне переробне підприємство визначає суму податку на додану вартість, яка йому надійде на підприємство під час здійснення реалізації молока, молочної продукції, м'яса та м'ясопродуктів, а також суму податку на додану вартість, що буде нарахована (перерахована) постачальникам товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва зазначеної продукції, та розмір дотацій товаровиробникам за продане молоко і м'ясо в живій вазі на гривню вартості цієї продукції. Цей розрахунок переробні підприємства погоджують з відповідними управліннями агропромислового комплексу районних (обласних) державних адміністрацій.

Під час приймання закуплених молока та м'яса в живій вазі від сільськогосподарських підприємств (господарств) переробні підприємства виписують квитанції за формами ПК-1 і ПК-3, а від особистих підсобних господарств населення — за формами ПК-2 і ПК-3а. У квитанціях, крім ваги та вартості закупленої продукції за договірними цінами, окремим рядком зазначаються суми дотацій, що належать сільськогосподарському товаровиробнику, виходячи із загального обсягу закупленої продукції та розміру дотацій згідно з попереднім розрахунком переробних підприємств.

Переробні підприємства за результатами діяльності за кожний звітний (податковий) період ведуть окремий податковий і бухгалтерський облік продукції, виготовленої з проданих сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м'яса в живій вазі, та окремий облік продукції, виготовленої з сировини, придбаної в інших постачальників.

За результатами окремого обліку продукції, виготовленої з проданих сільськогосподарськими товаровиробниками молока та м'яса

в живій вазі, переробні підприємства відповідно до вимог Закону України «Про податок на додану вартість» визначають суми податкових зобов'язань та податкового кредиту, які виникають у зв'язку з переробкою та продажем такої продукції, і складають окрему податкову декларацію, яка разом з декларацією щодо іншої діяльності подається до органу державної податкової служби за місцем реєстрації переробного підприємства як платника податку на додану вартість.

Визначена до сплати за окремою податковою декларацією сума податку на додану вартість перераховується переробним підприємством на його окремий рахунок. Переробне підприємство разом з окремою податковою декларацією за кожний звітний (податковий) період подає як підтвердження сплати сум податку перелік платіжних доручень на фактично зараховані на окремий рахунок кошти і виписку банку з окремого рахунка.

У разі встановлення за окремою податковою декларацією перевищення суми податкового кредиту над сумою податкових зобов'язань, така сума перевищення перераховується переробним підприємством платіжними дорученнями з окремого рахунка на його поточний рахунок за умови надання органом державної податкової служби відповідного висновку в порядку, передбаченому для бюджетного відшкодування.

Переробні підприємства щомісяця складають розрахунок нарахування сум дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продаж переробним підприємствам молока та м'яса в живій вазі за фактичними даними про обсяги закупленого молока та м'яса в живій вазі і надходження на окремий рахунок сум податку на додану вартість.

На підставі цього розрахунку переробними підприємствами проводиться остаточне перерахування платіжними дорученнями сум дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за здані молоко та м'ясо в живій вазі за звітний період.

Переробні підприємства ведуть бухгалтерський облік розрахунків з податку на додану вартість на окремому аналітичному рахунку

до рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» «З податку, на додану вартість із заготівлі та реалізації молока і молочних продуктів» або «З податку на додану вартість із заготівлі та реалізації м'яса і м'ясопродуктів».

Таблиця 2.15

**РОЗРАХУНОК**

*нарахування суми дотацій, сільськогосподарським  
товаровиробникам за продаж переробним підприємствам за р.  
(молока, м'яса в живій вазі)*

№ п/п	Сільськогосподарський товаровиробник, що продає	Закуплено за приймальними квитанціями				Надійшло податку на додану вартість для виплати дотацій на окремий рахунок (грн.)	Донараховано дотацій		Перерахування	
		кількість сировини (кг, ц)	сума (грн.)	нараховано дотацій авансом	загальна сума (грн.)		коп. на 1 грн. вартості продукції	коп. на 1 грн. вартості сировини (графа 7 розрахунку графа 5) /графу 4 разом)	загальна сума (грн.) (графа 8 розрахунку разом з графу 4)	перераховано
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Нарахований в установленому порядку податок на додану вартість після відвантаження молока, молочної продукції, м'яса та м'ясопродуктів відображається за дебетом рахунка 70 «Доходи від реалізації» і кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами», 28” 433



аналітичний рахунок «З податку на додану вартість із заготівлі та реалізації молока і молочних продуктів» або «З податку на додану вартість із заготівлі та реалізації м'яса і м'ясопродуктів».

У разі одержання за договорами товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, послуг, пов'язаних із переробкою молока та м'яса в живій вазі, на суму податку на додану вартість, дебетується рахунок 64, аналітичний рахунок «З податку на додану вартість із заготівлі та реалізації молока і молочних продуктів» або «З податку на додану вартість із заготівлі та реалізації м'яса і м'ясопродуктів» у кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або 37 «Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами». При застосуванні в переробних підприємствах авансових платежів під час розрахунків за реалізовану продукцію та одержані товарно-матеріальні цінності для обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту в установленому порядку, використовуються рахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит».

Належні сільськогосподарським товаровиробникам суми дотації відображаються за дебетом рахунка 64, аналітичний рахунок «З податку на додану вартість із заготівлі та реалізації молока і молочних продуктів» або «З податку на додану вартість із заготівлі та реалізації м'яса і м'ясопродуктів», і кредитом рахунків 37 чи 63.

Зараховані на окремий рахунок кошти, призначені для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам, відображаються за дебетом рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» та кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках». Перераховані сільськогосподарським товаровиробникам суми дотацій відображаються за дебетом рахунків 37 чи 63 і кредитом рахунка 313. Перерахування коштів сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі проводиться платіжними дорученнями з поточного рахунка переробного підприємства за цінами відповідно до укладених договорів, а сум



дотацій — з його окремого рахунка. Оплата особистим підсобним господарствам населення вартості проданих ними переробному підприємству молока та м'яса в живій вазі і виплата їм дотацій здійснюються готівкою безпосередньо з каси переробного підприємства або згідно з податковою накладною виписуються за датою надходження коштів від покупців (замовників). Переробні підприємства виплачують також доплати за рахунок бюджету сільськогосподарським товаровиробникам усіх організаційно-правових форм господарювання та фізичним особам за проданий ними на забій переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям молодняк великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій.

Переробні підприємства і заготівельні (закупівельні) організації на прийнятий на забій молодняк великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій виписують приймальні квитанції для юридичних осіб за формою ПК-1, для фізичних — ПК-2 з відміткою про віднесення його до молочних і комбінованих або м'ясних порід.

Сільськогосподарські товаровиробники молодняку великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій, що належать до порід, типів і помісей м'ясного напрямку продуктивності, під час продажу такого поголів'я подають переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям довідку про його належність до м'ясних порід, типів і помісей, видану управлінням сільського господарства і продовольства районної державної адміністрації.

Першого числа наступного за звітним місяця сільськогосподарські товаровиробники усіх організаційно-правових форм господарювання подають державному інспектору якості та формування ресурсів сільськогосподарської продукції місцевої державної адміністрації реєстр приймальних квитанцій на проданий ними на забій переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям молодняк великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій та копії відповідних приймальних квитанцій.

Назва, місцезнаходження, номер поточного рахунка,  
найменування відділення банку

### РЕЄСТР

приймальних квитанцій на проданий сільськогосподарськими  
товаровиробниками усіх організаційно-правових форм  
господарювання на забій переробним підприємствам і  
заготівельним (закупівельним) організаціям молодняк великої  
рогатої худоби підвищених вагових кондицій за р.

Номер і дата квитанції	Кількість		Сума доплат, грн.		Примітка
	голів	тонн	на 1 тонну	усього	
Продано переробним підприємствам та заготівельним (закупівельним) організаціям молодняку великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій Усього					
у тому числі: молочних і комбінованих порід					
м'ясних порід					

(найменування сільськогосподарського  
підприємства, посада, прізвище,  
ім'я та по батькові керівника)

Печатка

підпис

\_\_\_\_\_ дата

Державний інспектор на підставі одержаних від сільськогоспо-  
дарських товаровиробників усіх організаційно-правових форм гос-  
подарювання реєстрів у дводенний термін після закінчення кожного  
звітного місяця складає зведену відомість у 4 примірниках.



### ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ

на проданий сільськогосподарськими товаровиробниками всіх організаційно-правових форм господарювання та фізичними особами на забій переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям молодняк великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій за р.

Виробник	Усього			У тому числі					
	голів	тонн	сума доплат (гр.7 + гр.10), грн.	молочних і комбінованих порід			м'ясних порід		
				кількість		сума доплат, грн.	кількість		сума доплат, грн.
				голів	тонн		голів	тонн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Державний інспектор якості та формування ресурсів сільськогосподарської продукції місцевої державної адміністрації  
« \_\_\_\_\_ »200 \_\_\_\_\_ р.

Печатка

Районні (міські) відділення Державного казначейства України на основі зведеної відомості в розрізі сільськогосподарських товаровиробників перераховують кошти на їх поточні рахунки у відділеннях банків. Таким чином, ці кошти на переробні підприємства не надходять, отже, облік їх тут не ведеться, а участь цих підприємств у розрахунках за згаданими доплатами обмежується прийманням тварин та виписуванням приймальних квитанцій.

Бухгалтерський же облік доплат сільськогосподарськими товаровиробниками всіх організаційно-правових форм господарювання

за проданих ними на забій переробним підприємствам і заготівельним (закупівельним) організаціям молодняк великої рогатої худоби підвищених вагових кондицій здійснюється у встановленому порядку. Зокрема, ці кошти відображаються у кореспонденції дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті», кредит 718 «Одержані гранти і субсидії» з наступним використанням на виробничі потреби за бізнес-планом.

Згідно із ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» платники податку не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця подають податковому органу за місцем свого знаходження податкову декларацію. Така декларація подається незалежно від того, чи у звітному періоді виникли податкові зобов'язання. Звітний же період може бути місячним або кварталним — залежно від обсягу продажу товарів (робіт, послуг).

Податкові декларації по ПДВ подаються за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює:

- а) календарному місяцю — протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- б) календарному кварталу — протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається наступний за вихідним або святковим робочий день.

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку.

Декларація подається до податкового органу за місцем реєстрації особою, яка зареєстрована платником податку на додану вартість. Особи, які не підпадають під визначення платників податку у зв'язку з обсягами оподатковуваних операцій, меншими ніж 3600 неоподатковуваних мінімуми доходів громадян протягом будь-якого періоду

за останні 12 календарних місяці, у тому числі особи, які зареєстровані за власним бажанням, а також ті, що здійснюють торгівлю за готівку до досягнення зазначеного обсягу оподатковуваних операцій, подають декларацію за скороченою формою.

Декларація подається (власноруч, поштою чи в електронній формі) до податкового органу за місцем реєстрації особою, яка зареєстрована платником ПДВ. Декларація складається зі вступної частини та чотирьох розділів, з них платником заповнюються перші три розділи та вступна частина, четвертий розділ заповнюється працівниками податкової інспекції (адміністрації) лише на оригіналі декларації, який залишається у податковій інспекції (адміністрації).

Платник податку подає органу державної податкової служби податкову декларацію незалежно від того, чи виникло у цьому періоді податкове зобов'язання чи ні.

Декларація може бути заповнена від руки чорнильною чи кульковою ручкою або видрукувана (заповнення олівцем не допускається), без виправлень і помарок; у рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлений прочерк. Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в декларації. Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського обліку, достовірність даних підтверджується: підписом платника, якщо платник — фізична особа, в інших випадках (особа, яка визначена як платник податку на додану вартість, крім фізичних осіб) — підписами відповідальних осіб (директора, головного бухгалтера) та печаткою, а в разі подання декларації в електронній формі — електронним підписом підзвітних осіб, зареєстрованих у порядку визначеним законодавством.

Податкова декларація по ПДВ має таку структуру:

- Вступна частина.
- I. Податкові зобов'язання.
- II. Податковий кредит.
- III. Розрахунки з бюджетом за звітний період.
- IV. Результати розрахунків з податку на додану вартість.

Одночасно з декларацією повинні подаватися всі необхідні додатки до декларації. До податкової декларації додаються:

- додаток 1 «Розрахунок експортного відшкодування»;
- додаток 2 «Розрахунок коригування сум ПДВ»;
- додаток 3 «Розрахунок частки бюджетного відшкодування».

При складанні податкової декларації про податок на додану вартість необхідно керуватись відповідними інструктивними матеріалами<sup>1</sup>. Платники податку на додану вартість заповнюють адресну частину декларації, розділ 1 «Податкові зобов'язання», розділ 2 «Податковий кредит», розділ 3 «Розрахунки з бюджетом за звітний період» за колонками А і Б, підписують її і завіряють печаткою. Декларація складається в двох примірниках, оригінал подається податковій інспекції, а копія залишається на підприємстві. Не можна подавати ксерокопії декларації, вона може бути лише на підприємстві.

В адресній частині податкової декларації про податок на додану вартість вказують звітний період, за який вона складається. Платники податку, яким встановлені місячні звітні періоди при реєстрації, вказують тут назву місяця, наприклад, грудень 2003 р. Якщо ж платникові податку при реєстрації встановлено квартальний звітний період, тут записують нумерацію кварталу, наприклад, четвертий квартал 2003 року. У рядку «Платник» вказують назву підприємства згідно свідоцтва про його реєстрацію як платника податку. Підприємці — фізичні особи вказують тут своє прізвище, ім'я, по батькові. Далі вказується ідентифікаційний код ЄДРПОУ платника податку, який має відповідати вказаному у свідоцтві, виданому обласним статистичним управлінням. Коли платником податку є підприємство, клітинки, призначені для ідентифікаційного коду фізичної особи перекреслюються нахрест. У рядку 03 вказується відповідно індивідуальний податковий номер платника податку на основі свідоцтва І про реєстрацію, а також номер самого свідоцтва у клітинці справа.

---

<sup>1</sup> Порядок заповнення податкової декларації про податок на додану вартість. Затверджено наказом ДПА України від 30.05.1997 р. № 166.

У рядку 04 вказується поштовий індекс, найменування населеного пункту, назва вулиці, номер будинку, де згідно з свідоцтвом про реєстрацію знаходиться орган управління підприємством. Тут же вказується номер телефону головного бухгалтера чи працівника, який є відповідальним за складання декларації.

Далі вказується назва району чи міста, де знаходиться державна податкова інспекція. Клітинка «Ознака бюджетного відшкодування» викреслюється навхрест, якщо сума податкового кредиту перевищує податкові зобов'язання, тобто, коли будуть відповідні дані у рядку 21 декларації.

Обсяг продажу у колонці А за рядками 1-9 визначається на підставі даних книги обліку продажу товарів (робіт, послуг). При цьому слід мати на увазі, що під продажем товарів розуміють будь-які операції з купівлі, продажі, обміну, постачання, які передбачають передачу права власності на такі товари, роботи, послуги. Як продаж розглядається також безплатна передача товарів (робіт, послуг). Однак передача товарів на комісію, в оренду, на відповідальне зберігання, під заставу продажем не вважається.

Таким чином, за рядком 1 розділу 1 «Податкові зобов'язання у декларації» записують підсумки книги обліку продажу товарів (робіт, послуг) (місячні або квартальні) з графи 16 та 18 — у колонці А і з графи 17 та 19 у колонці Б з урахуванням коригування бази оподаткування у графі 20 та податку на додану вартість у графі 21 відповідно, якщо таке коригування відбувалось у звітному періоді.

За рядком 2, підпункт а) «Експортні операції» у колонці А відображають підсумки графи 14 згаданої книги. У підпункті б) «Інші операції», що оподатковуються за нульовою ставкою, відображають підсумки граф 8 та 11, скориговані на підсумок графи 22.

У рядку 3 декларації відображають підсумок граф 10 та 13 книги, скориговані на підсумок графи 23. Якщо у декларації за цим рядком будуть відображені дані, то додатково необхідно подати за підписом бухгалтера засвідчену печаткою розшифровку довільної форми, в якій наводяться посилання на відповідні пункти Закону



України «Про податок на додану вартість» — 3.2.1., 3.2.2. і т. д., виходячи із суті здійснених операцій. При цьому слід мати на увазі, що скласти таку розшифровку на основі книг обліку продажу товарів (робіт, послуг) неможливо, оскільки в ній відсутній зміст операцій. Зробити це можна тільки на основі податкових накладних, але при умові, що рядок «Умова продажу» в них заповнюється у відповідності з визначеннями п. 3.2. статті 3 Закону. Це може бути, наприклад, таке формулювання: «п. п. 3.2.8. — передача основних фондів як внеску до статутного фонду тощо.

У рядку 4 декларації відображають підсумки граф 9 та 12, скориговані на дані графи 23 Книги обліку продажу товарів (робіт, послуг).

У рядку 5 декларації, в колонці А підраховують підсумок даних рядків 1-4. У колонці Б, за рядками 2-5 даних не записують, оскільки податку на додану вартість за перерахованими тут операціями з продажу товарів (робіт, послуг) не нараховують.

У рядку 6 вказують підсумок графи 7 — у колонці А та графи 8 — у колонці Б, але з книги обліку придбання товарів (робіт, послуг), оскільки податок на додану вартість при імпорті оформляється податковим векселем, який видається органам митного контролю на суму податкових зобов'язань і вона включається до декларації того звітного періоду, коли вексель повинен бути оплаченим. В наступному ж звітному періоді при погашенні векселя така сума включається до податкового кредиту (див. кореспонденцію рахунків). Якщо за цим рядком є дані, необхідно вказати у декларації дату погашення векселя. Це можна зробити на основі третього примірника податкового векселя, який органи митного контролю видають платнику податку.

У рядку 7 декларації вказують підсумки графи 8 — у колонці А та графи 9-у колонці Б також з книги обліку придбання товарів (робіт, послуг), оскільки платником податку при купівлі робіт (послуг) від нерезидента та готової продукції, виготовленої з давальницької сировини нерезидента на митній території України, є покупець за аналогією з імпортом товарів.

Якщо у звітному періоді відбулись зміни в продажу товарів, робіт і послуг, що стосуються попередніх місяців (кварталів), за які декларація вже була подана, в цьому випадку податок на додану вартість коригується в даному звітному періоді. Це стосується випадків повернення товарів, перегляду цін на них, або визнання покупця неплатоспроможним у судовому порядку, неповернення тари протягом 30 днів, помилок тощо. В такому разі складається додаток № 2 «Розрахунок коригування сум ПДВ (до податкової декларації)», на підставі якого відображають дані за рядками 8 та 16 податкової декларації з податку на додану вартість.

У продавця сума коригування, що стосується минулих звітних періодів, відображається як збільшення чи зменшення податкових зобов'язань у рядку 8, колонки А та Б. У покупця ця ж сума повинна бути відображена як збільшення чи зменшення податкового кредиту за рядком 16, але лише у колонці Б.

Слід мати на увазі, що в податковому обліку коригування податку на додану вартість здійснюється на підставі додатка № 2 до податкової накладної «Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної від № \_\_\_\_\_ по договору від № \_\_\_\_\_». При цьому за товарами, що оподатковуються за ставкою, встановленою у відсотках, дані записуються у книгах обліку продажу та придбання товарів (робіт, послуг) у графах 20-21 та 16-17 відповідно від'ємним чи додатним записом, незалежно від того, яких звітних періодів таке коригування стосується: минулих чи поточних. Тому при складанні декларації доцільно спочатку провести записи за рядками 8 у покупця, та 16 у продавця, а різницю між підсумками у графах 20-21 і 16-17 та даними згаданих рядків врахувати при заповненні рядків 1 та 10 декларації відповідно. Наприклад, підсумок за місяць у графах 20 та 21 книги обліку продажу товарів (робіт, послуг) складає відповідно +16 000 та +3200 гривень. Однак з цих сум +6000 та +1200 гривень стосуються попередніх звітних періодів. Отже, у рядку 8 декларації слід записати у колонці А +6000, а в колонці Б +1200 гривень. Відповідно при заповненні

рядка 1 декларації до підсумків граф 16 та 18 книги обліку продажу товарів (робіт, послуг) слід додати 10000 гривень і записати результат у колонці А. У колонці Б в цьому випадку, записують результат підсумків граф 17 та 19 книги обліку продажу товарів (робіт, послуг), до якого слід додати 1200 гривень, на які коригуються податкові зобов'язання поточного звітного періоду. Аналогічно слід врахувати це при заповненні даних за рядками 16 та 10, пункту 10.1 декларації при відображенні податкового кредиту.

При цьому може статись, що у рядках 8 та 16 декларації числа будуть від'ємними, хоч підсумок граф 20-21 та 16-17 книг обліку придбання або продажу товарів (робіт, послуг) буде додатнім. Може бути і протилежна ситуація, коли дані рядків 8 та 16 є додатніми, а загальні підсумки граф 20-21 та 16-17 від'ємними. Тому треба мати на увазі, що у згаданих графах відповідних книг підсумки визначаються як алгебраїчна сума, тобто, згорнутий підсумок додатніх і від'ємних коригувань. Наприклад, підсумок за місяць у графі 21 складає 23 000 гривень. Згідно додатків № 2 до податкової декларації коригування податку на додану вартість за минулий місяць проводиться на суму +27 000 гривень. Саме цю суму слід записати у колонці Б рядка 8 декларації, а сума податку на додану вартість за рядком 1 визначається у цьому випадку, як результат додавання підсумків граф 17 та 19 книги обліку продажу товарів (робіт, послуг), від якого треба відняти 4000 гривень. Остання цифра є сумою податку на додану вартість, на яку коригуються податкові зобов'язання в результаті змін, що виникли в поточному місяці. Вона визначається як результат віднімання від підсумку за місяць (23000) у графі 21 книги обліку продажу товарів (робіт, послуг) (даних колонки Б рядка 8 декларації (27 000) і складає  $(23\ 000 - 27\ 000) = -4000$  гривень.

Як уже зазначалось, додаток № 2 до податкової декларації складається лише при коригуванні суми податку на додану вартість за минулими звітними періодами. Додаток № 2 до податкової накладної складається у всіх випадках коригування податку на додану вартість, незалежно від того, яких звітних періодів воно стосується.

Тому при складанні податкової декларації з податку на додану вартість доцільно спочатку згрупувати додатки № 2 до податкових накладних за звітними періодами, до яких належить коригування: минулі і поточні. Потім на основі перших скласти додаток № 2 до податкової декларації, відняти його підсумок від підрахованих у графах 20-21 та 16-17 книг обліку придбання або продажу товарів (робіт, послуг), а на решту скоригувати дані рядків 1 та 10.1 декларації відповідно.

У рядку 9 записують підсумок як алгебраїчну суму податку на додану вартість в колонці Б за попередніми рядками. Він означає загальну суму податкових зобов'язань платника податку.

Другий розділ податкової декларації про податок на додану вартість складають на підставі даних книги обліку придбання товарів (робіт, послуг). Зокрема, у рядку 10 пункт 10.1, записують у колонці А частину алгебраїчного підсумку граф 13, 14, 15, 16, а у колонці Б підсумок графі 17 згаданої книги. За пунктом 10.2 цього ж рядка, записують у колонці А другу частину алгебраїчного підсумку граф 13, 14, 15, 16, а у колонці Б підсумок графі 18 книги обліку придбання товарів (робіт, послуг) не відображається. Таким чином, для заповнення згаданих рядків податкової декларації необхідно додатково згрупувати дані податкових накладних для визначення обсягу товарів (робіт, послуг), придбаних для виробництва продукції, що підлягає оподаткуванню при її реалізації і дає право на податковий кредит, та таких, за якими хоч і сплачено ПДВ, однак його згідно п. 3.2. ст. 3 та ст. 5 Закону, не можна віднести до податкового кредиту.

Сказане можна пояснити на прикладі. На підприємство надійшла сировина на суму 20 тис. грн., ПДВ 4,0 тис. грн. Частина (5,0 тис. грн., ПДВ 1,0 тис. грн.) використана для виробництва продуктів дитячого харчування. Оскільки згідно ст. 5 Закону продаж вітчизняних продуктів дитячого харчування звільнений від оподаткування, то вартість цієї сировини (5,0 тис. грн.) слід відобразити у пункті 10.2 рядка 10 податкової декларації, а суму податку на додану

вартість, сплаченого постачальникам за цю частину сировини (1,0 тис. грн.) до податкового кредиту не відносять (у колонці Б навпроти цього рядка декларації є позначка «0»), хоч і відображають у графі 18 книги обліку придбання товарів (робіт, послуг). На виробництво продуктів дитячого харчування, як і на валові витрати, необхідно в цьому випадку віднести 6 тис. грн., тобто вартість сировини разом з податком на додану вартість.

У рядку 11 декларації, пункт 11.1 відображають підсумок граfi 19 книги обліку придбання товарів (робіт, послуг). У рядку 11, пункт 11.2, відображають підсумок граfi 20 цієї книги. Відповідно у рядку 12, пункт 12.1, відображають підсумок граfi 14 згаданої книги, але з урахуванням того, що частина таких товарів (робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів може бути відображена у рядку 13, пункт 13.1.1. Так само необхідно мати на увазі, що сума податку на додану вартість у колонці Б може бути меншою за рядком 12, ніж підсумок граfi 22 книги на суму, нараховану до вартості товарів, що придбані для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню.

У рядку 14 декларації, пункти 14.1, 14.2 та 14.3 відповідно, відображають частину підсумків граф 24 та 25 книги обліку придбання, тобто вартість товарів (робіт, послуг) та основних фондів, нематеріальних активів, за якими податок на додану вартість був нарахований, але він не відноситься на розрахунки з бюджетом, а списується за рахунок прибутку. При цьому треба мати на увазі, що у колонці А за згаданими пунктами рядка 14 декларації записують вартість придбаних товарів (робіт, послуг), основних засобів і нематеріальних активів без податку на додану вартість, а за рахунок відповідних джерел відносять їх повну вартість разом з ПДВ. Наприклад, якщо придбано легковий автомобіль і в податковій накладній його вартість вказана 100 тис. грн., а ПДВ — 20 тис. грн., то в залежності від того, де його придбано (на митній території України чи за кордоном) сума 100 тис. грн. буде відображена у графах 24 чи 25 книги обліку придбання товарів (робіт, послуг) та відповідно у



рядку 14, пункт 14.1 або 14.2 декларації про податок на додану вартість. Повна ж вартість легкового автомобіля у податковому обліку відображена не буде, оскільки податок на додану вартість в таких випадках на субрахунок 641 «Розрахунки з податку на додану вартість» не обліковується. Так само не обліковуються витрати на його придбання на субрахунок 841 «Валові витрати».

В бухгалтерському обліку, в цьому випадку, треба зробити проводку за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на повну вартість легкового автомобіля 120 тис. грн. та дебет 10 «Основні засоби» і кредит 15 «Капітальні інвестиції».

У рядку 15, пункти 15.1, 15.2 та 15.3 декларації у колонці А записують відповідно частину підсумків граф 24 та 25 книги обліку придбання товарів (робіт, послуг) за тими податковими накладними, де відсутній податок на додану вартість. Тому при заповненні рядків 14 і 15, пункти 15.1, 15.2 та 15.3 відповідно, треба додатково згрупувати податкові накладні, що записані у графах 24 та 25 книги обліку придбання товарів (робіт, послуг), визначивши окремо вартість тих, що придбані з податком на додану вартість і таких, за якими цей податок не нараховувався.

Після коригування податкового кредиту у рядку 16 за методикою, викладеною вище, визначають загальну суму податкового кредиту звітного періоду як підсумок рядків 10.1, 12.1, 12.2, 12.4 та 16 декларації, який записують у рядку 17.

Підсумки податкових зобов'язань за рядком 9 та податкового кредиту за рядком 17 декларації є основою для визначення суми зобов'язань з податку на додану вартість, яку записують у рядку 18, пункти 18.1 чи 18.2 третього розділу декларації в залежності від того, яким є результат за звітний період. Якщо сума податкових зобов'язань за рядком 9 є більшою, ніж сума податкового кредиту за рядком 17 декларації, то результат має позитивне значення і перевищення податкових зобов'язань записується у пункті 18.1 колонки Б рядка 18 декларації. Якщо ж податковий кредит у рядку 17 за звітний період

більший, ніж сума податкових зобов'язань за рядком 9, то результат є від'ємний і перевищення податкового кредиту записується в пункті 18.2 колонки Б рядка 18 декларації.

У рядку 19 третього розділу декларації записують відповідно за пунктом 19.1 чи 19.2 дані про суми податку на додану вартість, оформлені векселями з урахуванням термінів їхнього погашення. Якщо дата погашення векселя з податку на додану вартість, виданого митним органам на імпортовані товари, наступить після звітного періоду, то податкові платежі за поточний місяць (квартал) зменшуються. Якщо ж термін погашення такого векселя наступив у поточному звітному періоді, то податкові платежі за поточний звітний період збільшуються. Для заповнення цього рядка необхідно врахувати суму за рядком 6 декларації та терміни погашення податкових векселів, які тут вказані і, розділивши суму за згаданим рядком відповідно до цих термінів, записати її частини за пунктом 19.1 рядка 19 декларації зі знаком «мінус», а за пунктом 19.2 цього ж рядка зі знаком «плюс».

Якщо алгебраїчний підсумок за рядками 18, пункти 18.1 і 18.2, та 19, пункти 19.1 і 19.2, буде додатній, його записують у рядку 20 третього розділу декларації. При від'ємному значенні алгебраїчного підсумку за вказаними пунктами його записують у рядку 21 третього розділу декларації. Одночасно у декларації за один і той же звітний період рядки 20 і 21 не можуть бути заповненими, бо тут відображається згорнутий підсумок, який означає або суму податку на додану вартість, яку підприємство повинно сплатити до бюджету за звітний період-рядок 20 декларації, або ж суму, яка має бути відшкодована підприємству з бюджету — рядок 21. Тому у податковій декларації з податку на додану вартість за кожний звітний період у рядку 20 або 21, в залежності від того, яке значення має алгебраїчний підсумок рядків 18 та 19, треба поставити прочерк. Виняток може бути лише у випадку, коли цей алгебраїчний підсумок дорівнює нулю. Тоді прочерки треба зробити в обох рядках.

Решта рядків декларації — 22-25 призначені для відображення суми бюджетного відшкодування, якщо в ній є дані за рядком 21.

Коли ж заповнено рядок 22, то це остаточна сума податку на додану вартість, яку підприємство повинно внести у бюджет за звітний період. Вона повинна бути рівною сальдо за кредитом субрахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість «на кінець звітного місяця (останнього місяця кварталу) у журналі-ордері № 3.

На податковій декларації з податку на додану вартість вказують дату подання декларації (вона повинна бути подана до 20 числа, наступного за звітним періодом місяця), її підписують керівник і бухгалтер підприємства, завіряють печаткою та подають державній податковій інспекції, де ставлять дату отримання, вхідний номер і засвідчують це штампом ДПІ.

## **Завдання до практичного заняття за темою «Облік податку на додану вартість»**

### **Методичні вказівки**

При підготовці до занять за цією темою необхідно вивчити порядок складання податкових накладних, ведення книг обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг), а також інструкцію з бухгалтерського обліку податку на додану вартість.

### **План заняття**

1. Основа виписування, кількість примірників, способи виписування податкових накладних.
2. Порядок виписування податкових накладних при систематичній (щоденній) реалізації товарів.
3. Позначення оригіналу і копії податкової накладної, примірник, який видають покупцеві.
4. Випадки, коли при реалізації товарів (робіт, послуг) не виписують податкових накладних, або покупцям не видають податкових накладних. Реквізити покупця, що є визначальними при видачі (невидачі) йому податкової накладної. Санкції, що застосовуються при відмові у видачі податкових накладних.



5. Випадки, при яких складають додатки № 1 та № 2 до податкової накладної, нумерація податкових накладних і додатків № 2 до них.
6. Відображення у податкових накладних оподатковуваних і неоподатковуваних товарів (робіт, послуг).

### Модульно-рейтингове завдання

Скласти податкову накладну на основі господарської операції.

**Таблиця 2.16**

Група	Реалізовано: (назву продукції чи товарів вказати самостійно)	Кількість, ц	Дата	
			відвантаження	оплати
1		20	25.07.	2.08.
2		400	21.10	25.10.
3		150	16.09.	20.09.
4		6	12.10.	15.10.

**Таблиця 2.17**

Група	Податкові номери		Порядковий номер накладної	Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку		Форма проведення розрахунку
	продавця	покупця		продавця	покупця	
1	14028373	61412101	93	162	115	готівкою
2	14042171	61424115	102	204	197	бартер
3	16083165	63117197	141	121	209	чеком
4	18094114	65169193	198	323	168	3 поточного рахунка

Таблиця 2.18

Група	Ціна реалізації за 1 ц, грн. (назву продукції чи товарів вказати самостійно)							Вартість транспортних послуг, грн.
1	50,10	15,40	60,30	140,10	56,00	526,10	612,00	270,00
2	50,20	15,50	60,40	140,20	56,10	526,20	612,10	280,00
3	50,30	15,60	60,50	140,30	56,20	526,30	612,20	290,00
4	50,40	15,70	60,60	140,40	56,30	526,40	612,30	300,00

Оригінал (видається покупцю)	
Копія (залишається у продавця)	

(Непотрібне виділити поміткою «X»)

## ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата виписки податкової накладної \_\_\_\_\_  
 Порядковий номер \_\_\_\_\_

Продавець

Покупець

Особа (платник податку-продавець)Особа (платник податку-покупець)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



(індивідуальний податковий номер продавця)

(індивідуальний податковий номер продавця)

Місцезнаходження продавця \_\_\_\_\_

Місцезнаходження покупця \_\_\_\_\_

Номер телефону \_\_\_\_\_

Номер телефону \_\_\_\_\_

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість \_\_\_\_\_  
 Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця) \_\_\_\_\_

Умова продажу \_\_\_\_\_

(форма цивільно-правового договору)

Форма проведених розрахунків \_\_\_\_\_  
(форма, за якою здійснюється розрахунок за кожним розрахунком)

Розділ	Дата відвантаження (виконання, надання) (оплата) товарів (робіт, послуг)	Номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ	Обсяги продажу (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20%	0 % (реалізація на митній території України)	0 % (експорт)	Звільнення від ПДВ (ст. 5)	
1	2 ■	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1										
Усього по розділу 1										

*Продовження таблиці*

II	Товаротранспортні витрати								
III	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	
IV	Надано покупцю:	Надбавка (+)							
		Знижка (-)							
V	Всього по розділах 1 + 11 +/-IV								
VI	Податок на додану вартість								
VII	Загальна сума з ПДВ								

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) в зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг), зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця і включені до книги обліку продажу.

М.П.

*(підпис і прізвище особи, яка склала податкову накладну)*

Після реалізації продукції пройшли зміни цін на неї. Ціна реалізації зросла на 15 %. Скласти додаток № 2 «Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної від \_ № \_\_\_\_\_ за договором від \_\_\_\_\_», відобразивши в ньому відповідні зміни.

Оригінал (видається покупцю)	
Копія (залишається у продавця)	

(Непотрібне виділити поміткою «X»)

Додаток № 2  
до податкової накладної



РОЗРАХУНОК №  
коригування кількісних і вартісних показників до  
податкової накладної  
від № по договору від №

Дата виписки податкової накладної Порядковий номер \_\_\_\_\_

Продавець

Покупець

Особа (платник податку-продавець)

Особа (платник податку-покупець)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(індивідуальний  
податковий номер продавця)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(індивідуальний  
податковий номер покупця)

(форма цивільно-правового договору)

Форма проведених розрахунків \_\_\_\_\_

(бартер, готівка, оплата з  
розрахункового рахунку, чек тощо)

Юридична адреса продавця _____	Юридична адреса покупця _____
Номер телефону _____	Номер телефону _____
Номер реєстраційного посвідчення продавця	Номер реєстраційного посвідчення покупця
_____ : _____	_____

Умова продажу

\_\_\_\_\_ (форма цивільно-правового договору)

Дата оплати \_ \_\_\_\_\_

Форма проведення розрахунків

(підпис і прізвище особи,  
яка склала розрахунок коригування)



1	2	3	4	Коригування кількості		Коригування вартості		Підлягають коригуванню обсяги без урахування ПДВ, що			Проведення коригування податкового зобов'язання та податкового кредиту			
				5	6	7	8	9	10	11	При від'ємному значенні графи 9:		При позитивному у значенні графи 9:	
				зміна кількості, об'єму обсягу (-) (+)	ціна поставки товарів (робіт, послуг)	зміна ціни (-) (+)	кількість поставки товарів (робіт, послуг)	10 % (-)(+)	0% (-)(+)	звільнення від ПДВ ст.5 (-) (+)	податкове зобов'язання продавця зменшується гр. 9 (-) x 20 %	податковий кредит продавця зменшується гр. 9 (-) x 20 %	податкове зобов'язання продавця збільшується гр. 9 (+) x 20 %	податковий кредит продавця збільшується гр. 9 (+) x 20 %

Суми ПДВ, які скориговані у зв'язку зі зміною кількісних чи вартісних показників, що зазначені у цьому розрахунку, визначені вірно та включені відповідно до податкового зобов'язання з одночасним відображенням у книзі обліку продажу

(дата, підпис і прізвище особи, яка склала розрахунок коригування)

м.п.	Директор _____ Головний бухгалтер _____
------	--

Розрахунок коригування від № \_ до податкової накладної від \_\_\_\_\_ № отримав і зобов'язуюсь включити суми коригування до книги обліку придбання та сум податкового кредиту і податкового зобов'язання \_\_\_\_\_  
(дата, підпис і прізвище особи, яка склала розрахунок коригування)

### **Завдання до практичного заняття за темою «Порядок ведення книг обліку придбання товарів (робіт, послуг) та продажу товарів (робіт, послуг)»**

#### **План заняття**

1. Порядок придбання і реєстрації книг обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг), способи їх ведення.
2. Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту та податкових зобов'язань.
3. Особливості запису операцій з придбання та продажу товарів (робіт, послуг) при відсутності податкової накладної. Документи, на підставі яких здійснюється запис таких операцій.
4. Порядок визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту за встановлений податковий період на основі реєстрів аналітичного обліку ПДВ у «Податковій декларації з податку на додану вартість». Методика використання реєстрів обліку при її складанні.

**Модульно-рейтингове завдання**

На основі наведених даних провести записи у «Книзі обліку придбання товарів (робіт, послуг)».

**Таблиця 2.19**

Група	Номер накладної	Дата накладної	Назва придбаних товарів (вказати самостійно)	Форма розрахунку	Постачальник (вказати самостійно)
1	142	10.11.		бартер	
2	156	12.11.		чеком	
3	101	15.11.		З поточного рахунку	
4	98	19.11.		кредит банку	

1. Записати в розділі 2 «Податковий кредит» декларації про податок на додану вартість обсягів придбаних товарів (робіт, послуг) та дозволеного до віднесення на розрахунки з бюджетом податкового кредиту. Підрахувати загальну суму податкового кредиту за згаданими операціями, відобразивши її у декларації з податку на додану вартість.
2. Згрупувати наведені вище операції у журналі реєстрації для запису в реєстрах фінансового обліку. Для цього скласти кореспонденцію рахунків з обліку податку на додану вартість.



Таблиця 2.20

Група	Г	С	Б	І
Код постачальника	62476810	62435109	62229517	62126301
Вартість придбаних товарів без ПДВ, грн.	10000	12000	15000	20000
Сума ПДВ, грн.	2000	2400	3000	0 0 0
Додаток № 2 до податкової накладної	1000	1200	1500	0 0 0
Зменшено вартість у зв'язку зі зміною він	200	240	300	400
Сума зменшення ПДВ, грн.	1800	1700	1600	1500
Вексель, погашений у попередньому звітному періоді	1050	1000	950	900
Придбано телевізор «Електрон» (вартість з ПДВ)	15000	14000	13000	12000
Придбано лінію для виробництва продуктів дитячого харчування	3000	2800	2600	2400
Проведено підписку на газети	140	135	125	125



**Таблиця 2.21**

Група	Сума по оплачених у лютому векселях з ПДВ	Імпортовано товари, ПДВ за якими оформлено векселями				Виконано монтаж молокозаводу філією АТ «Литвамолоко»	
		дизельне пальне		легковий автомобіль		вартість без ПДВ	пдв
		вартість без ПДВ	пдв	вартість без ПДВ	пдв		
1	1000	12000	2400	9000	1800	5000	1000
2	2000	13000	2600	9500	1900	6000	1200
3	3000	14000	2800	9600	1920	7000	1400
4	4000	15000	3000	9700	1940	8000	1600

**Таблиця 2.22**

*ЖУРНАЛ реєстрації господарських  
операцій з обліку податку на додану  
вартість*

Номер операції	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.

**Модульно-рейтингове завдання**

На основі наведених даних провести записи у «Книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг)».

**Таблиця 2.23**

Група	Номер накладної	Дата накладної	Назва реалізованої продукції (вказати самостійно)	Форма розрахунку, дата	Покупець (вказати самостійно)	Індивідуальний податковий номер покупця
1	211	16.11.		Готівкою — 16.11.		000000000169
2	212	18.11.		З поточного рахунка — 18.11.		000000000211
3	214	21.11.		Чеком — 21.11.		000000000128
4	215	25.11.		Бартер — 20.11.		000000000305

**Таблиця 2.24**

Група	Вартість проданої продукції, грн.	Сума пдв, грн.	Продаж платникам податку				
			Реалізовано покупцям продукції на суму, грн.			Вартість реалізованих будинків, що збудовані на кошти працівників, грн.	Передано в оренду приміщення, грн.
1	60 000	12 000	35 000	80 000	2000	25 000	12 000
2	70 000	14 000	40 000	85 000	2500	26 000	14 000
3	80 000	16 000	45 000	90 000	3000	27 000	15 000
4	90 000	18 000	50 000	95 000	3500	28 000	16 000

**Таблиця 2.25**

Група	Продаж неплатникам податку			Реалізовано продукцію на експорт	Продано товари МП, що не є платником податку		Змінено вартість товарів	
	видача натуральної оплати праці	Реалізація акцій трудового колективу	Вартість ремонту школи		вартість	сума пдв	сума	пдв
1	7000	5000	12000	2000	30000	6000	2000	400
2	7500	5500	12500	3000	31000	6200	3000	600
3	7600	6000	12800	4000	32000	6400	4000	800
4	7700	6500	14000	5000	33000	6600	5000	1000

1. Записати в розділі 1 «Податкові зобов'язання» декларації з податку на додану вартість- проданої продукції (робіт, послуг) та суми ПДВ. Підрахувати загальну суму зобов'язань з ПДВ, відобразивши її у декларації.
2. Згрупувати наведенні вище операції у Журналі реєстрації для запису у реєстри фінансового обліку, скласти кореспонденцію рахунків.
3. Скласти розділ 3 «Розрахунки з бюджетом за звітний період». Визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету. Вказати кореспонденцію рахунків з оплати ПДВ за різними формами погашення заборгованості перед бюджетом (платіжними дорученнями, взаємозаліком заборгованості, оплата векселями



## **2.4. Облікове забезпечення розрахунків за податком на прибуток**

1. *Оподатковуваний прибуток та його сутність.*
2. *Особливості відображення у складі оподатковуваного прибутку авансів, отриманих від покупців і замовників і сплачених постачальникам (підрядникам).*
3. *Документація з визначення оподатковуваного прибутку.*

Основні терміни:

*Попередня оплата (аванс); форми розрахунків; оподатковуваний прибуток; фінансові результати.*

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлено специфічну методику визначення суми прибутку, що оподатковується. Як відомо, у фінансовому обліку прибуток визначається як різниця між виручкою та собівартістю продукції. Сума прибутку для оподаткування повинна визначатись як різниця між валовими доходами і валовими витратами, що скоригована на амортизацію основних фондів. Саме такий прибуток відображається у «Декларації про прибуток підприємства» на основі даних податкового обліку.

Формування доходів і витрат — тривалий процес, який у фінансовому та управлінському обліку відображається за класичними стадіями: постачання -> виробництво -> реалізація. В середині цих стадій здійснюється безліч господарських операцій, окремі з яких навіть не відображаються в системі подвійного запису, а на позабалансових рахунках, приміром, видача довіреності представнику підприємства-покупця на право отримання від постачальника — продавця сировини, матеріалів тощо, (кредит 08 «Бланки суворого обліку») або й зовсім не зачіпають жодних рахунків, хоч є складовою облікового процесу: виписування рахунків-фактур,



платіжних доручень, товарно-транспортних накладних та інших документів.

Інші ж господарські операції, пов'язані із здійсненням постачання і витрачання отриманих від постачальників — продавців ресурсів відображається не завжди саме як зміни запасів. Приміром, затарювання, навантажувально-розвантажувальні роботи і т. п. здебільшого відображаються у фінансовому обліку як нарахування оплати праці та пов'язаних із цим внесків на соціальні заходи.

У фінансовому та управлінському обліку різноманітність господарських операцій зумовлює те, що кореспонденція рахунків тут здійснюється за кожною з них із використанням десятків синтетичних рахунків та субрахунків та кратної їм (інколи тризначної кількості) аналітичних рахунків, оскільки виробничі запаси обліковуються за найменуваннями, сортами, витрати виробництва — за видами продукції (робіт та послуг), реалізація теж за окремим асортиментом.

У податковому обліку при формуванні доходів і валових витрат власне процес виробництва взагалі не розглядається, оскільки тут до уваги беруть лише постачання і реалізацію. До валових витрат із більше, ніж 10 статей, які передбачені галузевими інструкціями з калькулювання собівартості продукції, виключають лише дві: витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.

Зате в податковому обліку визначальною є послідовність операцій з постачання виробничих запасів та реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), оскільки валові доходи і витрати формуються тут лише з урахуванням так званої «першої події». При цьому як події виступають не одна окрема операція, а декілька. Наприклад, першою подією є продаж покупцям продукції, який у фінансовому обліку передбачає укладання договору з конкретним покупцем, отримання від нього довіреності, виписування товарно-транспортної накладної, врешті відвантаження продукції чи товарів (виконання робіт або послуг), відправку її покупцеві.

Як друга подія тут будуть відображені операції, які пов'язані з розрахунками за продану продукцію (товари, роботи, послуги). Причому вони здійснюються інколи як покупцем, так і продавцем (постачальником), або й двома одночасно — залежно від форми розрахунків (при розрахунках платіжними дорученнями їх виписує і передає в банк покупець; платіжні вимоги-доручення виписує і передає в банк продавець, а покупець лише акцептує їх).

Однак нерідко послідовність операцій інша: спочатку покупці здійснюють попередню оплату і це стає в податковому обліку першою подією, а власне продаж продукції (товарів, робіт і послуг) — другою подією, хоч зміст операцій залишається ідентичний — як додаткова операція тут виникає лише виписування рахунка-фактури, на основі якого покупець здійснює перерахування авансу продавцеві (постачальнику).

Хоч податковий облік в Україні поєднаний з фінансовим насамперед спільним Планом рахунків, відсутність в першому такої об'ємної з огляду на кореспонденцію рахунків стадії як виробництво зумовлює те, що операції з формування валових доходів та валових витрат відповідно при реалізації та постачанні відображається тут 4-5 проводками.

Оподатковуваний прибуток визначається з урахуванням подій, які настали раніше: дата надходження (чи списання) коштів з рахунка — при попередній оплаті, або, навпаки, дата відвантаження (чи одержання) товарів (робіт, послуг) при наступній оплаті. Тобто, при його визначенні змішано два методи: касовий і нарахування. Тому слід чітко контролювати за виписками банку та відомістю обліку реалізації ці дати, щоб не помилитись і наступну оплату не включити повторно у валові доходи, а фактичне надходження товарно-матеріальних цінностей у валові витрати, що однаково небажане.

У обліку ці дві події можна відображати на двох субрахунках: 841 «Валові витрати» та 747 «Валові доходи» за системою записів, яка ґрунтується на розмежуванні дати надходження коштів від

покупців, або попередньої оплати постачальникам від наступного відвантаження їм продукції, товарів (робіт, послуг) чи отримання їх від постачальників. За цією системою записів попередня оплата покупців за продукцію, товари (роботи, послуги) зараховується до валових доходів. Наступне ж відвантаження продукції, товарів (робіт, послуг) у такому випадку до валових доходів не зараховується, а відображається як їхня реалізація за традиційною системою записів на рахунках фінансового обліку. Навпаки, коли спочатку відбулось відвантаження продукції, товарів (робіт, послуг), то їхня відпускна вартість буде зарахована до валових доходів, а наступна оплата покупцями тут не відображається, а записується за традиційною системою на рахунках фінансового обліку.

Відповідно при попередній оплаті постачальникам (підрядникам) за товари (роботи, послуги), які від них ще не отримані, у валові витрати зараховується сума попередньої оплати. Наступне ж отримання таких товарів (робіт, послуг) до валових витрат не відносять, а записують на рахунках фінансового обліку за традиційною системою. Коли ж спочатку від постачальників отримано товари (роботи, послуги), на валові витрати відносять їхню вартість, а наступна оплата відображається на рахунках фінансового обліку за традиційною системою записів без віднесення до валових витрат.

З використанням кореспонденції рахунків викладене виглядає так. При надходженні попередньої оплати від покупців — дебет рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредит субрахунка 747 «Валові доходи», наприклад, 15000 грн. Одночасно ця ж сума відображається за дебетом субрахунка 747 «Валові доходи» і кредитом субрахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Це дуже важливо, бо при відсутності розмежування авансів від наступної оплати втрачається контроль за цими двома подіями. Тому діючу на більшості підприємств практику, коли для розрахунків з покупцями використовується лише рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», зараз треба



змінити і обов'язково використовувати рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними» у всіх випадках. Навіть коли розходження між оплатою і відвантаженням продукції (чи її отриманням від постачальників) немає, бо вони здійснюються в один і той же день, першою подією слід вважати надходження (списання) коштів.

При реалізації продукції, виконанні робіт чи наданні послуг слід звірити, чи була попередня оплата за них. Якщо така оплата була, вартість реалізованої продукції у валові доходи не зараховується, бо як уже зазначалось, було б їхнє подвоєння. Тобто, в цьому випадку субрахунок 747 «Валові доходи» не застосовується, а реалізація відображається за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та кредитом рахунка 70 «Реалізація» — 15 000 грн. Одночасно треба перенести попередньо оплачені кошти цього покупця як погашення заборгованості за реалізовану продукцію, виконані роботи чи послуги проводкою дебет рахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» — 15 000 грн. Коли ж сума авансу менша, ніж вартість реалізованої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, то це також треба врахувати, щоб не занижити валові доходи. Бо в цьому випадку та частина вартості продукції, робіт чи послуг, яка ще не оплачена, повинна бути віднесена до валових доходів з відображенням на субрахунок 747 «Валові доходи».

Для наглядності цей випадок наведемо окремо у системі кореспонденції рахунків. Наприклад, аванс (попередня оплата) складає 10500 грн. Реалізовано ж продукції (робіт чи послуг) на 12600 грн., тобто на 2100 грн. більше. Отже, слід зробити такі записи:

<i>ДЗі</i>	<i>К747 — 10 500 грн.</i>
<i>Д747</i>	<i>К681 — 10 500 грн.</i>
<i>ДЗб</i>	<i>К70 — 10 500 грн.</i>
<i>Д681</i>	<i>К3б — 10 500 грн.</i>
<i>Д3б</i>	<i>К747 — 2100 грн.</i>
<i>Д747</i>	<i>К70 — 2100 грн.</i>



Якщо ж сума авансу покупця більша, ніж вартість реалізованої йому продукції, виконаних робіт чи наданих послуг, то субрахунок 747 «Валові доходи» при фактичній реалізації не використовується, оскільки вся сума авансу вже була на ньому відображена. Однак при перенесенні авансу на рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» в погашення заборгованості за фактичною реалізацією треба цю суму розділити, залишивши на рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ту частину, на яку реалізація ще не відбулась. Наприклад, сума авансу складає 9500 грн., а сума фактичної реалізації 8200 грн. На останню суму складають проводку дебет 681, кредит 36, а решта 1300 грн. далі буде рахуватись як аванс. Інакше можна заплутатись у наведених вище двох подіях, оскільки буде важко відмежувати попередню оплату від наступної.

За цим же принципом складається кореспонденція рахунків з обліку валових витрат при використанні субрахунка 841 «Валові витрати». Наприклад, з поточного рахунка постачальнику перераховано 9500 грн. за матеріали, які ще не одержано. Ця операція була записана за дебетом субрахунка 841 «Валові витрати» і кредитом 31 «Рахунки в банках». Одночасно цю ж суму слід записати за дебетом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та кредитом 841 «Валові витрати».

Коли ж спочатку, наприклад, від постачальника отримано сировину на суму 6500 грн., гроші за яку поки що не оплачено, записи будуть такими:

<i>Д841</i>	<i>К 63 — 6500 грн.</i>
<i>Д 20</i>	<i>К841 — 6500 грн.</i>

Оплачена за цю сировину сума коштів повинна бути записана дебет 63, кредит 31 — 6500 грн. Однак на практиці часто не співпадають вартість отриманих товарів (робіт, послуг) та сума оплати за них. У цих випадках необхідно визначати різницю, і відповідно до того, що переважає над такою операцією, відносити на валові витрати зо\*

таку різницю на підставі товарно-транспортних накладних чи платіжних доручень за відповідною кореспонденцією рахунків.

Так, якщо згідно товарно-транспортної накладної попередньо отримано сировини на 6500 грн., а постачальнику перераховано за платіжним дорученням 8600 грн., на підставі платіжного доручення можна додатково віднести на валові витрати (8600 - 6500) 2100 грн. проводкою дебет 841, кредит 31 і одночасно дебет 63, кредит 841— 2100 грн. Якщо ж попередня оплата постачальникам була проведена на суму, наприклад, 5000 грн., а наступне отримання сировини відбулось на 5800 грн., у цьому випадку на валові витрати можна віднести (5800 - 5000) 800 грн. проводкою дебет 841, кредит 63 і одночасно дебет 20, кредит 63-800 грн.

При відображенні валових витрат слід мати на увазі, що до них відносять не всі без винятку операції з придбання товарів (робіт, послуг) та інші витрати, а лише ті, які передбачені статтею 5 «Валові витрати» Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

В обліку валових витрат і валових доходів є суттєва відмінність. Валові витрати, як правило, відображаються без податку на додану вартість. Валові доходи відображаються, як правило, з податком на додану вартість та акцизним збором за аналогією з традиційним відображенням доходів від реалізації продукції товарів (робіт, послуг) за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». В той же час статтею 4, підпункт 4.2.1. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлено, що з валового доходу виключається сума податку на додану вартість, але лише в тих випадках, коли покупець є платником такого податку. Таке виключення здійснюється розрахунковим шляхом без відображення бухгалтерськими проводками при складанні «Декларації про прибуток підприємства», де валові доходи відображаються без суми податку на додану вартість.

Як видно з наведених вище записів операцій, особливістю обліку валових витрат і валових доходів є те, що рахунки з їхнього обліку



закриваються після відображення кожної операції, оскільки записи на них здійснюються одночасно за дебетом і кредитом. Тому сальдо ці рахунки не мають і у балансі підприємства не наводяться.

Таке одночасне відображення операцій за дебетом і кредитом рахунків 841 «Валові витрати» та 747 «Валові доходи» поряд з тим, що воно по суті є транзитним записом, дає можливість зібрати на першому з них валові витрати підприємства, а на другому його валові доходи за кожний місяць.

На субрахунку 841 «Валові витрати» не відображається списання товарно-матеріальних цінностей на виробництво чи витрати на збут і такі господарські операції записують проводками дебет 23, 91, 92, 93. кредит 20. В результаті витрати виробництва збільшуються, а виробничі запаси зменшуються. Тому статтю 5 п. 5.9. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачено коригування оподаткованого прибутку на зміну цих залишків. Сума коригування визначається розрахунковим шляхом і валові витрати підприємств зменшуються при зростанні сальдо за рахунками з обліку куплених матеріалів, сировини, напівфабрикатів та комплектуючих виробів як на складах, так і в залишку готової продукції та незавершеному виробництві.

Тому необхідно вести окремо облік куплених товарно-матеріальних цінностей, не змішуючи їх з виробленими у власному виробництві. Для цього треба в першу чергу провести розмежування куплених і власних матеріалів за субрахунками 201 «Сировина і матеріали», 203 «Паливо», 209 «Інші матеріали».

При визначенні приросту (зменшення) виробничих запасів треба мати на увазі, що до набуття чинності П (С) БО 9 «Запаси» сума ПДВ, сплаченого при купівлі пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів відшкодовувалась за рахунок прибутку. Зараз, оскільки ПДВ для підприємства є непрямим податком, згідно п.9 цього стандарту, його сума включається у первинну вартість запасів. До валових витрат ці суми включаються лише у розмірі 50 %. Це зумовлює певні ускладнення в обліку виробничих запасів, які

можуть бути вирішені двоюко, якщо на підприємстві, крім легкового автотранспорту, є вантажні автомобілі.

Перший варіант можливий у тому випадку, коли для легкового автотранспорту використовують бензин інших марок, ніж для вантажного. У такому разі оприбуткування цього бензину здійснюється за повною вартістю (з ПДВ) на дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» і за нею ж включається у додаток К1 «Розрахунок приросту (зменшення) балансової вартості запасів».

Коли ж зарані не відомо, скільки бензину буде витрачено на легкові автомобілі, такий варіант неможливий. Як правило, особливо при попередній оплаті за пальне, його вартість відносять до валових витрат, а суму ПДВ — до податкового кредиту. Тому в цьому випадку в кінці місяця треба визначити на підставі звіту про рух пального його вартість, що витрачена на роботу легкового автотранспорту і скоригувати валові витрати, податковий кредит і первинну вартість запасів. Наприклад, на легковий автотранспорт було витрачено пально-мастильних матеріалів на суму 1000 грн. Таким чином методом «червоне сторно» треба відобразити коригування валових витрат-дебет 841, кредит 841-5000 грн.; податкового кредиту-дебет 641, кредит 631-1000 грн. і записати суму ПДВ додатковою проводкою дебет 203, кредит 631-1000 грн.

Слід зазначити, що до складу валових витрат та валових доходів підприємства при визначенні оподатковуваного доходу відносять, відповідно, ряд інших витрат і надходжень, перелік яких наведений в згаданому Законі. Виходячи зі змісту цих витрат, необхідно відображати їх у відповідній кореспонденції, пам'ятаючи, що кожна операція обов'язково одночасно відображається за дебетом і кредитом цих рахунків.

Отже, субрахунки 841 «Валові витрати» та 747 «Валові доходи» є по суті лише синтетичними і транзитними, а тому їх можна було б відкрити тільки в Головній книзі, а всі операції згрупувати і відображати загальними обігами за кореспондуючими рахунками. Однак на практиці доводиться пристосовувати для записів реєстри аналітичного обліку,

зокрема виробничі звіти, книги чи відомості обліку витрат на виробництво, відомості чи книги обліку реалізації продукції, робіт, послуг. Це зумовлено як потребою перевірки достовірності записів податковою інспекцією (у зв'язку з цим необхідністю деталізації записів), так і тим, що складання якісної звітності можливе при умові чіткого обліку валових доходів та валових витрат за їхніми видами.

### **Завдання до практичного заняття за темою «Особливості визначення оподаткованого прибутку в системі податкового обліку, облік податку на прибуток»**

#### **Методичні вказівки**

При підготовці до заняття з цієї теми необхідно вивчити відмінності в обліку оподаткованого прибутку від прибутку, який визначається у системі фінансового обліку. Потрібно ознайомитись з первинними документами і аналітичними документами з обліку податку на прибуток, взаєморозрахунків з бюджетом з його нарахування і сплати. Важливо вивчити особливості обліку податку на прибуток для інших підприємств, в тому числі і малих

#### **План заняття**

1. Особливості оподаткованого прибутку та його відмінності від прибутку у фінансовому обліку.
2. Відмінності у впливі попередньої оплати покупцями постачальникам на формування оподаткованого прибутку і прибутку у фінансовому обліку.
3. Кореспонденція рахунків з операцій попередньої оплати (авансу) покупців.
4. Кореспонденція рахунків з операцій попередньої оплати постачальникам.
5. Первинна документація з обліку податку на прибуток та взаєморозрахунки за ним з бюджетом.

### Індивідуальне завдання

1. На основі наведених даних скласти кореспонденцію рахунків з обліку валових витрат і валових доходів, підрахувати за наведеними операціями їх загальні суми<sup>1</sup>, визначити оподатковуваний прибуток підприємства.
2. Визначити податок на прибуток. Провести записи у журналі реєстрації, склавши кореспонденцію рахунків з його нарахування і оплати в бюджет. Вказати первинні документи і реєстри аналітичного обліку, в яких будуть відображені вказані операції.

Таблиця 2.26

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Собівартість, грн.	Виручка, грн.
1	Перераховано аванс райвузлу зв'язку	2400	Отримано попередню оплату за продукцію	7200	Реалізовано продукцію	2500	6000
2	Покупець перерахував попередню оплату за продукцію	3600	Оплачено аванс автобазі	960	Продано продукцію	2800	2400
3	Надійшов аванс від покупців	4800	Перераховано попередню оплату нафтобазі	840	Відвантажено продукцію	2300	4800
4	Оплачено мито арбітражу	1200	Мале підприємство перерахувало попередню оплату за продукцію	6000	Відпущено продукцію малому підприємству	4200	3000

<sup>1</sup> Суми наведено з податком на додану вартість



**Таблиця 2.27**

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Відвантажено продукцію з наступною оплатою	12000	Придбано з наступною оплатою цеглу	8400
2	Придбано з наступною оплатою продукцію	15600	Реалізовано з наступною оплатою швейні вироби	24000
3	Надійшли з наступною оплатою столярні вироби	16800	Придбано з наступною оплатою пальне	10800
4	Надійшла сировина з наступною оплатою	8400	Відвантажено на умовах наступної оплати товари	14400

**Таблиця 2.28**

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
	Проведено попередню оплату постачальникам за:		Отримано попередню оплату від покупців за продукцію (назву вказати самостійно):	
1	вугілля	600		2400
2	газ	840		3600
3	мастила	960		1200
4	запасні частини	1200		3960

## **2.5. Облікове забезпечення формування валових витрат**

1. *Валові витрати, їх сутність.*
2. *Облікове забезпечення системного формування валових витрат.*
3. *Документація для формування валових витрат за вимогами податкової звітності.*

Основні терміни:

*Валові витрати; витрати виробництва; собівартість продукції (робіт, послуг); приріст та убуток балансової вартості запасів.*

*Валові витрати* — це витрати платника податку з прибутку, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг), охороною праці. Відмінність їх від витрат виробництва, у традиційному розумінні, головним чином у тому, що до валових витрат, поряд з традиційними, зараховуються будь-які витрати платника податку з прибутку, які здійснено ним у зв'язку з придбанням матеріалів, сировини, товарів, робіт і послуг. На витрати виробництва вартість придбаних матеріалів, сировини, товарів не відноситься. Це відбувається лише при їхньому фактичному витрачанні. Роботи і послуги відображають у виробничих витратах незалежно від того, виконані вони власними допоміжними підрозділами, чи придбані. На валові витрати власні роботи і послуги не відносять. Не повністю включається до валових витрат вартість пально-мастильних матеріалів, витрачених на роботи легкових автомобілів. Валові витрати підприємств збільшуються навіть при перерахуванні попередньої оплати постачальникам за товарно-матеріальні цінності, які ще не надійшли. До виробничих витрат попередня оплата не включається.





Інша відмінність у тому, що, наприклад, амортизація основних засобів у валові витрати підприємств не включається, в той час, як вона входить у витрати виробництва за статтею «Витрати на утримання основних засобів». Натомість до валових витрат включають затрати на формування основного стада при переведенні до нього власних тварин, однак вони не відносяться до витрат виробництва.

Витрати виробництва обліковують для визначення собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) та обчислення на цій основі прибутку від реалізації. Валові витрати обліковують лише з метою визначення оподаткованого прибутку.

Рахунків з обліку витрат виробництва є декілька 23, 91, 92, 93, 94, оскільки вони призначені для нагромадження витрат з урахуванням його особливостей на різних підприємствах. Аналітичний облік витрат виробництва ведуть за елементами і статтями витрат, які відображають його специфіку. Облік валових витрат ведуть на одному рахунку, незалежно від специфіки підприємств. Статей, за якими їх слід було б групувати, тут не встановлено.

Закриття рахунків з обліку витрат виробництва проводиться в кінці місяця чи року. Тут може бути дебетове сальдо, яке відображає вартість незавершеного виробництва. Субрахунок 841 «Валові витрати», як уже зазначалось, закривається після кожної операції і сальдо не має.

Облік валових витрат варто здійснювати з використанням системи облікових реєстрів і рахунків податкового обліку. В той же час не передбачено окремого реєстру аналітичного обліку для накопичення валових витрат. Тому можна рекомендувати пристосувати для цього традиційні реєстри, призначені для аналітичного обліку витрат виробництва, що відкриваються до журналу-ордера № 5 (5А). Це можуть бути виробничі звіти, відомості розрахунку витрат на виробництво за економічними елементами і собівартості товарної продукції, книги обліку виробництва або інші пристосовані реєстри, які б давали можливість хронологічно-систематичного запису операцій, підрахунку загального дебетового і кредитового обігу за місяць, перенесення їх у Головну книгу для підрахунку в ній підсумків

Аналітичний облік валових витрат повинен бути організований таким чином, щоб можна було узагальнювати операції у відповідності зі змістом цих додатків.

Зокрема, необхідно передбачити окреме групування валових витрат у хронологічному порядку за такими групами:

- витрати на придбання товарів (робіт, послуг);
- убуток балансової вартості запасів;
- витрати на оплату праці;
- сума страхового збору (внесків) до фондів державного загальнообов'язкового страхування;
- суми внесків на довгострокове страхування життя, додаткове пенсійне страхування;
- суми податків, зборів (обов'язкових платежів);
- витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів;
- добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг);
- витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин;
- 85 % витрат від вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у офшорних нерезидентів;
- інші витрати.

Крім того необхідно деталізувати відображення валових витрат за такими їх видами, що наводяться у додатках Р1, Р2, Р3, Р4, К1, К2 до декларації про прибуток підприємства. Виходячи з кількості позицій, за якими треба групувати витрати в конкретному додатку до декларації про прибуток підприємства, доцільно у графі «Витрати» виробничого звіту відвести таку кількість рядків, яка є достатньою для відображення переліку валових витрат, що наводяться в ньому. Наприклад, для групування витрат для додатку Р1 треба відвести 23 рядки, а для додатка Р3 — всього 12 рядків. Вертикальні колонки цього реєстру «за місяць» будуть використовуватись для запису відповідних сум за конкретними операціями з обліку валових витрат, а «з початку року»

При цьому необхідно звернути увагу на те, що на підприємствах валові витрати треба обліковувати наростаючими підсумками окремо за кожний квартал і в цілому за рік, оскільки вони подають декларації про прибуток підприємства щокварталу. Тому традиційні реєстри з обліку витрат необхідно змінити таким чином, щоб тут можна було відображати, крім даних за місяць, підсумки за перший квартал, другий квартал, перше півріччя, третій квартал, три квартали, рік. Це дозволить уникнути зайвих витрат часу на групування даних при складанні згаданих додатків, а, відтак, на їх основі, декларації про прибуток підприємства. Таким чином, цей реєстр може бути такої форми.

Для обліку валових витрат, пов'язаних з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) необхідне окреме групування первинних документів з придбання матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів у нерезидентів на території офшорних зон. Щоб забезпечити такий облік, потрібно на товарно-транспортні накладні, (платіжні доручення — при попередній оплаті), податкові накладні скласти окремі аркуші-розшифровки, виходячи з того, де і в кого здійснено придбання таких товарно-матеріальних цінностей.

Дані про валові витрати, пов'язані з отриманням послуг (робіт) записують на підставі актів про виконані роботи і надані послуги підприємству зі сторони та податкових накладних. При цьому треба звірити загальний підсумок за відповідними рядками реєстру податкового обліку валових витрат з даними аналітичних реєстрів з обліку витрат виробництва за статтею «Роботи і послуги», маючи на увазі, що цей підсумок, як правило, менший, ніж сума за згаданою статтею, оскільки в неї входить вартість власних робіт і послуг, які за рахунком 841 «Валові витрати» не відображаються. Тому для забезпечення податкового обліку необхідно згрупувати у аркушах-розшифровках дані актів про виконані роботи з поділом на власні, і отримані зі сторони, а останні ще і виходячи з того, де і в кого їх отримано у відповідності з переліком, наведеним до декларації про прибуток підприємства.



**Таблиця 2.29**  
*Реєстр обліку валових витрат*

за 200 \_\_\_\_\_ р.

Перелік витрат	Показники, грн.									
	Січень	іт. Д.	За 1 квартал	Квітень	і т. Д.	За 2 квартал	За 1 півріччя	Липень	іт.Д.	Дебет
Витрати пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг)										
<ul style="list-style-type: none"> <li>• витрати на придбання товарів (робіт, послуг);</li> <li>• витрати на оплату праці;</li> <li>• страхові внески до фондів державного соціального страхування;</li> <li>• сума внесків на довгострокове страхування життя, додаткове пенсійне страхування;</li> <li>• сума податків, зборів (обов'язкових платежів);</li> <li>• добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг);</li> <li>• витрати на поліпшення основних фондів;</li> <li>• оплата вартості товарів (робіт, послуг)</li> <li>• інші витрати.</li> </ul>										

На основі сальдових відомостей відображають зменшення (убуток) виробничих запасів на складах, незавершеному виробництві чи нереалізованій готовій продукції. Записи здійснюють раз у квартал у

кореспонденції дебет 841, кредит 841 на підставі додатка К1 «Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості і запасів».

Водночас при визначенні приросту (убутку) виробничих запасів їх залишки коригують з урахуванням нестач, втрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей.

Вихідна інформація для відображення таких операцій у податковому обліку формується за даними фінансового обліку, зокрема за порівняльними відомостями результатів інвентаризації та прийнятими на основі їхнього аналізу рішеннями керівництва підприємством чи виконавчими документами, коли така справа стала предметом судового розгляду щодо списання чи утримання вартості нестач, втрат і крадіжок ТМЦ.

У податковому обліку, крім відображення операцій щодо списання нестач, втрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей, віднесення визначених сум компенсацій на винних, що практично відображається у фінансовому обліку, необхідно провести коригування залишків придбаних ТМЦ, оскільки за ними визначається приріст (убуток) при обчисленні оподатковуваного прибутку та скоригувати одночасно суму податкового кредиту і валових витрат у частині, пропорційній вартості ТМЦ, за якими виникла нестача. Це зумовлено тим, що до валових витрат включають вартість придбаних ТМЦ для використання у господарській діяльності, а сума сплаченого поставачальникам ПДВ у свій час була віднесена до податкового кредиту. Позаяк нестача ТМЦ безвідносно до причин її виникнення не вважається використанням їх у господарській діяльності, таке коригування є обов'язковим, хоч це і не всіма сприймається однозначно, оскільки сума ПДВ за вартістю нестач, до того ж навіть у подвійному (!) розмірі погашається винною особою, а відтак перераховується підприємством до бюджету. Адже, як відомо, згідно затвердженого постановою КМУ від 21.01.96 р. № 116 «Порядку визначення збитків від розкрадання, нестачі, знищення, псування матеріальних цінностей» сума компенсації нестач винними особами обчислюється, виходячи із балансової вартості ТМЦ, яких не вистачає, помноженої на



індекс інфляції, з додаванням обчислених від цієї вартості суми ПДВ і акцизного збору (за підакцизними товарами) та застосуванням до визначеного таким чином результату коефіцієнта 2. Однак без офіційного вирішення цієї проблеми треба дотримуватись усіх наведених особливостей відображення нестач, втрат і крадіжок ТМЦ як у фінансовому, так і в податковому обліку. Тому на всіх підприємствах необхідно чітко контролювати відображення операцій за наслідками інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей, маючи на увазі, що нерідко виникають як нестачі одних видів, так і надлишки інших. При цьому надлишки треба оприбуткувати у кореспонденції рахунків дебет 20, 21, 22, 26, 27, 28, кредит 719, а нестачі і втрати віднести на винних, оскільки причиною цього, як правило є конкретні матеріально відповідальні особи. Порівняно рідко проводиться зарахування надлишків за окремими видами ТМЦ у рахунок погашення нестач, поза-як це дозволено робити лише щодо подібних запасів, за якими легко припуститись помилок при видачі на виробництво внаслідок сплутування, одних з іншими яке й призводить до т. зв. пересортування.

Фінансовий і податковий облік відображення нестач і крадіжок ТМЦ поєднаний і здійснюється такими записами на рахунках.

Якщо виявлено винуватця нестач, втрат і крадіжок ТМЦ, записи будуть продовжені, виходячи із того, що на таку особу треба віднести не балансову вартість нестачі, а вираховану суму згідно з Порядком визначення збитків. У даному випадку ця сума<sup>1</sup> буде, наприклад, складати:  $(400 \text{ грн.} \times \text{ЦІ} (\text{індекс інфляції}) + (480 \times 20) / 100 (\text{сума ПДВ}) + 0 (\text{сума акцизного збору}) \times 2 = 1152 \text{ грн.}$ , тобто винна особа внесе більшу суму, ніж балансова вартість нестачі. Ця різниця  $(1152 - 400) = 752 \text{ грн.}$  повинна бути перерахована до бюджету.

---

<sup>1</sup> Якщо виявлено нестачу основних засобів, їх списують на субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» за балансовою (залишковою) вартістю, а суму зносу — за дебетом субрахунку 131 «Знос основних засобів». На винних відносять суму, визначену не від первісної, а від балансової вартості основних засобів.



**Таблиця 2.30**

*Кореспонденція рахунків з відображення нестач, втрат і крадіжок товарно-матеріальних цінностей*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Виявлено нестачу ТМЦ на суму за балансовою вартістю	072		400
2. Скориговано валові витрати (якщо нестача є за придбаними ТМЦ) методом «червоне сторно»	841	841	400
3. Скориговано податковий кредит (якщо нестача є за придбаними ТМЦ):			
• методом «червоне сторно»	6411	<b>644</b>	80
• додатковою проводкою	84	644	80
4. Списано балансову вартість нестач на витрати	84	20,21,22, 25, 26, 27, 28,30	400
5. Відображено перегруповання витрат на підприємствах, що застосовують рахунки класу 9	947	84	480
6. Списано балансову вартість нестач на фінансові результати (на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9 — Д-т 791, К-т 84)	791	947	480

Операції за недостачами та крадіжками основних фондів відображаються у такій кореспонденції рахунків.

Наведена кореспонденція рахунків деталізована з дидактичною метою. У практичній роботі облікових працівників немає потреби відображати окремо дорахування податку на прибуток у зв'язку з коригуванням валових витрат, або віднесенням до валових доходів різниці між сумою, визначеною до стягнення з винної особи та

вартістю нестач, втрат і крадіжок ТМЦ, оскільки це здійснюється шляхом коригування валових витрат у першому випадку та відображення валових доходів у другому випадку у Декларації про прибуток підприємства за звітний квартал і зумовлює зміну загальної суми оподаткованого прибутку. Тому окремих проводок з нарахування податку на прибуток у зв'язку з нестачами не складають, а нараховують його у звичайному порядку.

**Таблиця 2.31**

*Кореспонденція рахунків з відображення розрахунків за нестачами, втратами і крадіжками товарно-матеріальних цінностей*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Віднесено на винну особу вартість нестачі ТМЦ:			
• балансову вартість	375	716	400
• суму різниць	375	719	752
Списано вартість нестачі ТМЦ із забалансового рахунку		072	400
Надійшли в касу кошти як погашення заборгованості винною особою	30ї	375	1152
Відображено різницю між сумою до стягнення і балансовою вартістю нестач	719	642	752
Зараховано цю різницю до валових доходів	747	747	752
Дораховано податок на прибуток	982	6412	345
Сплачено до бюджету належні суми:			
• різницю у сумі податку на прибуток (у зв'язку з коригуванням валових витрат) та віднесенням різниці до валових доходів $(400 + 752) \times 0,30$	6412	311	345





Закінчення табл. 2.31

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
• суму коригування ПДВ	6411	311	80
• різницю між сумою, утриманою з винної особи, і балансовою вартістю нестачі ТМЦ	642	311	752

**Таблиця 2.32**

*Кореспонденція рахунків за операціями з нестачі і крадіжок основних фондів (засобів)*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Списано:			
• амортизовану вартість об'єкта	13	10	20
• залишкову вартість об'єкта	976	10	15
Відображено суму, яка повинна бути відшкодована винною особою $[(35 - 20) \times 105\% + 3,7] \times 2$	072	—	28,2
Віднесено на винну особу вартість нестачі:			
• в частині збитку нанесеного підприємству $(35 - 20 + 3)$	375	716	18
• решту суми, яка підлягає внесенню в бюджет $(28,2 - 18)$	375	642	10,2
Списано суму відшкодування з позабюджетного рахунка	—	072	28,2
Скориговано податковий кредит за ПДВ методом «червоне сторно»	641	644	3
Списано суму скоригованого ПДВ звичайною проводкою	976	644	3
Закрито субрахунок 716 та 976	716 79	79 976	18 18

зі\*

При нестачі бланків документів суворого обліку на винних відносять 50-кратну вартість придбання бланків без зазначення номіналу та 5-кратну вартість із зазначеним номіналом<sup>1</sup>. Саму ж нестачу відображають на основі Акта перевірки наявності бланків суворої звітності ф № СЗ-4. При цьому треба мати на увазі, що одночасно з відображенням на балансових рахунках бланки суворої звітності оприбутковують за дебетом забалансового рахунка 08 «Бланки суворого обліку», але не за фактичною, а за умовою вартістю, яка дорівнює 0,1 мінімального розміру оплати праці за один бланк, тобто 18,50 грн. Таким чином, якщо підприємство отримало пачку подорожніх листів автомобіля, у якій є 50 шт. та оплатило за них 9,60 грн., на субрахунку 209 «Інші матеріали» їх будуть обліковувати за вартістю 8 грн. (без 1,60 ПДВ), а за дебетом позабалансового рахунка 08 за вартістю 925 грн. (18,50 грн. x 50 шт).

**Таблиця 2.33**

*Кореспонденція рахунків з обліку нестачі бланків суворого обліку*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано собівартість та умовну вартість бланків, яких не вистачає (8 грн. x 2 шт.) / 50 шт. та (18,50 x 2)	947	209 08	0,32 37,00
Відображено нестачу бланків на позабалансовому рахунку	072		0,32
Віднесено 50-кратну вартість бланків на винну особу і зараховано її до валових доходів (0,32 x 50 )	375 747	747 719,716	16,00 16,00
Списано балансову вартість бланків на фінансові результати	791	947	0,32

<sup>1</sup> Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.1996 р. № 100.

Закінчення табл. 2.33

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано вартість нестачі із позабалансового рахунка		072	0,32
Скориговано валові витрати методом «червоне сторно»	841	841	0,32
Скориговано податковий кредит за придбаними бланками:			
• методом «червоне сторно»	6411	644	0,06
• додатковою проводкою	84	644	0,06
Відображено перегруповання витрат на підприємствах, що застосовують рахунки класу 9	947	84	0,06
Відображено заборгованість перед бюджетом на різницю між сумою, віднесеною на винну особу, та балансовою вартістю бланків (16,00 — 0,32)	719	642	15,68
Дораховано суму податку на прибуток (0,32 x 30)/100	982	6412	0,10
Сплачено у бюджет:			
• суму коригування ПДВ	6411	311	0,06
• суму дорахованого податку на прибуток	6412	311	0,10
• різницю за вартістю нестачі бланків	642	311	15,68

Також тут вказують суму оплати праці працівників підприємства (основним, допоміжним, штатним і тим, що працюють за договорами цивільно-правового характеру), на роботах, що пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг). Оплата праці на

роботах з капітальних вкладень та ремонтів основних засобів у складі валових витрат не відображається. Записи здійснюються на основі первинних документів з виплати оплати праці. На суму нарахованої оплати праці складають кореспонденцію рахунків дебет 841, кредит 661 з одночасним відображенням її за дебетом рахунків 81 чи 23, 91, 92, 93 та кредитом 841. При здійсненні капітальних вкладень на дебет рахунка 841, а відповідно і за його кредитом у кореспонденції з дебетом рахунка 15 відносять лише оплату праці за роботи на вирощуванні багаторічних насаджень.

Відповідно тут відображають відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування, соціальне страхування. На суму цих відрахувань складають кореспонденцію рахунків дебет 841, кредит 65 з одночасним відображенням за дебетом рахунків 81 чи 23, 91, 92, 93 та кредитом 841. При здійсненні капітальних вкладень за дебетом рахунків 841, а відповідно 15 з кредиту 841 відображають лише відрахування, що стосуються оплати праці на вирощуванні багаторічних насаджень. Що ж до витрат на оплату праці та відрахувань з неї при виконанні будівельно-монтажних робіт, то вони на рахунку 841 не відображаються, а записуються у кореспонденції дебет 15, кредит 66,65, оскільки збудовані основні засоби потім амортизуються.

Аналогічно відображають внески від імені своїх працівників на їх додаткове пенсійне забезпечення. На суму таких внесків складають кореспонденцію рахунків дебет 841, кредит 311 і одночасно дебет 313, кредит 841 та дебет 79, кредит 651. Ці кошти при перерахуванні не обкладаються прибутковим податком з доходів громадян, але включаються в доходи такого працівника чи його спадкоємців у випадку їхньої виплати. Якщо ж внески на пенсійний рахунок працівника на його додаткове пенсійне забезпечення здійснюються за рахунок його оплати праці (доходів), вони не включаються в склад валових витрат підприємства і відображаються проводками дебет 313, кредит 311 та дебет 661, кредит 651, тобто, як заборгованість перед працівником з приводу індивідуального страхування.

До валових витрат включаються також податки, збори і платежі, встановлені Законом України «Про систему оподаткування»,



крім податку на прибуток, нерухомість, вартості торгових патентів та пені, штрафів і неустойок. Попередньо такі суми відображаються у додатку Р2 «Суми нарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включаються до валових витрат».

У складі валових витрат відображається також частина витрат на поліпшення основних фондів. Такі дані попередньо вказують у таблиці 3 додатка К1.

Як валові витрати відображають також інші, які пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг). Це можуть бути витрати на відрядження працівників підприємства або членів його керівних органів, витрати на страхування ризику загибелі урожаю, майна, транспортування продукції, громадянської відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, екологічної і ядерної шкоди, яка може бути завдана підприємством, кредитних і інших комерційних ризиків. Однак до валових витрат не можна віднести витрати на страхування сторонніх фізичних і юридичних осіб, а також особисте страхування своїх працівників, коли воно не є обов'язковим. Як інші відображаються також витрати на придбання ліцензій, інших спеціальних дозволів державних органів на проведення господарської діяльності, надання транспортних послуг, (крім торговельних патентів), а також плата за реєстрацію підприємства у виконавчих органах місцевого самоврядування. Тут відображаються також витрати: на утримання і експлуатацію основних засобів природоохоронного значення (крім тих, що підлягають амортизації); на зберігання, переробку, захо- ронення відходів від господарської діяльності або оплату послуг інших підприємств з цього приводу; витрати на очищення стічних вод, інші витрати на природоохоронну діяльність з метою запобігання нанесення шкоди від виробництва, що здійснюється підприємством.

Як інші витрати, що включаються у валові доходи, відображаються також витрати на: спецодяг, обмундирування, продукти спеціального харчування для працівників; винахідництво і раціоналізацію,

проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення і дослідження моделей і зразків, виплату роялті (авторських гонорарів), придбання нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації); на придбання інформаційної літератури; на підписку спеціалізованих періодичних видань; на проведення аудиту (в тому числі і добровільного). Сюди включаються також витрати на підготовку і перепідготовку кадрів за профілем роботи підприємства при умові, що вони перебувають у трудових відносинах з ним і навчаються в навчальних закладах України та не є пов'язаними особами.

Таким чином, валові витрати, які відображаються як інші витрати дуже різноманітні. Тому їх облік досить складний і вимагає додаткового групування документів. При цьому до того ж не у всіх випадках на такі витрати складаються податкові накладні. Так, при відрядженнях податкові накладні не застосовуються, а витрати підтверджуються у традиційному порядку на основі авансових звітів з прикладеними до них посвідченнями про відрядження, квитками на проїзд, квитанціями готелів тощо. Витрати на інші цілі, в свою чергу, складаються з цілого ряду витрат. Наприклад, витрати на утримання дитячих дошкільних закладів включають оплату праці, відрахування на соціальні заходи, вартість продуктів харчування, дитячих іграшок, палива, електроенергії та ряду інших. Тому облік інших витрат в ряді випадків мусить ґрунтуватись на накопиченні їхньої суми спочатку в облікових реєстрах фінансового обліку і наступному відображенні в реєстрі аналітичного обліку за рахунком 841 «Валові витрати» на підставі аркушів-розшифровок, хоч згідно рекомендацій Міністерства фінансів України передбачено спочатку відображати ці витрати в податковому обліку, а вже потім відносити на відповідні об'єкти фінансового обліку з кредиту рахунка «Валові витрати».

Кореспонденція рахунків з обліку валових витрат, які відображаються як інші витрати визначається в кожному конкретному випадку, виходячи з їхнього економічного змісту. При цьому слід мати на увазі, що окремі валові витрати, тут є комплексними, а тому відображаються за різною кореспонденцією рахунків.



**Таблиця 2.34**

*Кореспонденція рахунків з податкового й фінансового обліку інших валових витрат*

Зміст запису	Дебет	Кредит
Електроенергія, витрачена на дослідно-експериментальні та інші роботи, утримання соціальної інфраструктури в залежності від події, яка є першою.	841	63,31
Одночасно	23,91,92,93 або 63,23,91,92,93	841 841,63
Виплата роялті Одночасно	841 127,685	685 841,30,31, 60
Підписка на спеціалізовані періодичні видання	841	63,31,60
Одночасно	23,91,92, 93 або 63,23,91,92, 93	841 841,63
Проведення аудиту, включаючи добровільний аудит за рішенням платника податку, оплата послуг з підготовки кадрів (крім виплати стипендій)	841	685
Одночасно	92,93	841
Нарахування стипендій при професійній підготовці і перепідготовці кадрів	841	661
Одночасно	92,93	841
Витрати на гарантійний ремонт, перепродажні рекламні і представницькі заходи за реєстрацією підприємства в органах державної реєстрації	841	685
Одночасно	23,92,93	841

Зацінчення табл. 2.34

Зміст запису	Дебет	Кредит
Страхування ризиків загибелі урожаю, майна і т. д.	841	655
Одночасно	23	841
Придбання ліцензій, дозволів на проведення господарської діяльності	841	31,60
Одночасно	127	841
Витрати на відрядження у межах норм	841	372
Одночасно	23,91,92,93	841
Відрахування до державних цільових і позабюджетних фондів	841	642
Одночасно	23,91,92,93	841

### **Завдання до практичного заняття за темою «Облік валових витрат»**

#### **Методичні вказівки**

При підготовці до заняття за цією темою необхідно вивчити особливості податкового обліку валових витрат, методику їх групування у реєстрах аналітичного обліку. Треба звернути увагу на відмінності у відображенні валових витрат у податковому обліку та витрат виробництва — у фінансовому обліку. Потрібно засвоїти особливості кореспонденції рахунків з обліку валових витрат, звернувши увагу на взаємозв'язок рахунка «Валові витрати» з рахунками фінансового обліку. Необхідно засвоїти методику використання даних аналітичного обліку для складання декларації про



### План заняття

1. Економічний зміст валових витрат, їх відмінності від витрат виробництва.
2. Характеристика субрахунка «Валові витрати», його відмінності від рахунків з обліку витрат виробництва.
3. Розмежування в податковому обліку валових витрат подій, що відбуваються першими. Документи, на основі яких проводиться такс розмежування.
4. Групування валових витрат за їх видами та кореспонденція рахунків.
5. Використання даних аналітичного обліку валових витрат для складання декларації про прибуток підприємства.

### Індивідуальне завдання

1. На основі наведених даних скласти кореспонденцію рахунків з обліку валових витрат, пов'язаних з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг)<sup>1</sup>.

**Таблиця 2.35**

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Придбано матеріали з наступною оплатою	2400
2	Придбано сировину з наступною оплатою	3600
3	Попередня оплата за напівфабрикати	4800
4	Перераховано попередню оплату за комплектуючі вироби	6000

<sup>1</sup> Суми вказані з податком на додану вартість.



**Таблиця 2.36**

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
Придбано для наступної реалізації товари:			Оплачено за товари, які будуть реалізовані:	
1	Масло селянське	4800	Тканину бавовняну	720
2	Молоко згущене	6000	Тканину вовняну	960
3	Компот із сухофруктів	7200	Мило господарське	600
4	Цукерки	9600	Відра пластмасові	480

**Таблиця 2.37**

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
Виконано перевезення вантажів з наступною оплатою:			Попередня оплата роботи за техобслуговування:	
1	цементу	120	перевірку вагового господарства	108
2	цегли	132	ремонт телефонної мережі	96
3	піску	144	дератизацію приміщень цеху	84
4	глини	180	дезинфекцію складів	72

2. На основі наведених даних скласти кореспонденцію рахунків з обліку валових витрат на оплату праці, соціальне страхування,



та інших витрат, витрат за операціями з борговими зобов'язаннями та валютними цінностями.

**Таблиця 2.38**

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
	Нараховано оплату праці робітникам:		Видано оплату праці за минулий місяць:			
1		2300		2970	придбано облігації	2000
2		1260		1240	погашено облігації	1000
3		1680		612	нараховано відсотки за акціями	5000
4		2050		496	відсотки за кредити	250

**Таблиця 2.39**

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
			Придбано ліцензії на:			
1	Витрачено електроенергію на освітлення клубу	205	перевезення вантажів	120	Вартість валюти, проданої за гривні	5000

Закінчення табл. 2.39

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
2	Виплачено роялті інженеру	124	торгівлю продтоварами	210	Результат перерахунку валюти за курсом	160
3	Підписка на газети	350	Отримано дозвіл на відкриття молокозаводу	198	Оплата послуг з купівлі валюти	210
4	Аудиторські послуги	450	Застраховано майно від загибелі	2160	Збитки від продажу акцій	560

Таблиця 2.40

Група	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
	Нараховано за відрядження:		Проведено відрахування до:	
1	завгоспу	60	фонду соціального страхування	165
2	начальнику цеху	50	пенсійного фонду	431
3	бухгалтеру	20	збір на геологорозвідувальні роботи	212
4	інженеру-механіку	18	плата за реєстрацію підприємства	63

3. Визначити суму відрахувань на державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування. Скласти кореспонденцію з обліку цих відрахувань у складі валових витрат.

## **2.6. Облікове забезпечення формування амортизації основних фондів**

1. *Податковий метод нарахування амортизації і його особливості.*
2. *Групування основних фондів для визначення амортизації та її норми.*
3. *Відображення зміни балансової вартості основних фондів.*

### **Основні терміни:**

*Амортизація основних фондів; знос основних засобів; норми амортизації; балансова вартість основних фондів; первісна вартість об'єктів; залишкова вартість основних засобів.*

На тих підприємствах, які оподатковуються за загальним порядком, необхідно вести податковий облік амортизації основних засобів, оскільки між Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Законом «Про оподаткування прибутку підприємств» є суттєві розбіжності. Зокрема, вони є щодо: прийнятих термінів (основні фонди — у податковому обліку, основні засоби — за стандартом); групування об'єктів (чотири групи — у податковому обліку, 9 субрахунків — у фінансовому обліку); нарахування амортизації (від залишкової вартості, до того ж сукупної об'єктів другої, третьої і четвертої груп раз на квартал — у податковому обліку, за п'ятьма можливими способами окремо за кожним об'єктом щомісяця — у фінансовому обліку); віднесення витрат на поліпшення основних засобів (до 10% будь-яких витрат на поліпшення основних фондів можна віднести до валових витрат, а решту приєднують до залишкової вартості об'єктів першої групи,

сукупної вартості другої — четвертої груп — у податковому обліку, віднесення витрат на ремонт у повній сумі до витрат звітного періоду (списання), оскільки вони здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод, і збільшення первинної вартості основних засобів на суму витрат на реконструкцію, модернізацію, модифікацію, добудову, обладнання, оскільки в результаті цього первинно очікувані економічні вигоди від використання об'єктів зростають — у фінансовому обліку) тощо.

До першої групи входять будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі, жилі будинки, квартири. Її можна позначити умовно<sup>1</sup> 10/1 «Будівлі і споруди».

До другої групи входять: автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі, і інше конторське (офісне) обладнання, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти. Цю групу можна позначити 10/2 «Автотранспорт, меблі, прилади».

До третьої групи входять інші основні фонди, що не ввійшли до першої та другої груп, включаючи прилади промислового призначення, сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження. Їх можна умовно позначити 10/3 «Інші основні фонди».

До четвертої групи входять електронно-обчислювальні машини.

У фінансовому обліку витрати на формування основного стада відображають як капітальні інвестиції з наступним зарахуванням до основних засобів і до собівартості продукції не включають. У податковому обліку витрати на придбання тварин основного стада списують на валові витрати.

---

<sup>1</sup> Невідповідність субрахунків з обліку основних засобів за новим Планом рахунків у фінансовому обліку та їхніх груп у податковому обліку мала б бути усунена Міністерством фінансів України. Оскільки цього поки що не зроблено, можна скористатися таким умовним позначенням.

Фінансовий облік основних засобів ведуть окремо за кожним об'єктом. У податковому обліку основні засоби обліковують окремо лише за об'єктами першої групи. У друпй-четвертій групах тут обліковується сукупна вартість всіх об'єктів.

Основні засоби у фінансовому обліку відображають за первісною (справедливою) вартістю. У податковому обліку до уваги беруть тільки залишкову (балансову) вартість основних засобів. При умові, що залишкова вартість окремого об'єкта основних засобів першої групи зменшиться до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, вона списується на валові витрати. Таким чином, цей об'єкт вибуває із системи податкового обліку. У фінансовому обліку навіть повністю амортизовані об'єкти продовжують рахуватись аж до їх ліквідації чи продажу.

Невиробничі основні засоби у податковому обліку не враховуються, на відміну від фінансового обліку, де забезпечується облік всіх без винятку основних засобів.

Окремі особливості є і щодо відображення операцій з надходження і вибуття основних засобів.

Зокрема до податкового кредиту відносять суму податку<sup>1\*</sup> на додану вартість, сплачену (нараховану) постачальникам і підрядникам у зв'язку з придбанням чи будівництвом основних засобів. Однак вартість цих об'єктів чи виконаних будівельно-монтажних робіт у валові витрати не включають. У той же час до валових доходів зараховують виручку за реалізовані основні засоби або суму відшкодування, коли ліквідація певних об'єктів була вимушеною. Тут виникають податкові зобов'язання з податку на додану вартість. Одночасно залишкову вартість вимушено ліквідованих об'єктів зараховують до складу валових витрат.

На відміну від фінансового й управлінського обліку, де у витратах виробництва амортизація відображається як їх елемент у складі статті «Витрати на утримання основних засобів», у податковому

<sup>1</sup> Лише за виробничими основними засобами.

обліку вона не включається у валові витрати. До того ж методика визначення амортизації основних засобів зараз може бути різною у фінансовому (управлінському) та податковому обліку, оскільки Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» передбачено, що вона може розраховуватися п'ятьма вказаними тут способами, або підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Таким чином, якщо у фінансовому та управлінському обліку амортизацію основних засобів (крім інших необоротних активів) підприємство нараховує за прямолінійним методом, або зменшення залишкової вартості, прискореним зменшенням залишкової вартості, кумулятивним чи виробничим методами, неминуче виникає неспівпадання її суми з даними податкового обліку. Це зумовлено тим, що у податковому обліку вона далі нараховується згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Цей порядок нарахування амортизації основних засобів є обов'язковим у податковому обліку, незалежно від того, який із методів її визначення передбачить підприємство своєю обліковою політикою за П (С) БО 7 «Основні засоби» для застосування у фінансовому обліку.

Суми перевищення балансової вартості над виручкою від реалізації основних фондів першої групи та нематеріальних активів, тобто суми збитку за такими операціями відображають у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 742 з одночасним віднесенням на збитки за дебетом 79 і кредитом 841. Однак тут не відображаються збитки від реалізації основних засобів другої і третьої груп.

Як балансову вартість окремого об'єкта основних фондів першої групи, який підлягає вимушеній заміні з незалежних від платника податку обставин, у валових витратах відображають залишкову вартість будівель і споруд, або їх частин, коли вони зруйновані, вкрадені, або підлягають зносу чи платник податку змушений відмовитися від використання таких фондів внаслідок загрози руйнування





чи зносу за кореспонденцією рахунків дебет 841, кредит 742 і одночасно дебет 947, кредит 841 на суму залишкової вартості основних засобів. Відновну вартість в цьому випадку, як і в інших, списують у кореспонденції рахунків дебет 972, кредит 10. Вартість основних засобів другої і третьої груп на валові витрати при вимушеній ліквідації не відносять. Так само не відносять на валові витрати залишкову вартість об'єктів першої групи, якщо їхня ліквідація не була вимушеною, а здійснювалась за рішенням платника податку.

Як балансову вартість основних фондів другої та третьої груп, що не містять матеріальних цінностей на початок звітного кварталу у валових витратах відображають залишкову вартість основних засобів, лише в тому випадку, коли в них немає жодного об'єкта в натурі, а сума зносу менша, ніж сальдо основних засобів. При цьому складають кореспонденцію рахунків дебет 13/2.3, кредит 10/2.3 в межах суми зносу, а на різницю між залишковою вартістю основних засобів і сумою зносу — дебет 841, кредит 10/2.3 та одночасно дебет 79, кредит 841.

Витрати, пов'язані з розвідкою (дорозвідкою) чи розробкою корисних копалин, що не призвела до їх відкриття, або є недоцільною відображають у сумі таких, що передбачені Законом «Про оподаткування прибутку підприємств». Тут не відображаються витрати на розвідку чи розробку родовищ, що використовуються, оскільки за цими витратами нараховується амортизація. При списанні на валові витрати витрат на розвідку родовищ, які не відкриті, або їх використання є недоцільним, складають кореспонденцію рахунків дебет 841, кредит 841, оскільки такі витрати попередньо обліковувались у фінансовому обліку за окремою групою; при цьому з них треба виключити вартість списаних товарно-матеріальних цінностей, щоб не допустити подвійного включення у валові витрати (перший раз при купівлі, другий при віднесенні на валові витрати витрат на розвідку чи розробку корисних копалин, які недоцільно використовувати).



Амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується окремо за кожним об'єктом лише стосовно тих, які належать до першої групи. За основними засобами другої — четвертої груп вона нараховується від сукупної балансової, тобто, залишкової вартості за кожною з цих груп. Однак у фінансовому (управлінському) обліку амортизацію і знос основних засобів необхідно обліковувати в розрізі кожного об'єкта окремо, незалежно від того, до якої групи вони належать. Це зумовлено тим, що облік витрат виробництва неможливий за загальною сумою амортизації, у зв'язку з тим, що більшість основних засобів використовуються у конкретних виробництвах, і для відображення амортизації на рахунках з обліку витрат треба мати її суму за кожним із них, що без даних про суму амортизації в розрізі об'єктів визначити не можна. Сума ж зносу за кожним об'єктом у фінансовому обліку є дуже важливою для визначення результатів при їх реалізації чи ліквідації.

Амортизація основних засобів другої — четвертої груп нараховується до досягнення ними нульової залишкової вартості і на цьому припиняється. Що ж стосується об'єктів першої групи, то тут вона нараховується за кожним об'єктом доти, доки його (балансова) вартість не зменшиться до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. До цього моменту нарахована амортизація на валові витрати не відноситься, а лише на витрати виробництва. Балансова ж вартість об'єктів першої групи, коли вона зменшилась до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, відображається у складі валових витрат за кореспонденцією рахунків дебет 841, кредит 13. Одночасно цю ж суму відносять на дебет рахунків 83 (23, 91, 92, 93) з кредиту рахунка 841. В результаті балансова вартість такого об'єкта основних засобів стає рівною нулевій і нарахування амортизації за ним далі не проводиться.

Для нарахування амортизації основних засобів станом їх треба згрупувати за встановленими чотирма групами. Оскільки нарахування амортизації проводиться від вартості основних фондів за кожний квартал, у податковому обліку вона вираховується за формулою:

$$B(a) \sim \text{до } -1) + П(a-T) B(a-G)$$

де  $B(a)$  — балансова вартість групи (окремого об'єкта I групи) на початок розрахункового кварталу;

$B(a_{-1})$  — балансова вартість групи (окремого об'єкта I групи) на початок попереднього кварталу, що передував розрахунковому;

$77_{(a-i)}$  — сума витрат понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій, інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$B(a_{-1})$  — сума виведених з експлуатації основних фондів, (окремого об'єкта I групи) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$A_{(a-i)}$  — сума амортизаційних нарахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

У податковому обліку не враховується амортизація легкових автомобілів. Тому, не зважаючи на те, що вони належать до другої групи основних засобів і в фінансовому обліку амортизація на них нараховується, у податковому обліку при складанні декларації про прибуток сума амортизації легкових автомобілів не відображається. Таким чином, нарахування амортизації треба проводити окремо по основних засобах другої групи, за якими вона враховується при визначенні оподаткованого прибутку, і окремо по легкових автомобілях, амортизація яких відображається лише у фінансовому обліку.

При реалізації основних засобів у податковому обліку вартість групи основних засобів зменшується у першій групі на залишкову вартість об'єкта, у другій і третій групі — на продажну вартість об'єкта. При ліквідації основних засобів вартість першої групи зменшується на залишкову вартість об'єкта, вартість другої і третьої груп не змінюється.

У фінансовому обліку вартість кожної групи при реалізації і ліквідації зменшується на суму відновної вартості таких об'єктів.

З урахуванням того, що балансова вартість основних фондів для нарахування амортизації визначається щокварталу, необхідно скласти розрахунок її коригування. Він може бути такої форми.

**Таблиця 2.41**

*Зміна балансової вартості основних фондів підприємства «Збруч» на початок другого кварталу 200\_ року*

Групи основних засобів	Балансова вартість основних фондів на початок попереднього (першого) кварталу, грн.	Сума амортизації за попередній квартал, грн., коп.	Вартість об'єктів, що надійшли в групу за попередній (перший) квартал, грн.	Вартість об'єктів, що вибули з групи за попередній (перший) квартал, грн.	Балансова вартість основних фондів на кінець попереднього (першого) кварталу за мінусом амортизації, грн., коп. (гр. 2 - гр. 3 + + гр.4 - гр.5)
1	2	3	4	5	6
1 група	1 126 750	9859,06	121 920	150 610	1 088 201
ii група	179 124	5486,68	21 145	7160	187 522
111 група	329 658	8653,52	24 160	—	345 164
IV група	40 000	4000,00	*1000	5000	41 000
Разом:	1 675 532	28 099,26	177225	162 770	1 661 887

На підставі такого коригування відображають вартість основних фондів на початок кожного звітного кварталу у розрахунку амортизаційних відрахувань.

Слід зазначити, що відповідного реєстру нарахування амортизації, який враховував би особливості її визначення, що виникли після 1 липня 1997 року, поки що не встановлено, тому виходячи з потреб податкового обліку, доводиться пристосовувати інші реєстри.

**Таблиця 2.42**

*Розрахунок амортизаційних відрахувань основних засобів підприємства «Збруч» на 200\_ рік*

Інвентаризаційний номер об'єкта	Групи <sup>1</sup> перелік основних засобів, норми амортизації,	Балансова вартість на початок II кварталу, грн.	Сума амортизації на 11 квартал, грн., коп.	Сума амортизації на місяць, грн., коп
1001	Склад — 2 %	126 120	2522	841
	іт. д.			
Разом за 1 групою		1 088 201	21 764	7255

Сума амортизаційних відрахувань нематеріальних активів: ліцензій і дозволів на користування землею, водою, іншими природними ресурсами, на здійснення окремих видів діяльності, оренду будівель і споруд та ін. визначається платниками податку окремо за кожним їх видом. Норм нарахування амортизації тут не встановлено і вона визначається, виходячи з терміну використання нематеріальних активів (або діяльності підприємства), але не більшого 10 років. Затверджуються розрахунки амортизації нематеріальних активів керівником підприємства. Наприклад, вартість ліцензії для здійснення вантажних перевезень складає 4000 грн. Термін її дії 5 років. Отже, сума амортизації в розрахунку на квартал для цього виду нематеріальних активів складає  $(4000 \text{ грн.} : 5 \text{ років} \times 4 \text{ квартали}) = 200 \text{ грн.}$ , а її норма  $(200 \text{ грн.}/4000 \text{ грн.}) \times 100 = 5 \%$ .



При визначенні амортизації нематеріальних активів треба мати на увазі, що вона нараховується не від залишкової, а від їхньої первісної (відновної) вартості до досягнення нульової залишкової вартості і відображається лише у фінансовому обліку за кореспонденцією рахунків дебет 83 (23, 91, 92, 93), кредит 133, а на валові витрати не відноситься, оскільки враховується при коригуванні оподатковуваного прибутку.

Необхідно мати на увазі, що нерідко на підприємствах як первісна, так і залишкова вартість основних засобів у фінансовому обліку та балансова вартість основних фондів у податковому обліку нереальні, а тому їх потрібно виправити, оскільки при перевірці може виявитись, що підприємство неправильно нараховує амортизацію, отже, можливі відповідні санкції податкової інспекції.

Отже, податковий облік основних засобів та їх амортизації, який треба вести на підприємствах, що оподатковуються від прибутку, доволі складний і відрізняється від фінансового обліку, теж обов'язкового для ведення. На підприємствах, що сплачують фіксований сільськогосподарський податок, достатньо фінансового обліку основних засобів та їх амортизації.

Варто звернути увагу, що у відповідності з П (С) БО 7 «Основні засоби» амортизації підлягають також продуктивні тварини (корови, свинюматки тощо), а її визначення проводиться її основного стада, за будь-яким із передбачених тут методів нарахування. Однак, якщо за іншими основними засобами на суму нарахованої амортизації коригують оподатковуваний прибуток (нагадаємо, це стосується с.-г. підприємств-неплатників ФСП), то амортизація продуктивних тварин на зменшення цього прибутку не відноситься, оскільки у податковому обліку витрати на формування основного стада включаються до валових витрат підприємства.

У фінансовому обліку амортизація продуктивних тварин включається до витрат виробництва, отже, до собівартості продукції тваринництва.

Оподатковуваний прибуток визначають на основі даних про валові доходи, валові витрати та суму амортизації основних виробничих фондів. Прибуток за даними фінансового обліку, визначається внаслідок закриття рахунків з обліку доходів від реалізації, іншого операційного доходу, доходу від участі в капіталі, інших доходів, в тому числі фінансових та надзвичайних (дебет рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, кредит 79), а також списання собівартості реалізації адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат (дебет 79, кредит 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 23, 26 та ін.), тобто, в системі кореспонденції рахунків і для його визначення передбачено спеціальний рахунок 79 «Фінансові результати». Оподатковуваний прибуток визначається розрахунковим шляхом, без відображення на якомусь рахунку.

Для забезпечення правильного нарахування амортизації засобів за новими нормами необхідно уточнити дані обліку. З цією метою слід перевірити «Описи інвентарних карток по обліку основних засобів» (типова форма № ОС-10), які повинні відображати точний перелік об'єктів основних засобів, що віднесені до кожної класифікаційної групи. Попередньо ж, разом з інженерами підприємства, необхідно проаналізувати правильність віднесення до кожної класифікаційної групи конкретних об'єктів основних засобів, що обліковуються в інвентарних картках обліку основних засобів. Особливо це стосується типових форм ОС-6, ОС-7, ОС-9, оскільки правильність віднесення основних засобів до відповідної класифікаційної групи можна встановити лише з урахуванням їх технічних характеристик.

При цьому слід уважно проаналізувати правильність віднесення до основних засобів відповідних об'єктів, маючи на увазі, що періодично змінювалась вартість засобів, які обліковувались у складі основних фондів. Особливо часто змінювалась гранична вартість, яка є підставою до віднесення засобів праці до складу основних фондів в останні роки, оскільки у зв'язку з інфляцією замість визначення вартісної межі згідно з «Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» було встановлено, що до основних



засобів не належать предмети вартістю до 15 мінімальних розмірів заробітної плати за одиницю за ціною придбання незалежно від терміну служби, але з окремими винятками з цього правила. Таким чином, гранична мінімальна вартість основних засобів змінювалась від 100 крб. у 1980 році до 255 гривень у 1996 році. Це зумовлювало певні труднощі в обґрунтованому віднесенні окремих засобів праці до складу основних фондів чи малоцінних і швидкозношуваних предметів. Крім того, це призвело до нечіткого розмежування їх у обліку навіть при правильному відображенні при зарахуванні на баланс, оскільки згідно з п. 12 вищезазначеного положення зміни в бухгалтерському обліку основних засобів, зарахованих на баланс, з цієї причини не проводяться.

Крім того, до останнього часу цьому питанню взагалі не надавалось належного значення, оскільки віднесення основних засобів до тих. чи інших груп за умови правильного застосування норм амортизації практично не впливало на достовірність звітних показників, які контролюються, зокрема, податковими інспекціями.

Другою характерною помилкою в обліковому забезпеченні звітності є неправильне визначення залишкової вартості основних засобів.

Необхідно зазначити, що в останні роки у зв'язку з реформуванням власності і приватизацією підприємств вкрай важливим є саме це питання, оскільки викривлення реальної вартості об'єктів приватизації неприпустиме.

Разом з тим на більшості підприємств залишкова, а інколи і початкова вартість основних засобів неточна. Причому, викривлення її пройшло як в одну (зменшення), так і в іншу (збільшення) сторони. Причин тут декілька. Насамперед слід відзначити, що помилки виникли внаслідок неправильних індексацій вартості основних засобів у зв'язку з інфляцією. Як відомо, такі індексації проводились чотири рази: станом — на 1 травня 1992 р., 1 серпня 1993 р., 1 січня 1995 р. і 1 квітня 1996 р. В основу індексації закладено належність основних засобів до класифікаційних груп, галузей народного господарства. Причому принцип індексації змінювався.





Так, у 1992 році на кожному підприємстві враховувалась приналежність основних засобів за відповідною класифікацією до галузей народного господарства і коефіцієнти індексації однотипних будівель залежно від цього могли складати від 11 до 17, а машин і обладнання від 9 до 841 разів, у 1993 р. і наступних роках приналежність основних засобів до відповідної галузі народного господарства вже не враховувалась. Вартість усіх будівель, споруд і передавальних пристроїв збільшувалась за однаковими коефіцієнтами, але з урахуванням строків введення в експлуатацію. У зв'язку з цим найчастішими були помилки, пов'язані з віднесенням конкретних об'єктів основних засобів до відповідних галузей народного господарства.

Наприклад, на підприємствах системи хлібопродуктів є основні засоби, що належать до галузей, які за індексацією станом на 1 травня 1992 р. визначені як «Заготівлі» і «Борошнокруп'яна та комбікормова». Хоч коефіцієнти індексації вартості будівель першої і другої галузей тоді були майже однаковими — 15 та 14, внаслідок наступних індексацій їх вартість вже відрізнялась на значну суму, яка була кратною наступним коефіцієнтам індексації: 37,6 рази — у 1993 р., 44 рази — у 1995 р.», 7,5 рази — у 1996 р. Таким чином, залежно від того, до якої класифікаційної галузі віднесено, наприклад, склад, його початкова балансова вартість відрізняється станом на 1 січня 1997 р. вже у 1240 разів. Частими є також помилки у застосуванні коефіцієнтів індексації в наступні роки. Оскільки вони були різними, залежно від строків зведення об'єктів в експлуатацію чи віднесення їх до класифікаційних груп за натурально-речовими ознаками: будівлі, споруди та передавальні пристрої, обладнання тощо, а відрізнити їх важко, то це не призвело до неправильного застосування коефіцієнтів індексації і викривлена внаслідок згаданих помилок при індексації, у багатьох норм амортизації, оскільки, як відомо, сума зносу основних засобів дорівнює їх амортизації на повне відновлення.

Слід врахувати, що протягом останніх 25 років норми амортизації змінювались тричі. Причому, починаючи з 1991 року, норми на

відміну від попередніх, коли існували також норми амортизації на капітальний ремонт. До того ж норми амортизації значно підвищились. Якщо, наприклад, у 1970 році норма амортизаційних відрахувань на повне відновлення будівель полегшеної кам'яної кладки складала 1,5 % від їх балансової вартості, то вже у 1991 році — 2,5 %. Подібним чином змінились і норми амортизаційних відрахувань решти основних засобів. Якщо врахувати, що сума зносу основних засобів урожайності до 1996 року на інвентарних картках з обліку основних засобів лише раз на рік, то зрозуміло, що це не сприяло уникненню помилок в обліковому забезпеченні звітності, щодо правильності.

Певною мірою облікове забезпечення звітності ще більше ускладнилось у зв'язку з застосуванням понижуючих коефіцієнтів, їх частими змінами. Наприклад, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 16 травня 1996 р. № 523 «Про проведення індексації балансової, вартості основних фондів та визначення розмірів амортизаційних відрахувань на повне їх відновлення в 1996—1997 роках» амортизаційні відрахування на повне відновлення, а, отже, і сума зносу основних засобів за четвертий квартали 1996 року та перший — третій квартали 1997 року визначаються не у повному розмірі, а з застосуванням коефіцієнтів, які збільшуються від 0,25 до 0,85. В четвертому кварталі 1997 року амортизація і знос повинні були нараховуватись у повному обсязі. Однак потім було внесено зміни і у третьому кварталі 1997 р. необхідно було застосовувати коефіцієнт 0,70, а не 0,85, як визначалось спочатку. На четвертий квартал 1997 р. було продовжено застосування коефіцієнта 0,70, хоч початково він був визначений як одиниця. На 1998 р. було продовжено застосування понижуючого коефіцієнта 0,70 при нарахуванні амортизації основних засобів. Однак 10 лютого 1998 р. внесено зміни до ст. 22 «Закону про оподаткування прибутку підприємств», згідно з якими у 1998 році слід було застосовувати понижуючий коефіцієнт нарахування амортизації основних засобів 0,6. Врешті-решт коефіцієнти були такими:

**Таблиця 2.43***Коефіцієнти зменшення амортизації (зносу) основних засобів*

Роки	Квартали			
	1	II	III	IV
1995	0,25	0,5	0,75	1,0
1996	1,0	1,0	0,35	0,5
1997	0,5	0,5	0,7	0,7
1998	0,6	0,6	0,6	0,6
1999	1,0	0,8	0,8	0,8
2000	1,0	0,8	0,8	0,8

Змінено традиційний порядок відображених в обліку витрат на капітальний ремонт основних засобів. На виконання згаданої постанови Кабінету Міністрів України наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 1996 р. № 120 було встановлено, що витрати на закінчений капітальний ремонт відносяться на збільшення балансової вартості.

Зараз же витрати на реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів відображаються їх наступним віднесенням на витрати відповідних виробництв, але лише в межах % сукупної залишкової вартості основних фондів на початок року 1. Решта ж витрат приєднується до їхньої вартості. Оскільки нарахування амортизації і зносу проводиться від загальної ремонт, то це також ускладнює контроль за правильністю їх нарахування, а отже і визначення залишкової вартості основних засобів.

Тому необхідно уточнити суму зносу основних засобів до 1 липня 1997 р. по кожному об'єкту, маючи на увазі, що нарахування

амортизації проводилось з наступного місяця після введення основних засобів в експлуатацію. Отже, при визначенні тривалості місяців експлуатації об'єктів основних засобів завжди треба один місяць відкинути. Наприклад, будівлю введено в експлуатацію у лютому 1980 року. Отже, тривалість її експлуатації буде складати 10 місяців — у 1980 році, 192 місяці протягом 1981-1996 років та 6 місяців — у 1997 році, що разом складає 208 місяців. Відразу ж треба врахувати, що протягом 1995-1997 років застосовувались понижуючі коефіцієнти нарахування амортизації (зносу) основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів введений в експлуатацію до 1 січня 1995 року, від загальної кількості місяців його використання треба відняти 30 місяців — останніх два з половиною роки, що передують даті зміни порядку нарахування їх амортизації (зносу), а потім додати 19,05. Останнє число — це сума добутоків місяців 1995-1996 років і першого півріччя 1997 року на коефіцієнт нарахування амортизації, які застосовувались<sup>1</sup> в цей період. Зокрема; у 1995 році вона складала  $(0,25 \times 3) + (0,50 \times 3) + (0,75 \times 3) + (1,0 \times 3) - 7,50$ ; у 1996 році відповідно  $(1,0 \times 3) + (1,0 \times 3) + (0,35 \times 3) + (0,50 \times 3) = 8,55$ ; за перше півріччя 1997 року  $(0,50 \times 3) + (0,50 \times 3) = 3,0$ .

Коли ж певний об'єкт основних засобів введено в експлуатацію протягом 1995 року чи пізніше, то корегування тривалості його використання проводиться не за цими даними, а вирахованими в кожному випадку окремо.

Визначивши таким способом тривалість місяців експлуатації кожного об'єкта основних засобів, вираховують рівень його зносу станом на 1 липня 1997 році. У наведеному прикладі тривалість, експлуатації будівлі у місяцях, яку враховують при визначенні її зносу, складає  $(208 - 30 + 19,05) = 197,05$  місяців. Річний % амортизації згідно з нормами, що діяли до 1 липня 1997, для цієї, наприклад, будівлі був встановлений 2,8. Отже, рівень зносу цієї будівлі станом на 1 липня 1997 року дорівнює  $(197,05 \text{ місяців} \times 2,8) = 55,17 \%$ . Помноживши відновну вартість цієї будівлі (тобто, вартість після індексації), наприклад 1 206 301 грн. на рівень зносу, одержимо

його суму з початку експлуатації (1 206 301 x 55,17): 100 = 66539,84 грн. Після цього, віднявши від відновної вартості будівлі суму зносу, визначимо її залишкову вартість (1 206 301 - 665 407) = 54063 грн., яка є основою для нарахування амортизації (зносу) у третьому кварталі 1997 року. З цією метою залишкову вартість будівлі треба помножити на % квартальної норми амортизації, встановлений для першої групи основних засобів (54063,16 x 1,25 x 0,7)/100 = 473,05. Для податкового обліку ціп цифри достатньо. Однак у фінансовому обліку амортизація основних засобів, їх знос відображаються щомісяця. Щоб визначити місячну суму амортизації і зносу основних засобів, треба її квартальну суму поділити на 3: 473,05/3 = 157,68.

Помилки щодо оцінки об'єктів із набуттям чинності П (С) БО 7 «Основні засоби» можна ліквідувати, оскільки у п. 16 тут зазначено, що підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартістю значно (більше як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. При цьому первісна вартість і сума зносу об'єкта основних засобів перемножуються на індекс переоцінки, який визначається діленням справедливої вартості цього об'єкта на його залишкову вартість.

За роз'ясненням Державної податкової адміністрації України для визначення реальної вартості необхідно використовувати інформацію, яка б документально підтверджувала ринкову ціну об'єктів основних засобів, прайс-листи газет, журналів (періодичних видань), з вартість основних фондів, які морально застарілі і зняті з виробництва, зношені, але перебувають в експлуатації і визначення ринкових цін яких утруднюється відсутністю офіційної інформації, може визначатись експертною комісією підприємства.

Особливих труднощів щодо відображення дооцінки об'єктів основних засобів у зв'язку із заниженням їхньої справедливої вартості немає. Так, суми збільшення первісної вартості та зносу визначаються у наступному порядку. Наприклад, первісна вартість автомобіля ЗИЛ-ІЗО заданими обліку складає 6000 грн. Знос автомобіля за даними обліку на дату уточнення його оцінки дорівнює 4000 грн.,

отже залишкова вартість його  $(6000 - 4000) = 2000$  грн. Справедлива вартість цього автомобіля за даними експертної оцінки визначена у сумі 5000 грн. Таким чином, індекс переоцінки буде  $5000/2000 = 2,5$ , переоцінена первісна вартість автомобіля  $6000 \times 2,5 = 15000$  грн., переоцінена сума зносу  $4000 \times 2,5 = 10000$  грн. При цьому сума збільшення (дооцінки) автомобіля буде  $15000 - 6000 = 9000$  грн., а зносу —  $10000 - 4000 = 6000$  грн. За цими даними треба скласти кореспонденцію рахунків:

- дебет рахунка 10 «Основні засоби», відповідний субрахунок, кредит субрахунка 423 «Дооцінка активів» — на суму збільшення первісної вартості об'єкта, тобто 9000 грн.;
- дебет субрахунка 423 «Дооцінка активів», кредит субрахунку 131 «Знос основних засобів» — на різницю зносу, тобто 6000 грн.

Записи операцій щодо уцінки неправильно дооцінених основних засобів у системі кореспонденції рахунків дещо ускладнюються тим, що сумі уцінки повинна списуватись за дебетом двох субрахунків: 423 «Дооцінка активів» — у межах сум попередньої дооцінки, та 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» — на суму перевищення уцінки над попередньою дооцінкою (дооцінками), і кредитом рахунка, 10 «Основні засоби». На підприємствах, що не застосовують рахунки класу 9 останню суму списують на рахунок 84 «Інші операційні витрати». Одночасно, необхідно списати суму неправильно визначеного зносу. Якщо об'єкт раніше не дооцінювався, суму зменшення зносу у зв'язку з його уцінкою списують у кореспонденції дебет субрахунка 131 «Знос основних засобів», кредит рахунка 10 «Основні засоби», відповідний субрахунок. За об'єктами, які раніше дооцінювались, завищену суму зносу списують у кореспонденції субрахунків дебет 131, кредит 423.

З урахуванням наведеного вище послідовність уцінки об'єкта основних засобів можна продемонструвати на такому прикладі: первісна вартість комп'ютера з урахуванням попередніх індексацій на дату переоцінки визначена у сумі 5000 грн., а сума зносу -4000 грн.

Таким чином залишкова вартість комп'ютера з урахуванням попередніх, індексацій складає (5000 - 4000) - 1000 грн. Справедлива вартість комп'ютера на дату переоцінки дорівнює 600 грн.

Отже, індекс переоцінки буде:  $600/1000 = 0,6$ . Звідси виходить, що переоцінена первісна вартість комп'ютера має складати  $5000 * 0,6 = 3000$  грн., переоцінена сума зносу —  $4000 * 0,6 = 2400$  грн. Тому сума уцінки первісної вартості комп'ютера дорівнює  $(5000 - 3000) = 2000$  грн.; сума уцінки зносу  $(4000 - 2400) = 1600$  грн. Оскільки за результатами попередніх індексацій первісна вартість комп'ютера збільшилась лише на 1300 грн., тому сума уцінки перевищує суму дооцінок первісної вартості комп'ютера на  $(2000 - 1300) = 700$  грн. Ці суми будуть відображені у такій системі записів на рахунках бухгалтерського обліку.

**Таблиця 2.44**

*Кореспонденція рахунків*

*із відображенням уцінки об'єкта основних засобів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Зменшено первісну вартість основних засобів			
• на суму уцінки в межах попередньої індексації	423	10	1300
• на суму уцінки, яка перевищує попередню індексацію	975	10	700
Списано суму зносу основних засобів, які уцінено	131	423	1600

Кореспонденція рахунків з вибуття основних засобів має певні особливості, зумовлені відмінностями податкового і фінансового обліку. Як відомо, у податковому обліку основні засоби відображаються за чотирма групами, у той час, як у фінансовому — за 9 субрахунками. Але незалежно від цього, спочатку кореспонденція з<sup>7</sup>



рахунків, наприклад, при реалізації основних засобів є однаковою для всіх чотирьох груп основних засобів: дебет 972 і кредит 10 на суму залишкової вартості будь-якого об'єкта — 8 тис. грн. і дебет 377 та кредит 742 на суму виручки за нього -9 тис. грн. як у податковому, так у фінансовому обліку. Податок на додану вартість також відображається однаково у всіх групах за дебетом 742 та кредитом 641 субрахунків — 1,5 тис. грн. Традиційна ж кореспонденція на списання зносу об'єкта, що реалізується, зараз застосовується у податковому обліку тільки в першій групі основних засобів: дебет 131, кредит 10 — 2 тис. грн. Прибуток від реалізації відображають у кореспонденції дебет 742 та кредит 747 і одночасно дебет 747, кредит 79. Якщо вийшов збиток, його треба записати дебет 841, кредит 742; одночасно дебет 79, кредит 84.

При реалізації основних засобів, що належать до другої, третьої, четвертої груп у податковому обліку знос не списують, а застосовують протилежну за змістом проводку дебет 742, кредит 131. Однак це роблять при умові, що виручка за об'єкт, який реалізується, більша первісної вартості об'єкта другої — четвертої груп відповідно. Наприклад якщо відновна (первісна) вартість автомобіля, що реалізується, складає 10 тис. грн., сума зносу 3 тис. грн., а виручка 14 тис. грн., наведена в кореспонденція за дебетом 742 та кредитом 131 субрахунків буде зроблена на суму перевищення виручки над вартістю об'єкта основних засобів (14 тис.грн. виручки - - 10 тис.грн. відновної (первісної) вартості 2,3 тис. грн. ПДВ) = = 1,7 тис. грн. Якщо ж виручка менша, ніж вартість; об'єкта основних засобів, що обліковуються за групами 2-4, в цьому випадку буде запис дебет 131, кредит 742, але не суми зносу такого об'єкта, а перевищення його вартості над виручкою. Наприклад, відновна (первісна) вартість автомобіля 10 тис. грн. Виручка — 8 тис. грн., сума зносу автомобіля 9,5 тис. грн. Запис же за дебетом субрахунків 31 та кредитом субрахунка 742 треба зробити на суму (10 тис. грн. відновної вартості + 1,3 тис. грн. ПДВ — 8 тис. грн. виручки) = = 3,3 тис. грн. Так само відображаються операції з реалізації основних засобів третьої — четвертої груп. Причому при реалізації основних





засобів, другої — четвертої груп записи за дебетом субрахунка 131 у кореспонденції з кредитом рахунка 10 роблять також у тих випадках, коли всі об'єкти тут вибули.

Якщо ж сума зносу за групами 2-4 буде недостатньою, різницю відносять на валові витрати у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 10 та одночасно дебет 79, кредит 841.

При ліквідації основних засобів кореспонденція рахунків також відрізняється у залежності від того, до якої групи вони належать.

**Таблиця 2.45**

*Кореспонденція рахунків при ліквідації будівель і споруд*

Г господарські операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списується: залишкова вартість будівлі чи споруди	976	10	50
• їх знос	131	10	150
Оприбутковано матеріали від ліквідації	20 747	747 742	6 6
Нараховано ПДВ	976	6411	10
Списується збиток	79	976	60
При вимушеній ліквідації будівлі чи споруди: • залишкова вартість відображається у складі валових втрат	841	742	50
• одночасно	976	841	50
• віднесено вартість будівлі чи споруди на винних, або на страхову організацію (на суму страхового відшкодування)	375,65	742	50
Відшкодування вартості будівлі чи споруди	30,31	747	50
одночасно	747	375,65	50



За об'єктами другої — четвертої груп записи операцій з ліквідації будуть такими, як наведено в табл. 2.46.

**Таблиця 2.46**

*Кореспонденція рахунків при ліквідації автотранспорту, меблів, приладів, інших основних засобів*

Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Списання відновної вартості основних засобів	131	10	30
При вимушеній ліквідації додатково проводять записи на суму залишкової вартості основних засобів	375, 65, 976	742 131	24 24
Відшкодування збитків від вимушеної ліквідації основних засобів	30,31, 66	365,65	24

Витрати на ліквідацію основних засобів, як і оприбуткування матеріалів, які при цьому одержані, відображаються однаково, незалежно від того, до якої групи вони належать. При цьому витрати з ліквідації основних засобів відносять на валові витрати у кореспонденції рахунків. дебет 841, кредит 66, 65, 23, 63, 91 та одночасно дебет 976, кредит 841. Вартість одержаних матеріалів відображають у складі валових доходів кореспонденцією рахунків дебет 20, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 742.

### **Завдання до практичного заняття за темою «Податковий облік основних засобів, їх амортизації»**

#### **Методичні вказівки**

При підготовці до заняття за цією темою необхідно вивчити особливості податкового обліку основних засобів, їх надходження

і вибуття, порядку нарахування амортизації (зносу) основних засобів. Особливу увагу слід звернути на відмінності фінансового і податкового обліку відображення витрат на ремонт, реконструкцію та інші види їх поліпшення.

### План заняття

1. Відмінність податкового і фінансового обліку основних засобів, їх обліку.
2. Порядок визначення залишкової вартості основних засобів.
3. Особливості групування основних фондів у податковому обліку.
4. Відображення витрат на ремонти та інші види поліпшення основних засобів, його взаємозв'язок з обліком валових витрат.
5. Взаємозв'язок кореспонденції рахунків податкового і фінансового обліку основних засобів при їх ліквідації і вимушеній заміні, реалізації.
6. - Податковий облік витрат на ремонти основних засобів. Особливості нарахування амортизації основних засобів.

### Індивідуальне завдання

Таблиця 2.47

Но- мер групи	Зміст опе- рацій	Сума, грн.			Зміст операцій	Первіс- на вар- тість, грн.	Дата вве- дення в екс- плуатацію
		Пер- вісна вартість	Знос	Вируч- ка			
Протягом III кварталу 200_ р.							
1	Реалізовано вантажний автомобіль	10 000	8000	5000	Ліквідовано приміщення цеху	40 000	01.02.1965 р.

Закінчення табл. 2.47

Но- мер групи	Зміст операцій	Сума, грн.			Зміст операцій	Первіс- на вар- тість,- грн.	Дата введення в експлуатацію
		Пер- вісна вартість	Знос	Вируч- ка .			
2	Реалізо- вано тра- ктор	9000	6000	4000	Ліквідовано під- навіс для машин	30 000	01.05.1979р.
3	Реалізо- вано екс- каватор	12 000	10 000	6000	Ліквідовано огорожу	10 000	01.08.1982р.
4	Реалізо- вано комп'ютер	6000	5000	4000	Ліквідовано гараж	8000	01.10.1981р.

Таблиця 2.48

Номер групи	Сальдова субрахунками на 01.10.200___р.						В т. ч. залишкова вартість контори, грн.
	10/1	10/2	10/3	131	132	133	
1	650000	126000	241000	427 000	89 000	153000	1710
2	680000	150000	252 000	418 000	97 000	168000	1710
3	690000	180000	263000	456 000	121000	149000	1710
4	720000	130000	274 000	512 000	81 000	156000	1710



Таблиця 2.49

Номер групи	У жовтні 200 _ р. реалізовано, грн.						Витрати на ремонт	
	приміщення цеху			приміщення майстерні				
	пер-вісна вартість	виручка	знос	пер-вісна вартість	виручка	знос	при-міщення цеху <sup>1</sup>	май-стерні
1	12 200	8000	9000	20 000	3000	18 000	18 000	10 000
2	12 300	8100	9100	20 200	3500	18 100	19 000	11 000
3	12 400	8200	9200	20 400	3700	18 200	20 000	12 000
4	12 500	8300	9300	20500	3900	18 300	21 000	13 000

На основі наведених даних:  
скласти кореспонденцію рахунків;  
визначити залишкову вартість основних засобів на початок кожного звітнього кварталу;  
розрахувати суму амортизації для потреб податкового обліку.

## 2.7. Облікове забезпечення формування валових доходів

1. *Валові доходи та їхня сутність.*
2. *Облікове забезпечення системного формування валових доходів.*
3. *Документація для групування валових доходів за вимогами податкової звітності.*

<sup>1</sup> Залишкова вартість цеху до початку ремонту складала 20 000 грн.

Основні терміни:

*Валові доходи; виручка від реалізації продукції (робіт, послуг).*

Валові доходи за своїм змістом відрізняються від доходів за реалізовану продукцію чи власне валового доходу як економічної категорії. Якщо валовий дохід є новоствореною вартістю (за сумарним обчисленням дорівнює фонду оплати праці та прибутку підприємства), а доходи від реалізації є лише при умові відвантаження продукції (робіт, послуг), то валові доходи — це інша економічна категорія, яка застосовується тільки у податковому обліку. До складу валових доходів доходи від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг включаються у випадках, коли відвантаження (виконання) було до надходження коштів від покупців.

Якщо ж спочатку від покупців надійшла попередня оплата (аванс) за товари, продукцію, роботи, послуги, які мають бути відвантажені (виконані), то вона зараховується у валові доходи. Доходу ж від реалізації в цьому випадку немає. Його взагалі може і не бути, якщо товари, продукція, роботи, послуги не будуть відвантажені. Сума попередньої оплати в цьому випадку у фінансовому обліку відображається як кредиторська заборгованість перед покупцями, хоч у податковому обліку її зараховано до валових доходів. При наступному відвантаженні товарів, продукції, виконанні робіт, послуг відбудеться погашення кредиторської заборгованості, доходи від їх реалізації буде відображено записом цих операцій лише у фінансовому обліку, оскільки до валових доходів у податковому обліку вони в такому випадку не зараховуються.

Облік валових доходів у податковому обліку ведуть з метою визначення розрахунковим шляхом оподатковуваного прибутку у декларації про прибуток підприємства. Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) у фінансовому обліку ведуть для забезпечення взаєморозрахунків з покупцями і замовниками, визначення фінансових результатів від реалізації у системі кореспонденції рахунків, забезпечення фінансової, статистичної і внутрішньої звітності про результати діяльності підприємства.



Облік валових доходів можна вести на рахунку 747 «Валові доходи». Облік доходів від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг ведуть на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Валові доходи обліковують у податковому обліку таким чином, щоб за його даними можна було скласти за кожний звітний квартал декларацію про прибуток підприємства. В той же час в ній передбачено відображення валових доходів наростаючим підсумком за рік. Тому, поряд з відображенням валових доходів окремо за кожний квартал, в реєстрах аналітичного обліку необхідно передбачити місце для запису наростаючих підсумків за перше півріччя, три квартали і в цілому за рік. Оскільки реєстрів аналітичного обліку для відображення валових доходів не встановлено, для цього доводиться пристосовувати існуючі реєстри. Зокрема, для податкового обліку валових доходів можна пристосувати багатографну книгу ф. № 33. При цьому для першого кварталу тут можна відвести перших чотири графи (4-7), для другого необхідно наступних п'ять граф (8-12), оскільки одна з них повинна бути для наростаючого підсумку за перше півріччя і т. д. Зміст запису у широкій графі 3 в цьому випадку треба відвести для переліку валових доходів, який встановлено у декларації про прибуток підприємства. Зокрема, валові доходи треба обліковувати за такими видами:

- доходи від продажу товарів (робіт, послуг);
- приріст балансової вартості запасів;
- доходи від виконання довгострокових договорів;
- прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами;
- прибуток від операцій з землею;
- інші доходи.

Для відображення валових доходів у другому півріччі можна пристосувати іншу сторінку. Графи 13-14 можна використати для запису кореспондуючих рахунків фінансового обліку відповідно за дебетом і кредитом субрахунка 747 «Валові доходи».

Оскільки за місяць валові доходи треба в цьому реєстрі записувати навпроти відповідного рядка однією цифрою, то дані окремих первинних документів (товарно-транспортних і податкових накладних, розрахунків, актів тощо) необхідно попередньо згрупувати у аркушах-розшифровках, а вже підсумок відповідних однорідних операцій переносити в цей аналітичний реєстр.

Нагромадження валових доходів в аналітичному обліку треба проводити таким чином, щоб тут відразу формувались дані для складання декларації про прибуток підприємства та підсумки, які потрібні для заповнення рядків 01-3 у ній. Зокрема, за рядком 01-1 «Доходи від продажу товарів (робіт, послуг)» відображають виручку або попередню оплату покупців, якщо реалізація відбувалась за гроші. Запис операцій за цим рядком здійснюється на основі товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, накладних та податкових накладних, а при відображенні у валових доходах грошей, що одержані як попередня оплата — на основі платіжних доручень. Як валові доходи відображається готівка, одержана від реалізації продукції (робіт і послуг) — на основі прибуткових касових ордерів.

Валові доходи відображаються у кореспонденції рахунків, залежній від того, яка подія відбулась спочатку.

Коли спочатку надходять кошти в оплату за товари, продукцію, роботи і послуги, які будуть відвантажені (виконані), записи операцій такі, як наведено в таблиці 2.50.

Таким чином, в цьому випадку одночасно з валовими доходами відображається дохід (виручка) від реалізації і податок на додану вартість списується відразу на дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації».

Інакше відображаються валові доходи при надходженні від покупців попередньої оплати, оскільки за першою подією тут доходи від реалізації відобразити не можна. Відтак для запису податкового зобов'язання за податком на додану вартість доводиться вказувати за дебетом субрахунка 643 «Податкові зобов'язання», а потім списувати відображену тут суму податку на додану вартість все ж таки на дебет рахунка 70 «Доходи від реалізації», але вже за другою подією.



**Таблиця 2.50**

*Кореспонденція рахунків з обліку валових доходів при продажі продукції робіт, послуг та наступній оплаті їхньої вартості покупцями*

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>Першою є подія — відвантаження продукції, виконання робіт, послуг Відображення собівартості продукції, товарів, робіт, послуг</i>	901, 902, 903	23, 26, 28,91	8000
Зарахування виручки від продажу до валових доходів	36	747	10 800
Одночасно	747	701,702, 703	10 800
Нарахування податку на додану вартість	701, 702, 703	6411	1800
<i>Другою тут є подія — оплата покупцями за продану продукцію, товари, роботи, послуги</i>	31	36	10 800

Крім, власне, валових витрат і доходів від реалізації, підприємства враховують при визначенні податку на прибуток результати бартерного обміну, від виконання довгострокових договорів, операцій з пов'язаними особами, з цінними паперами, валютою, землею тощо.

Зокрема, згідно п. 1.19 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» бартер (товарний обмін) — господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари /роботи, послуги/ у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг).



**Таблиця 2.51**

*Кореспонденція рахунків з обліку валових доходів при попередній оплаті покупцями вартості продукції, товарів, робіт, послуг*

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>Пертою</i> є подія — надходження коштів від покупців	31	747	10 800
Одночасно на суму:			
• отриману від підприємств	747	681	10 800
• нарахованого податку на додану вартість	701,702, 703	6411	1800
<i>Другою</i> тут є подія — відвантаження товарів, продукції, виконання робіт, послуг	901,902,903	23, 26, 28, 91	8000
Відображення собівартості продукції, товарів, робіт, послуг	36	701,702, 703	10 800
Відображення виручки від реалізації:			
• закриття субрахунка 643	701,702,703	643	1800
• зарахування авансу в оплату	681	36	10 800

На практиці під визначення бартерної операції підпадають і змішані розрахунки, коли внаслідок неспівпадання вартості відвантажених продавцем товарів (робіт і послуг) із вартістю отриманих від покупця, проводиться доплата грішми.

Варто звернути увагу на те, що валові доходи при бартерних операціях є завжди<sup>1</sup>, а валові витрати можуть і не виникати. Це може статись при отриманні за бартерною угодою основних засобів, які амортизуються і тому їхня вартість взагалі не включається до

<sup>1</sup> Якщо за бартером реалізуються основні засоби, валові доходи виникають лише на суму перевищення продажної вартості над балансовою. Коли ж у таких випадках балансова вартість більша, ніж продажна, різниця включається до валових витрат.



валових витрат, чи коли одержані взамін активи не пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

Бартерний обмін може здійснюватись подібними активами. Тоді валові доходи, як і валові витрати, за такою операцією не визначаються. Подібними визначаються активи, які мають однакове призначення (виконують подібну функцію в такому ж виді діяльності), і однакову справедливу вартість. Подібні активи можуть мати різну балансову вартість, але якщо обмін активів між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами (за формулюванням, наведеним у П (С) БО 19 «Об'єднання підприємств»), здійснено за справедливою вартістю, то у цьому випадку доходи від такого обміну не визначаються, а бартерна, тобто товарообмінна операція відображається без застосування рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» за спрощеною схемою.

**Таблиця 2.52**

*Типові операції з бартерного обміну за спрощеною схемою*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Передано актив іншому підприємству в обмін на подібний (основні засоби, виробничі запаси, продукція, товари, тварини тощо)	377	10,11, 12, 20,21,22, 25, 26, 27, 28	15 000
Отримано від іншого підприємства подібний актив в обмін на попередній	10, 11, 12, 20,21,22, 25, 26, 27, 28	377	15 000

Однак здебільшого на практиці бартерний обмін активів здійснюється на неподібні активи. Тому тут виникають доходи, відтак податкові зобов'язання, податковий кредит, валові доходи і валові витрати. Хоч при цьому у більшості випадків бартерні розрахунки

здійснюються за узгодженими коефіцієнтами обміну (наприклад, 1 кг сировини на 1 л дизельного пального) без урахування співвідношення цін, у договорах бартерного обміну обов'язково вказуються ціни, які у даному випадку визначаються, виходячи із вартості якогось одного товару. Ціна іншого враховується за вказаним співвідношенням.

У договорі на здійснення бартерного обміну повинні бути вказані ціни, за якими він здійснюється. Якщо ж обмін здійснюється за цінами, нижчими від справедливих ринкових цін, платежі у бюджет (податок на додану вартість, податок на прибуток) нараховуються, виходячи з рівня справедливої ціни.

Справедлива ринкова ціна на продукцію (роботи, послуги) — це ціна, не менша від середньозваженої ціни реалізації ідентичної продукції (робіт, послуг) на ринку, за винятком випадків, коли ціни реалізації підлягають державному регулюванню згідно з порядком ціноутворення, встановленим законодавством.

У разі неможливості визначення звичайної ціни за зазначеним порядком, такою вважається ціна, визначена у договорі на проведення товарообмінних (бартерних) операцій.

Оскільки доходи і витрати від здійснення бартерних операцій визначаються, виходячи із договірних цін, які все ж таки не повинні бути нижчими від звичайних цін, у випадках, коли коефіцієнти обміну занижені з одного боку і завищені — з іншого, неминуче виникає різниця між вартістю товарів, робіт і послуг за ціною бартерного обміну та в оцінці за звичайними цінами. Тому цю особливість враховують при відображенні бартерних операцій у системі кореспонденції рахунків (табл. 2.53).

Необхідно звернути увагу, що згідно з внесеними змінами до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» валові витрати і валові доходи від здійснення бартерних операцій із 2003 р. відображаються у звичайному порядку, як і при операціях продажу-придбання за гроші, тобто без урахування заключної (балансуючої) операції, що було обов'язковим раніше.

**Таблиця 2.53***Типові операції з бартерного обміну*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>/ подія</i> — відвантажено за бартером продукцію (товари), за які матеріали буде отримано пізніше. Обмін за коефіцієнтами 1,3: 1,0 (за звичайними цінами 6000:4800)			
Відображено собівартість продукції, товарів і послуг	901, 902, 903	26, 27, 28, 23, 91	5400
Валові доходи — вартість продукції, товарів, послуг за звичайними цінами	377	747	6000
Одночасно дохід від реалізації готової продукції, товарів, послуг	747	701, 702, 703	6000
Податкові зобов'язання з податку на додану вартість	701, 702, 703	6411	1000
<i>II подія</i>			
Оприбутковано отримані взамін матеріали за звичайними цінами, вартість яких віднесено на валові витрати	841 20	377 841	4000 4000
Віднесено податок на додану вартість до податкового кредиту	6411	377	800
Різниця між вартістю відвантаженої продукції (товарів) та отриманих матеріалів (6000 - 4800)	20	377	1200
Фінансовий результат від бартерного обміну (закриття рахунків)	701, 702, 703 791	791 901, 902, 903	5000 5400
<i>/ подія</i> — отримано за бартером матеріали, за які продукцію (товари) буде відвантажено пізніше. Обмін за коефіцієнтами 1,0:1,2 (за звичайними цінами 22 800 грн. на 24 000)			



Закінчення табл. 2.53

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано матеріали, товари, роботи і послуги, вартість яких віднесено до валових витрат, а суму ПДВ до податкового кредиту	841 6411	63 63	20 000 4000
Одночасно оприбутковано товари, роботи чи послуги	20- 28,23	841	20 000
<i>11 подія</i>			
Відображено собівартість відвантаженої продукції, товарів, виконаних робіт чи послуг	901, 902, 903	26, 28, 23,91	17 000
Вартість відвантаженої продукції (товарів) за звичайними цінами	361 747	747 701,702, 703	22 800 22 800
Нараховано податок на додану вартість, який був відображений як податкові зобов'язання	701, 702, 703	6411	4000
Різниця у оцінці матеріалів та продукції (товарів) за звичайними цінами	361	791	1200
Зараховано заборгованість за рахунками поточних зобов'язань та розрахунків	631	361	24 000
Фінансовий результат від бартерного обміну (закриття рахунків)	701, 702, 703, 791	791, 901, 902,903	19 000 17 000

Отже, датою збільшення валового доходу в разі здійснення бартерних (товарообмінних) операцій вважається дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата їх фактичного виконання; датою збільшення валових витрат для бартерних (товарообмінних) операцій є дата оприбуткування товарів, матеріалів (отримання робіт, послуг).

## Завдання до практичного заняття за темою «Оподаткування бартерних операцій та їх облік на підприємствах»

### Методичні вказівки

При підготовці до заняття необхідно за рекомендованою літературою ознайомитися з особливостями розрахунків шляхом обміну активів підприємств, їх обліковим забезпеченням.

### Тестове завдання

Що таке обмін неподібними активами?

- а) заміна малопродуктивних тварин основного стада на породисті;
- б) зміна напряму спеціалізації підприємства;
- в) натуральна оплата праці;
- г) інше (вказіть самостійно).

### План заняття

- 1. Економічний зміст бартерних операцій.
- 2. Документальне оформлення бартерних операцій.

### Модульно-рейтингове завдання № 3

Таблиця 2.54

Номер групи	Укладено договір на бартерний обмін з попередньою поставкою продукції				
	Продукція	Матеріали постачальників	Коефіцієнт обміну	Звичайна ціна продукції, грн.	Відпускна ціна матеріалів, грн.
1	Пшениця	Дизпаливо	1:0,5	220	400
2	ВРХ	Бензин	1:2,0	120	500
3	Молоко	Цемент	1:1,6	200	100
4	Картопля	Добрива	1:1,8	500	300

**Таблиця 2.55**

Перша цифра порядкового номера студента в труп!	Обсяг поставки продукції, т	Комерційна собівартість продукції, у % до звичайної ціни	Здійснено поставку у звітному періоді, у % до продукції за договором	Отримано у звітному періоді, у % до матеріалів за договором
0	10	80	30	20
1	5	70	35	25
2	6	85	40	30
3	8	75	45	35

**Таблиця 2.56**

Друга цифра порядкового номера студента в групі	Укладено договір на бартерний обмін з попереднім отриманням матеріалів від постачальників (проведено заключну операцію)				
	Коефіцієнт обміну продукції на матеріали	Звичайна ціна продукції, грн./т	Відпускна ціна матеріалів, грн./т	Комерційна собівартість продукції, грн./ц	Кількість продукції за обміном, т
1	1:0,5	150	310	70	2
2	1:0,6	160	300	75	3
3	1:0,7	170	290	78	4
4	1:0,8	180	280	80	5
5	1:0,9	190	270	81	6



*Закінчення табл. 2.56*

Друга цифра порядкового номера студента в групі	Укладено договір на бартерний обмін з попереднім отриманням матеріалів від постачальників (проведено заключну операцію)				
	Коефіцієнт обміну продукції на матеріали	Звичайна ціна продукції, грн./т	Відпускна ціна матеріалів, грн./т	Комерційна собівартість продукції, грн./ц	Кількість продукції за обміном, т
6	1:1,0	200	260	82	7
7	1:1,1	210	250	83	8
8	1:1,2	220	240	85	9
9	1:1,3	230	230	88	10
0	1:1,4	240	220	89	11

На основі наведених даних необхідно:

- визначити вартісні показники бартерного обміну;
- вирахувати суму податкового кредиту і податкового зобов'язання;
- скласти кореспонденцію рахунків;
- підрахувати фінансовий результат та сальдо розрахунків за бартерними операціями на основі їх запису у робочому зошиті на рахунках, які відкриті тут схематично;
- визначити сальдо з податку на додану вартість за бартерними угодами.

Облік валових витрат та доходів з виконання довгострокових договорів (контрактів) ведуть підприємства, які здійснюють для замовників виготовлення, будівництво, встановлення, монтаж об'єктів основних засобів, або частин таких об'єктів, а також науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи, послуги типу «інжиніринг» при

умові, що такий контракт не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з початку перших витрат, чи з дати отримання авансу (попередньої оплати). При цьому записи проводять:

- на основі платіжних доручень про перерахування замовниками авансу (попередньої оплати). Якщо аванс здійснено майновими цінностями (нематеріальними активами), то основою для відображення даних є бартерна угода (контракт) і товарно-транспортна накладна на передачу таких цінностей. В будь-якому випадку повинна бути також податкова накладна;
- на основі актів приймання-передачі основних засобів з прикладеною до нього податковою накладною такі дані попередньо відображають у додатку К2 «Доходи та витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів».

Як виконання довгострокових договорів (контрактів) відображається та частина валових доходів, яка припадає на звітний період. Платники податку, які виконують виготовлення, будівництво, монтаж основних фондів, або створення пов'язаних з цим нематеріальних активів за контрактами, які плануються виконати не раніше, ніж через 9 місяців від початку перших витрат чи отримання авансу<sup>\*1</sup>, самостійно визначають суму валових доходів за звітний період.

Вона обчислюється за допомогою оціночного коефіцієнта, який є відношенням суми фактичних витрат звітного періоду до їхньої загальної суми, що запланована на виконання контракту.

Наприклад, витрати на будівництво замовленого об'єкта за кошторисом визначені у сумі 120 тис. грн. За звітний квартал фактично проведено витрат на 24 тис. грн. Отже, оціночний коефіцієнт визначення валових доходів у звітному кварталі дорівнює  $24:120 = 0,2$

Вартість об'єкта, який буде збудовано і передано замовнику за контрактом, складає 160 тис. грн. Таким чином, у валові доходи звітного місяця слід зарахувати  $(160 \times 0,2) = 32$  тис. грн. До декларації

---

<sup>1</sup> Так само визначаються валові доходи при отриманні коштів за передплату газет і журналів, попередній оплаті орендної плати.

про прибуток підприємства прикладається додаток К 2 «Доходи та витрати пов'язані з виконанням довгострокових договорів». На вказану суму повинна бути складена кореспонденція рахунків дебет 36, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 703. При цьому до уваги не беруть суму авансів, яка відображається лише у фінансовому обліку у кореспонденції дебет 31, кредит 685.

Як перерахунок за довгостроковими (контрактами) у разі заниження суми податкових зобов'язань у попередніх податкових періодах відображають уточнення валових доходів на основі перерахунку після завершення довгострокового договору у наведеній вище кореспонденції рахунків. При цьому визначають фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору як співвідношення витрат попередніх звітних періодів, що вказані у «Декларації про прибуток підприємства», до фактичних загальних витрат за даними обліку на рахунку 23 «Виробництво», аналітичний рахунок «Виконання будівництва об'єкта для замовника за довгостроковим договором».

На основі цього вираховують фактичний дохід як добуток кінцевої договірної ціни об'єкта довгострокового договору на фактичний коефіцієнт. Валові витрати обліковуються у звичайному порядку за фактичними сумами придбання матеріалів, нарахованої оплати праці та ін.

У разі розходжень проводиться коригування валового доходу із застосуванням до суми визначеної різниці відсотків, що дорівнює 120% ставки Національного банку України, що діяла на момент здійснення такого перерахунку. Суму завищення валового доходу коригують методом «червоне сторно», а заниження — додатковою проводкою.

Як продаж товарів, виконання робіт, надання послуг пов'язаним особам відображають валові доходи за договірними цінами, які не повинні бути нижчими від звичайних цін, які діяли на дату реалізації таких товарів, послуг. Кореспонденція рахунків при відображенні операцій тут така ж, як взагалі при реалізації товарів, виконанні робіт, наданні послуг, однак з урахуванням того, що при розходженнях



звичайної ціни (відсоткової ставки) та визначеної за контрактом доводиться відображати такі суми окремо. Рівно до валових витрат вартість придбаних у пов'язаних осіб товарів (робіт, послуг) чи сплачені таким особам суми відсотків за депозитами, орендними платежами включаються також за договірними цінами (відсотковими ставками), але не вищими від звичайних.

**Таблиця 2.57**

*Кореспонденція рахунків за операціями з пов'язаними особами*

	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
А	Віднесено вартість товарів (робіт, послуг) на пов'язаних осіб за цінами контрагенту, які нижчі від звичайних	36	747	12,0
	Нараховано податкові зобов'язання зПДВ	747	70	12,0
	Скориговано валові доходи і податнові зобов'язання на різницю між звичайними і контрактними цінами	70	6411	2,0
		747	747	6,0
		79	6411	1,0
Б	Оприбутковано від постачальників сировину за договірними цінами, які вищі від звичайних:	841	63	7,5
	• сума валових витрат за звичайними цінами	20	841	7,5
	• податковий кредит	6411	63	1,5
	• різниця між звичайними та договірними цінами	20	63	2,5
	• сума ПДВ	• 79	63	0,5

Таким чином, у податковому обліку відображають доходи і витрати за звичайними цінами, а різницю між ними і договірними (контрактними) відносять у фінансовому обліку на збитки.

До особливих операцій у податковому обліку належать доходи і витрати, пов'язані відповідно з продажем та придбанням цінних паперів і деривативів. До цінних паперів належать такі, що засвідчують право володіння або відносини позики — акції, облігації, ощадні депозитні сертифікати, казначейські зобов'язання, відсоткові облігації за позиками. Їх обліковують за рахунками 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Деривативи (форвардні та ф'ючерсні контракти, опціони) — це стандартні документи, які засвідчують зобов'язання підприємства продати чи придбати цінні папери, товари або кошти на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін відповідно під час укладання контракту або його виконання чи за часом, визначеним згодою сторін. Відповідно до виду цінностей деривативи поділяються на фондові, товарні та валютні.

Як прибуток від торгівлі цінними паперами відображають різницю між виручкою від реалізації акцій, облігацій, сертифікатів тощо і витратами, пов'язаними з їхнім придбанням. Записи проводять у такій кореспонденції рахунків:

- реалізація цінних паперів — дебет 971, 749, кредит 14, 35;
- виручки за цінні папери — дебет 30, 31, кредит 741;
- відображення результату від реалізації цінних паперів у валових доходах — дебет 741, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 792.

Як прибуток від торгівлі деривативами відображають різницю між виручкою від реалізації фондових, валютних, товарних деривативів, (тобто стандартних документів, які засвідчують право здійснювати операції з купівлі та/чи продажу таких цінностей) і витратами на їх придбання. Записи операцій проводять у порядку, аналогічному, що й за цінними паперами

Варто звернути увагу, що до «Декларації про прибуток підприємства» переносять лише суму прибутку від реалізації цінних паперів і деривативів.



Якщо ж від операцій з реалізації цінних паперів та деривативів отримано збиток, то його сума, визначена як від'ємна різниця між валовими доходами та валовими витратами відображається лише у додатку К 3 до «Декларації про прибуток підприємства» з включенням до валових витрат наступного податкового року.

У випадку придбання земельної ділянки її вартість не включається у податковому обліку ні до валових витрат, ні до основних фондів на відміну від фінансового обліку, де вона зараховується у склад необоротних активів за субрахунком 101 «Земельні ділянки».

При продажі раніше придбаної земельної ділянки у податковому обліку до валових доходів зараховують лише позитивну різницю між сумою доходу та сумою витрат, пов'язаних із придбанням. При цьому такі витрати індексуються, якщо інфляція за період від придбання до продажу земельної ділянки перевищувала 10 %. У фінансовому обліку до виручки (доходу) від реалізації зараховують всю суму коштів, отриманих від покупців, в тому числі й за продані земельні ділянки.

Якщо ж земельна ділянка, придбана разом із об'єктом нерухомості, який на ній розміщений, їхня вартість зараховується у податковому обліку до першої групи основних фондів. Таким чином, амортизація буде нараховуватись у податковому обліку також на земельну ділянку.

У фінансовому обліку об'єкт нерухомості відображають окремо за субрахунком 103 «Будинки та споруди», а вартість земельної ділянки — за субрахунком 101 «Земельні ділянки» і амортизація на неї не нараховується, оскільки це не передбачено П (С) БО 7 «Основні засоби». У той же час у фінансовому та податковому обліку амортизуються витрати на капітальне поліпшення земельних ділянок навіть у тому випадку, коли вони придбані окремо від розміщених на них об'єктів основних фондів.

Таким чином, операції з землею у податковому й фінансовому обліку будуть відображені по різному.



**Таблиця 2.58**

*Кореспонденція рахунків з придбання й  
продажу земельних ділянок*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
А. Придбано земельну ділянку	101	68	100
Відображено податок на додану вартість	101	68	20
<b>Б. Придбано будівлю із земельною ділянкою:</b>			
У фінансовому обліку:			
• вартість ділянки	101	68	50
• вартість будівлі	103	68	150
У податковому обліку			
• загальна вартість	10/1	68	200
• податок на додану вартість	6411	68	40
<b>В. Продано раніше придбану окрему земельну ділянку</b>			
У фінансовому обліку:			
• балансова вартість земельної ділянки	972	101	100
• виручка (дохід) від реалізації	361	742	130
• податок на додану вартість	742	6411	25
У податковому обліку — позитивна різниця (130-120)	747	747	10
<b>Г. Продано будівлю із земельною ділянкою</b>			
У фінансовому обліку:			
• залишкова вартість будівлі	972	103	70
• сума зносу	131	103	80
• вартість земельної ділянки	972	101	90
У податковому обліку:			
• залишкова вартість будівлі та вартість зе- мельної ділянки	972	10/1	160
Відображено виручку та валові доходи від реалізації будівлі та земельної ділянки	361	747	180
Податок на додану вартість	747	742	180
Податок на додану вартість	742	6411	30



Варто звернути увагу, що у випадках, коли балансова вартість будівлі, придбаної разом із земельною ділянкою, при її продажі перевищить суму валового доходу, то така від'ємна різниця включається до валових витрат у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 841. Однак це не стосується продажу земельної ділянки, яка була придбана окремо, бо вона, як зазначалось, у податковому обліку не рахується. Тому у валових витратах від'ємний фінансовий результат від продажу 'земельної ділянки у податковому обліку не відображається. У фінансовому обліку така різниця між доходом і балансовою вартістю землі буде віднесена до збитків при закритті рахунків сьомого та дев'ятого класів.

Як інші валові доходи у податковому обліку відображається, зокрема, безповоротна фінансова допомога, отримана підприємством від інших фізичних та юридичних осіб у грошовій чи товарній формі, сума поворотної фінансової допомоги, отримана від неплатників податку на прибуток, якщо вона не повернена на кінець звітного періоду, а також отримані штрафи, пені, неустойки за рішенням сторін договору чи суду.

Безповоротна фінансова допомога відображається у кореспонденції рахунків дебет 31, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 745.

Суму безнадійної заборгованості, відшкодованої кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості записують у кореспонденції рахунків дебет 30, 31, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 716. Оскільки така заборгованість обліковується протягом 5 років на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість», то при цьому треба провести відповідний запис про надходження коштів в її погашення також за кредитом цього рахунка.

Сума кредиторської заборгованості платника податку перед іншою юридичною чи фізичною особою, що залишилася нестягнутою після закінчення строку позовної давності відображається у кореспонденції рахунків дебет 63, 37, кредит 717.



Кредит або депозит, наданий платнику податку без встановлення строків повернення його основної суми відображається (без урахування відсотків) у кореспонденції дебет 31, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 50, 60.

Вартість безплатно отриманих (крім неприбуткових організацій як благодійна допомога) товарів, які оцінюються в такому випадку за звичайними цінами, відображають у кореспонденції дебет 20, 28, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 745. При цьому треба мати на увазі, що безплатна передача товарів на підприємстві, що їх передало, відображається як їхня реалізація, з включенням до валових доходів за звичайними цінами і на таку суму тут нараховується податок на додану вартість. Однак на підприємстві, яке одержало безплатні товари, суми податку на додану вартість до податкового кредиту не відносяться.

Як роботи та послуги, які виконуються (надаються) платнику податку без вимоги про компенсацію їхньої вартості аналогічно попередньому порядку відображають їх вартість за звичайними цінами у кореспонденції рахунків дебет 23, 91, 92, кредит 747 та дебет 747, кредит 745.

На вартість матеріальних цінностей, переданих згідно з договорами схову та використаних платником податку у власному виробничому чи господарському обороті записи проводять у кореспонденції дебет 747, кредит 747. У фінансовому обліку такі матеріальні цінності треба обліковувати на позабалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» до вирішення питання про розрахунки з підприємством, від якого вони надійшли.

Як валові доходи від врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості відображається безнадійна кредиторська заборгованість на підприємстві, яке не повернуло протягом терміну позовної давності одержаний кредит. На суму такої заборгованості тут проводять записи у кореспонденції рахунків дебет 50, 60, кредит 747 та дебет 747, кредит 717. Сказане не стосується пролонгації (відстрочки), погашення кредитів за рішенням Уряду. Тут відображають також

прострочену кредиторську заборгованість в інших випадках. При розрахунках з державними підприємствами, а на державних підприємствах сюди включають також суму простроченої депонентської заборгованості, таку заборгованість слід перерахувати до бюджету не пізніше 10 числа наступного місяця після закінчення терміну позовної давності, який зараз складає три роки. Тому у випадках, коли хоч би однією стороною при розрахунках є державне підприємство, прострочена кредиторська заборгованість буде відображена в іншій кореспонденції рахунків, а саме дебет 63, 37, кредит 747 та дебет 747, кредит 642.

За угодами, що передбачають виставлення векселя на користь кредитора в якості забезпечення боргових зобов'язань дебітора на суму опротестованого в неплатежі векселя запис операцій проводять у кореспонденції рахунків дебет 493, тобто відносять за рахунок страхового резерву, кредит 747 та дебет 747, кредит 62, якщо опротестований у неплатежі вексель залишається непогашеним протягом 30 днів з моменту його опротестування і векселедержувач порушив справу про банкрутство векселедателя в арбітражному суді.

За договорами, визнаними у судовому порядку недійсними з вини платника податку (дебітора) операції відображають за аналогічних умов у кореспонденції дебет 37, кредит 747 та дебет 747, кредит 717 на підприємствах, де була така дебіторська заборгованість. На підприємствах-кредиторах заборгованість погашається за рахунок страхового резерву.

За договорами, по яких скасовано рішення про визнання їх недійсними з вини дебітора і за умови його неоскарження, сума, що була раніше віднесена до валових витрат кредитором або відшкодована за рахунок страхового резерву, відображається на підприємстві-кредиторі відновленням дебіторської заборгованості, яка була списана у минулих звітних періодах на основі рішення суду з зарахуванням її у валові доходи. При цьому складають кореспонденцію рахунків дебет 37, кредит 747, дебет 747, кредит 717.

За договорами, визнаними у судовому порядку недійсними з вини обох сторін (дебітора та кредитора) валові доходи відображаються в такій кореспонденції рахунків:

- у кредитора (якщо вона не повернена дебітором протягом 30 днів) — дебет 44, кредит 747, дебет 747, кредит 36, 37.
- у дебетора дебет 36, 37, кредит 747 та дебет 747, кредит 717. Саме на підприємстві, яке має таку кредиторську заборгованість, тобто є дебітором по відношенню до першого, ця сума відображається у згаданому додатку.

За договорами, які не виконані у встановленому порядку через обставини непереборної сили або через стихійне лихо (форс-мажор), що не вплинули на спроможність платника податку (дебітора) відображаються валові доходи в тому випадку, коли це є тимчасовим і після їх закінчення дебітор зможе погасити свою заборгованість. Запис операцій проводять у кореспонденції дебет 493, кредит 747 та дебет 747, кредит 36, 37. Кредитор зобов'язаний подати претензію протягом 30 днів після закінчення цих обставин.

Якщо кредитор не звернувся до суду (арбітражного суду) стосовно стягнення такої заборгованості протягом термінів, визначених законодавством, а після пред'явлення претензії дебітор не погасив вказану заборгованість, сума цієї заборгованості включається у валові доходи дебітора і кредитора.

Запис операцій проводиться у такій кореспонденції:

- у дебітора дебет 36, 37, кредит 747 та дебет 747, кредит 717;
- у кредитора дебет 493, кредит 747 та дебет 747, кредит 36, 37.

За договорами, які не виконані підприємствами у встановленому порядку і на майно яких не може бути звернене стягнення, за умови, якщо кредитор не звернувся до суду або йому відмовлено у позові відображають як валові доходи прострочену дебіторську заборгованість підприємств, якщо протягом 30 днів з моменту прострочки вона не була погашена, а кредитор не звернувся з позовом в суд, або суд відмовив у позові чи залишив позовну заяву без розгляду.



При цьому складають кореспонденцію рахунків дебет 493, кредит 747 та дебет 747, кредит 36, 37.

Якщо ж заборгованість повернено, то вартість товарів (робіт, послуг), які були раніше виключені з валового доходу у зв'язку із затриманням оплати їхньої вартості у разі задоволення судом позову платника при надходженні коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку, відображають у кореспонденції рахунків дебет 30, 31, кредит 747 та дебет 747, кредит 701, 702, 703.

Ця операція відображає відновлення валових доходів і виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), що були записані у декларації попередніх звітних періодів як виключені з них.

Повернення заборгованості фізичними особам, раніше визнаними у судовому порядку безвісти відсутніми або померлими чи стосовно яких органами слідства було оголошено розшук у випадках, коли ця заборгованість була віднесена до валових витрат або відшкодована за рахунок страхового резерву відображають як валові доходи у кореспонденції дебет 30, 31, кредит 747 та дебет 747, кредит 701, 702, 703.

Погашення заборгованості фізичної особи юридичними або фізичними особами, визнаними винними в заподіянні шкоди, попередньо включеної до складу валових витрат або відшкодованої за рахунок страхового резерву відображають як валові доходи у кореспонденції рахунків дебет 20, 28, 30, 31, кредит 747 та дебет 747, кредит 717.

При здійсненні зовнішньоекономічних операцій розрахунки, як правило, здійснюються у грошовій формі з використанням іноземної валюти. Вона використовується також при відрядженнях службових осіб підприємства за кордон, що зумовлює певні особливості податкового обліку.

Зокрема, треба мати на увазі, що більшість валютних операцій ліцензуються. Відповідні ліцензії (генеральні чи індивідуальні) видаються Національним банком України. Генеральні ліцензії видаються комерційним банкам, індивідуальні — резидентам та

нерезидентам для здійснення разових валютних операцій. Приміром, індивідуальної ліцензії потребують нижченаведені операції.

1. Вивезення, переказування і пересилання за межі України валютних цінностей, за винятком:
  - вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами — резидентами іноземної валюти на суму, що визначається Національним банком України;
  - вивезення, переказування і пересилання за межі України фізичними особами — резидентами і нерезидентами іноземної валюти, яка була раніше ввезена ними в Україну на законних підставах;
  - платежів в іноземній валюті, що здійснюються резидентами за межі України на виконання зобов'язань у цій валюті перед нерезидентами щодо оплати продукції, послуг, робіт, прав інтелектуальної власності та інших майнових прав, за винятком оплати валютних цінностей;
  - платежів у іноземній валюті за межі України у вигляді відсотків за кредити, доходу (прибутку) від іноземних інвестицій;
  - вивезення за межі України іноземної інвестиції в іноземній валюті, раніше здійсненої на території України, в разі припинення інвестиційної діяльності.
2. Ввезення, переказування, пересилання в Україну валюти України.
3. Надання і одержання резидентами кредитів в іноземній валюті, якщо терміни і суми таких кредитів перевищують встановлені законодавством межі.
4. Використання іноземної валюти на території України як засобу платежу або як застави.
5. Розміщення валютних цінностей на рахунках і у вкладках за межами України, за винятком:
  - відкриття фізичними особами — резидентами рахунків у іноземній валюті на час їх перебування за кордоном;
  - відкриття кореспондентських рахунків уповноваженими банками;
  - відкриття рахунків у іноземній валюті резидентами.



6. Здійснення інвестицій за кордон, у тому числі шляхом придбання цінних паперів, за винятком цінних паперів або інших корпоративних прав, отриманих фізичними особами — резидентами як дарунок або у спадщину.

Для обліку операцій з валютою у готівковій формі призначено субрахунок 302 «Каса в іноземній валюті». Безготівкові операції відображають на субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Кожна іноземна валюта обліковується окремо, незалежно від того, належить вона до вільноконвертованої (долари США, Канади, японські ієни, німецькі марки, бельгійські або французькі франки, англійські фунти стерлінгів та ін., а також Євро (ЕІЖ) або ж обмежено конвертованої (російські рублі, польські злоті, турецькі ліри, угорські форинти, чеські чи словацькі крони та ін.). Для цього можна

**Таблиця 2.59**

**АНАЛІТИЧНА ВІДОМІСТЬ**

*обліку іноземної валюти на поточному валютному рахунку  
Сальдо на початок місяця курс, грн.*

№ п/п	Дата та Документа	Найменування покупця, постачальника	Заборогованість по балансу	Перераховано іноземної валюти	Курс гривні	Перераховано грн.
Разом						
Разом						
Залишок на _____						



Валюта на рахунок у банку надходить у результаті отримання виручки від нерезидентів чи придбання її на міжбанківському валютному ринку України уповноваженим банком за дорученням підприємства для розрахунків за торговельними і неторговельними операціями. Надходження виручки відображається на основі експортних (імпортних) договорів, ввізних (вивізних) митних декларацій, актів на оприбуткування коштів, прибуткових касових ордерів, платіжних доручень тощо.

Обліковується валюта на рахунку у банку як за іноземним номіналом (чисельних), так у перерахунку на гривні (знаменник). Кожного разу при здійсненні розрахунків іноземною валютою проводиться визначення курсової різниці, виходячи з встановленого обмінного курсу на дату операції.

Облік іноземної валюти здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів», затвердженого наказом МФУ від 10.08.2000 р. № 193.

Приймати готівкою іноземну валюту як засіб платежу підприємства можуть при наявності індивідуальної ліцензії Національного банку України.

Суб'єкти підприємницької діяльності-нерезиденти можуть оплачувати підприємствам України вартість експортованих товарів, робіт, послуг готівкою на суму, що не перевищує 10 000 (десять тисяч) доларів США або еквівалент цієї суми в іншій вільно конвертованій валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день здійснення операції, за наявності:

- експортного договору (контракту) резидента, в якому передбачено повну або часткову оплату нерезидентом продукції, виконаних робіт, отриманих послуг у готівковій вільно конвертованій іноземній валюті або договору (контракту), в якому передбачено повну або часткову оплату в готівковій вільно конвертованій іноземній валюті фрахту судна, що належить судовласнику-резиденту.

- оригіналу митної декларації про ввезення повноважним представником нерезидента — суб'єкта підприємницької діяльності в Україну вільно конвертованої іноземної валюти або довідки про зняття повноважним представником нерезидента-суб'єкта підприємницької діяльності іноземної валюти з картрахунку нерезидента за допомогою платіжної картки міжнародних платіжних систем через уповноважений банк. У митній декларації робиться відмітка уповноваженого банку про зарахування готівкової іноземної валюти на розподільчий рахунок в іноземній валюті, відкритий цим банком резиденту — суб'єкту підприємницької діяльності. Копія митної декларації з зазначеною відміткою або довідка про виплату уповноваженим банком (касою або пунктом обміну іноземної валюти) іноземної валюти з картрахунку нерезидента (залишається в уповноваженому банку);
- документа, що підтверджує повноваження, надані представнику нерезидента-суб'єкта підприємницької діяльності, на оплату договору (контракту) готівкою вільно конвертованою іноземною валютою (копія документа залишається в уповноваженому банку);
- копії сторінок паспорта фізичної особи повноважного представника нерезидента (що містять останнє фото, прізвище та ім'я, інформацію про дату видачі та орган, що видав паспорт, реєстрацію постійного місця проживання громадянина) або документа, що його замінює (залишаються в банку).

При ввезенні в Україну повноважним представником нерезидента готівкової іноземної валюти і здійсненні ним валютно-обмінної операції з метою розрахунків у гривнях на територіях аеропортів, вокзалів та портів з резидентами — суб'єктами підприємницької діяльності за паливно-мастильні матеріали, продукти харчування, медикаменти та за надані послуги підставою для зарахування гривень на рахунок резидента — суб'єкта підприємницької діяльності є копія рахунка (рахунка-фактури), копія довідки пункту обміну іноземної валюти або копія видаткового касового ордера уповноваженого банку



про здійснення валютно-обмінної операції, копія митної декларації про ввезення в Україну готівкової іноземної валюти.

Всі валютні цінності та інше майно резидентів, що знаходиться за кордоном, має бути задеклароване, тобто підприємство щокварталу подає відповідній податковій інспекції «Декларацію про валютні цінності, доходи та майно, що належить резиденту України і знаходяться за її межами станом на 01 200\_\_\_\_\_року» (або «Довідку про відсутність за межами України валютних цінностей та майна»).

Методика складання декларації полягає в тому, що на основі даних аналітичного обліку у ній відображають назву країн, де знаходяться кошти у іноземній валюті за кордоном, із зазначенням цільового призначення перерахованої валюти: на рахунки, відкриті в іноземних банках, депозитах та вкладах, до статутних фондів іноземних підприємств на придбання цінних паперів, страхових полісів, придбання нерухомого майна, прав інтелектуальної (промислової) власності. Тут вказуються підстави перебування за кордоном майна та товарів: внесені до статутних фондів іноземних підприємств, дочірних підприємств, банків. Окремо відображаються як кошти у валюті, так і товари (роботи, послуги) за імпортними контрактами, за якими на звітну дату перевищено встановлені законодавством терміни здійснення розрахунків. За кожним напрямом вкладень за кордоном вказується об'єкт вкладення, назва та адреса підприємства, банку тощо, сума у валюті та у перерахунку на вартість у гривнях, дата і номер платіжного документа чи дата і номер вантажної митної декларації, а також ліцензії Національного банку України або Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків.

Далі відображають доходи (дивіденди) в іноземній валюті, отримані за межами України, вартість експортованих або імпортованих товарів за грошовими розрахунками або бартером, вартість давальницької сировини, вивезеної резидентом за межі України тощо.

Все це вимагає налагодження чіткого аналітичного обліку валютних операцій, бо методика складання згаданої декларації на основі первинних документів, як це практикується на деяких

підприємствах, завідомо таїть у собі ймовірність недостовірності наведених відомостей. Адже при передачі документів в архів значно ускладнюється складання декларацій у наступні звітні періоди. Нерідко первинні документи після закінчення встановлених термінів зберігання взагалі знищуються. Тому необхідно, щоб потрібна інформація була зафіксована в аналітичних реєстрах, у яких ведуть облік валютних цінностей та майна за кордоном.

Зокрема, це аналітичні реєстри за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», субрахунками 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», а також субрахунками 302 «Каса в іноземній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті», 332 «Грошові документи в іноземній валюті», 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті», 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті», 512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті», 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

Записи за цими рахунками і субрахунками повинні бути якомога детальнішими із зазначенням всіх потрібних реквізитів, що передбачені згаданою декларацією. Практика, що традиційно склалася, коли у графі «Зміст запису» будь-якого реєстру аналітичного обліку наводять лише слова «перераховано» чи «отримано», для обліку валютних операцій не підходить, У першу чергу необхідно забезпечити якомога повніші відомості про об'єкт вкладення. Це досягається включенням у назву аналітичного рахунка не тільки назви підприємства чи банку, у які спрямовані валютні кошти, але й їхньої юридичної адреси, номерів телефонів, факсів, електронної пошти та прізвищ, імен керівника, бухгалтера. У змісті запису варто відображати назву документа, за яким перераховано гроші чи передано майно, його номер, дату, код валюти, номер і дату ліцензії на право здійснення такої операції. Хоч це і збільшує обсяг облікової роботи, однак у майбутньому компенсується тим, що вся потрібна інформація завжди буде під рукою і не витратиметься часу на пошук первинних документів у архіві для уточнення тих чи інших даних щодо валютних операцій.

Для проведення розрахунків за поточними торговельними операціями між резидентами і нерезидентами при здійсненні зовнішньоекономічних відносин підприємство може відкрити в банку поточний рахунок в іноземній валюті. Для цього подаються ті ж документи, що й для відкриття поточного рахунка в національній валюті. Якщо обидва рахунки відкривають в одному банку, документи подають один раз, але заяву на відкриття рахунка та картку із зразками підписів подають окремо за кожним рахунком. Документи на відкриття рахунків підприємств особисто подають ті особи, які мають право першого та другого підписів.

Зокрема, необхідно представити:

- заяву на відкриття рахунка встановленого зразка. Заяву підписує керівник та головний бухгалтер підприємства. Якщо в штаті немає посади головного бухгалтера чи іншої службової особи, на яку покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та звітності, то заяву підписує лише керівник;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію в органі виконавчої влади, іншому органі, уповноваженому здійснювати державну реєстрацію, засвідчену нотаріально чи органом, який видав свідоцтво про державну реєстрацію (крім бюджетних установ та організацій);
- копію належним чином зареєстрованого статуту (положення), засвідчену нотаріально чи органом, який реєструє. Положення, які затверджують постановами Кабінету Міністрів України чи указами Президента України, нотаріального засвідчення не потребують;
- установи та організації, які діють на підставі законів, статuti (положення) не подають;
- копію документа, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік, засвідчену податковим органом, нотаріально або уповноваженим працівником банку;
- картку із зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових



ЗАЯВА на відкриття рахунків	
Найменування установи банку	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ Ідентифікаційний номер ДРФО
Найменування підприємства <i>(повна і точна назва)</i>	
Просимо відкрити _____ <i>(поточний, бюджетний та ін. рахунки)</i> рахунок на підставі Інструкції Національного банку України про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті, що має для нас обов'язкову силу, із змістом цієї Інструкції ознайомлені. В інших установах банків рахунків _____ <i>не маємо, маємо (вказати номери рахунків та в яких установах банків відкриті)</i>	
Керівник (посада) Головний бухгалтер «__» _____ 200__ р. М. П.	Підпис <i>(прізвище, ініціали)</i> Підпис <i>(прізвище, ініціали)</i>

### ВІДМІТКИ БАНКУ

Відкрити _____ рахунок <i>(поточний, депозитний та ін. рахунки)</i>
Керівник Дозволяю _____ <i>(підпис)</i>

Дата відкриття рахунку «»2001 р.

№ бал. рахунку	№ особое. рахунку	Головний бухгалтер _____ <i>(підпис)</i>
----------------	-------------------	---

*КАРТКА  
із зразками підписів та  
відбитком печатки*

*ВІДМІТКА  
Дозвіл на прийняття  
зразків підписів*

Власник рахунку	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ Ідентифікаційний номер ДРФО	Головний бухгалтер (чи його заступник) (підпис)  _____ 200 _ р.  ІНШІ ВІДМІТКИ
(повна назва)		
Адреса		
№ тел.		
Назва вищестоящої організації		
(міністерство, відомство, центральна кооперативна)	Коди	
(громадська організація чині)		
Назва установи банку		

Закінчення табл.

Місцезнаходження установи банку	
Наводимо зразки підписів та печатки, які просимо вважати обов'язковими при здійсненні операцій за рахунком. Чеки та інші розпорядження за рахунком просимо вважати дійсними в разі наявності на них одного першого і одного другого підписів.	

- довідку про реєстрацію в органах Пенсійного Фонду України;
- копію довідки про внесення підприємства до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;
- документ, що підтверджує реєстрацію підприємства як платника соціальних страхових внесків, чи його копію, засвідчену нотаріально або органом, що його видав, чи уповноваженим працівником банку.

За поточним рахунком в іноземній валюті здійснюють різноманітні розрахунки в безготівковій та готівковій формі за торговельними операціями. Зокрема, це можуть бути розрахунки:

- між юридичними особами-резидентами і юридичними особами-нерезидентами при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності за торговельними операціями;
- між юридичними особами-резидентами на території України, за умови наявності індивідуальної ліцензії Національного банку України;

- між юридичними особами-нерезидентами та юридичними особами-резидентами через юридичних осіб — посередників резидентів за договорами (контрактами, угодами), що укладені відповідно до чинного законодавства України;
- інші розрахунки, що здійснюються відповідно до чинного законодавства України;
- операції на міжбанківському валютному ринку України.

Крім того, за цими рахунками здійснюють погашення заборгованості за кредитами в іноземній валюті, а також поточні неторговельні операції, зокрема виплату готівкою іноземної валюти на витрати за відрядженнями; здійснення обмінних операцій з іноземною валютою; виплату готівкової іноземної валюти за чеками та пластиковими картками фізичним особам (резидентам та нерезидентам); купівлю платіжних документів в іноземній валюті фізичними особами (резидентами та нерезидентами); виплату авторських гонорарів і платежів за користування авторськими правами; перерахування коштів на проведення міжнародних виставок, конгресів, симпозіумів, конференцій та інших міжнародних зустрічей; оплату праці нерезидентів, які згідно з укладеними трудовими угодами (контрактами) працюють в Україні; перерахування коштів в іноземній валюті за навчання, лікування, патентування, сплату митних платежів, членських внесків; платежі з відшкодування витрат судових, арбітражних, нотаріальних, правоохоронних органів; виплату готівкової іноземної валюти за переказами із-за кордону чи за межі України (пенсії, аліменти, оплата праці, спадщина, допомога родичам тощо); інші виплати та перекази в іноземній валюті, що не суперечать чинному законодавству України.

Операції за поточним рахунком в іноземній валюті здійснюються за документами, підписаними службовими особами підприємства.

Право першого підпису належить керівнику підприємства, якому відкривається рахунок, а також відповідним службовим особам, уповноваженим керівником.

Право другого підпису належить головному бухгалтеру, а в разі відсутності такої посади — особі, що користується правами головного бухгалтера, або службовій особі, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку та звітності, чи відповідним службовим особам, уповноваженим керівником.

Особи, які мають право першого та другого підпису, вказуються в картці із зразками підписів. Зразок підпису керівника включається в картку обов'язково.

Право першого підпису не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису.

Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

За рахунками юридичних осіб, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями, право другого підпису належить головному бухгалтеру централізованої бухгалтерії та особам, ним уповноваженим.

За рахунками юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, у штаті яких відсутні особи, яким може бути надане право другого підпису, а також підприємців без створення юридичної особи в установу банку подається засвідчена відповідно до вимог картка із зразками підписів осіб, яким належать право першого підпису.

У картку із зразками підписів та відбитком печатки обов'язково включається зразок відбитка наданої підприємству та його відособленим підрозділам печатки. Печатки підприємств-суб'єктів підприємницької діяльності та їх відокремлених підрозділів мають містити їх ідентифікаційні коди. Використання печаток, призначених для спеціальних цілей, наприклад «для пакетів», «для перепусток», неприпустиме.

Картка із зразками підписів та відбитком печатки має бути засвідчена підписом керівника чи заступника керівника вищестоящего органу та печаткою вищестоящего органу або нотаріально, а в населених пунктах, де немає нотаріальних контор чи приватних нотаріусів, сільською, селищною, районною, міською Радою.



У разі заміни чи доповнення хоча б одного з підписів подається нова картка із зразками підписів усіх осіб, які мають право першого чи другого підпису.

Якщо картка засвідчена вищестоящим органом, що знаходиться в іншому місті, то в разі зміни керівника чи головного бухгалтера, іншої службової особи, яка виконує обов'язки головного бухгалтера юридичної особи, якій відкрито рахунок, вищестоящий орган може повідомити про це установу банку телеграфом, при цьому підпис керівника вищестоящого органу або його заступника засвідчується на телеграфі. У цьому разі нова картка із зразками підписів та відбитком печатки подається протягом 3 днів.

Якщо в новій картці, що подається у разі заміни чи доповнення підписів, підписи керівника та головного бухгалтера юридичної особи залишаються колишні, то додатково завіряти таку картку не потрібно. Вона приймається за дозвільним написом головного бухгалтера установи банку чи його заступника після звернення ним підписів керівника та головного бухгалтера, які підписали картку, із зразками їх підписів на картці, що заміняється. Стара картка зберігається у справі з оформлення рахунку.

У разі призначення тимчасово виконуючого обов'язки керівника чи головного бухгалтера подається нова тимчасова картка тільки із зразками підпису особи, яка тимчасово виконує обов'язки керівника чи головного бухгалтера, засвідчена вищестоящою організацією чи нотаріально.

У разі коли право першого чи другого підпису, а також у разі тимчасової заміни однієї з осіб тимчасово надається особі, уповноважених керівником чи головним бухгалтером відповідно, нова картка не складається, а додатково подається картка тільки із зразком підпису тимчасово уповноваженої особи із зазначенням строку її дії та копія відповідного документа (протоколу, наказу та ін.), що підтверджує ці повноваження.

Ця тимчасова картка підписується керівником та головним бухгалтером, засвідчується відбитком печатки і додаткового засвідчення не потребує.



Картка із зразками підписів та відбитком печатки подається в установу банку в двох примірниках. Додаткові примірники можуть бути затребувані від власників рахунків, які мають у цій установі банку більше одного рахунка, якщо це потрібно за умовами розміщення операційних підрозділів установ банку. При цьому додаткові примірники засвідчуються головним бухгалтером установи банку або його заступником після звірення з основним примірником картки. Такі додаткові примірники карток засвідчення вищестоящим органом чи нотаріусом не потребують.

У картці із зразками підписів та відбитком печатки вказуються повна назва власника рахунка, його місцезнаходження, номер телефону, назва вищестоящої організації, ідентифікаційний код власника рахунка чи реєстраційний (обліковий) номер платника податку з Тимчасового реєстру Державної податкової адміністрації України. Уповноваженим працівником банку зазначається також номер рахунка, що відкривається.

При реорганізації підприємства (злитті, приєднанні, поділі, перетворенні, виділенні) подаються такі ж документи, як і для відкриття рахунка.

У разі проведення переєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, викликаній змінами назви, організаційно-правової форми, форми власності, рахунок закривається. Для відкриття нового рахунка суб'єкт підприємницької діяльності зобов'язаний подати до установи банку заяву, нову копію свідоцтва про державну реєстрацію, зміни до установчих документів, копію документів, що підтверджує взяття підприємства на податковий облік, картку із зразками підписів та відбитком печатки, засвідчені в установленому порядку відповідно до чинного законодавства, а також довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України.

У разі ліквідації підприємства для проведення ліквідаційної процедури використовується один поточний рахунок підприємства, що ліквідується, визначений ліквідатором (ліквідаційною комісією). Для цього до банку подаються рішення про ліквідацію підприємства і нотаріально засвідчена картка із зразками підписів ліквідатора



підприємства, що ліквідується. Інші рахунки, виявлені при проведенні ліквідаційної процедури, підлягають закриттю ліквідатором (ліквідаційною комісією).

Поточні рахунки закриваються в установах банку:

- на підставі заяви власника рахунка;
  - на підставі рішення органу, на який законом покладено функції щодо ліквідації або реорганізації підприємства;
  - на підставі відповідного рішення суду або арбітражного суду про ліквідацію підприємства;
  - на інших підставах, передбачених чинним законодавством України чи договором між установою банку та власником рахунка.
- Закриття поточного рахунка за бажанням власника здійснюється на підставі його заяви.

### ЗАЯВА про закриття рахунка

Найменування установи банку \_\_\_\_\_

Найменування підприємства \_\_\_\_\_

(повна і точна назва)

Просимо закрити рахунок \_\_\_\_\_  
(вид рахунка) (номер рахунка)

залишок коштів перерахувати на рахунок \_\_\_\_\_  
(номер рахунка)

відкритий у \_\_\_\_\_  
(назва установи банку)

Керівник (посада) \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Дата заповнення заяви: « \_\_\_\_\_ » 200\_\_ р.

М. П.



Відмітки банку:

1. Дата, час отримання банком заяви «\_\_»200\_\_ р. о \_\_\_\_\_ год.
  2. Залишок коштів на рахунку за станом грн.коп. на дату отримання банком заяви
  3. Дата перерахування залишку «\_\_»200\_\_ р.
  4. Дата закриття рахунка «\_\_»200\_\_ р.
- Головний бухгалтер (підпис)

Установа банку здійснює остаточні операції за рахунком, у тому числі — за перерахуванням залишку коштів на підставі платіжного доручення власника рахунка на інший рахунок, зазначений в заяві. Датою закриття рахунка вважається день, наступний за днем останньої операції за рахунком.

Справа з юридичного оформлення рахунка залишається в установі банку.

Операції на рахунках в установах банків можуть бути тимчасово припинені на підставі рішення державних податкових, судових, правоохоронних та інших органів, якщо це передбачено законодавчими актами України.

Крім транзитного й поточного валютних рахунків підприємство може відкрити в банку депозитний валютний рахунок з метою отримання доходів у вигляді відсотків. Після завершення терміну депозитного договору сума депозиту зараховується на поточний рахунок.

Якщо підприємство користується валютними кредитами, воно може відкрити в банку позиковий валютний рахунок, на який зараховуються позичені суми валюти, заборгованість за якими відображається за субрахунками 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті», 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті».

Іноземна валюта потрібна підприємствам України для різноманітних цілей. Зокрема це може бути оплата імпорتنих поставок товарів, виконаних нерезидентами робіт і послуг, видача авансів на відрядження за кордон, погашення кредитів іноземних банків, сплата

митних послуг поза митною територією України, виплата заробітної плати робітникам, що працюють за кордоном та ін.

Придбання валюти для здійснення торговельних операцій проводиться на міжбанківській валютній біржі за заявою на купівлю на основі договорів, вантажних митних декларацій, актів виконаних робіт, довідок податкових інспекцій про реєстрацію підприємства як платника податків та відомостей про його рахунки в банках.

### ЗАЯВА

на купівлю іноземної валюти  
від « \_ »200 \_\_\_\_\_ р.

Назва підприємства Поштова адреса Телеграфна адреса Прізвище, ім'я, по батькові співробітника, уповноваженого вирішувати питання за угодою

Зразок підпису: \_\_\_\_\_

№ телефону:

Поточний рахунок в гривнях № \_\_\_ у (назва банку)МФО

Рахунок в іноземній валюті у (назва банку)МФО

Мета використання іноземної валюти:

Доручаємо від нашого імені і за наш рахунок укласти угоду на купівлю коштів в іноземній валюті на таких умовах:

Сума купівлі іноземної валюти	Код іноземної валюти	Максимальний курс угоди в грн.	Сума купівлі в грн., за курсом угоди

та перерахувати на обов'язкове державне пенсійне страхування суму коштів збору в гривнях, на яку була здійснена купівля іноземної валюти згідно з чинним законодавством України.

До початку біржових торгів зобов'язуємось перерахувати гривневий еквівалент у розмірі, необхідному для купівлі валюти за курсом, вказаним у поданій заяві, та для перерахування збору на обов'язкове державне страхування на рахунок у (назва банку).

Зобов'язуємось сплатити комісійну винагороду в іноземній валюті банку у розмірі \_\_\_\_\_ %, біржі — \_\_\_\_\_ %.

Придбану іноземну валюту зобов'язуємось використати протягом 5 банківських днів. Залишок гривень після купівлі валюти та сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (необхідне підкреслити):

- просимо повернути на наш поточний рахунок;
- використати для подальшої купівлі валюти.

Керівник підприємства \_\_\_\_\_

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Придбання валюти для здійснення неторговельних операцій здійснюється на підставі заявок-розрахунків витрат на закордонні відрядження чи оплату транспортних експлуатаційних витрат при міжнародних перевезеннях, договорів з нерезидентами на оплату навчання, лікування, інших витрат за кордоном.

Валюту за дорученням підприємства купує уповноважений банк за вільним договірним курсом. Крім вартості валюти, підприємство оплачує комісійну винагороду банку і 1 % збору до Пенсійного фонду від суми, витраченої на придбання валюти. Перерахування коштів на придбання валюти, сплату збору до Пенсійного фонду здійснюють за платіжними дорученнями. Витрати на комісійну винагороду та збір до Пенсійного фонду включають до валових витрат підприємства.

Як правило, підприємства купують іноземну валюту на міжбанківському валютному ринку за комерційним курсом, який перевищує

офіційний курс Національного банку України. Іноземна ж валюта зараховується на валютний рахунок за офіційним курсом (у наведеному прикладі — 5.25 та 5.15 грн. за \$ 1). Тому різницю між фактичною вартістю придбаної іноземної валюти і оцінкою за офіційним курсом 5250-5150, відображають за дебетом субрахунка 949 «Інші фінансові витрати» та кредитом рахунка 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». До валових витрат таку курсову різницю не включають. Балансова ж вартість валюти у випадку придбання її на МВРУ складається із суми, сплаченої за її придбання, але без вартості оплати послуг із конференції. Таким чином вона може бути вищою від офіційного курсу НБУ.

**Таблиця 2.60**

*Кореспонденція рахунків  
з обліку придбання Іноземної валюти*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Перераховано кошти банку для придбання іноземної валюти — 5250 грн. + 120 грн. комісійної винагороди + 1 % від 5250 грн. збору до Пенсійного фонду = 5423 грн.	333	311	5423
Відображено витрати (валові витрати у податковому обліку на суму:	841	377	120
• комісійної винагороди банку	92	841	120
	377	333	120
• 1 % збору до Пенсійного фонду	841	651	53
	92	841	53
	651	333	53
Оприбутковано придбану іноземну валюту за фактичним курсом на МВРУ	312	333	4000

Нерідко на рахунок підприємства надходить іноземна валюта внаслідок його часткової або повної відмови від придбання товарів, за які було сплачено кошти нерезиденту на умовах попередньої оплати.



У податковому обліку необхідно скоригувати валові витрати, тобто, зменшити їх на балансову вартість іноземної валюти, яка була перерахована іноземному постачальнику, а тепер повернена (або має бути повернена підприємству), комісійних витрат, відрахувань до Пенсійного фонду та курсової різниці. При цьому на суму курсової різниці коригують валові витрати або валові доходи в залежності від того, який курс іноземної валюти є на таку дату.

**Таблиця 2.61**

*Кореспонденція рахунків з обліку повернення постачальниками-нерезидентами іноземної валюти при розірванні (зміні) контрактів зовнішньоекономічної діяльності*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
<i>Скориговано методом «червоне сторно» валові витрати підприємства за датою підписання додаткової угоди про розірвання контракту:</i>			
• на балансову вартість іноземної валюти, яка була перерахована нерезиденту як попередня оплата за курсом 5,25 грн. за \$ 1	841	841	5250
• на суму комісійної винагороди банку	841	841	120
• на суму 1 % збору до Пенсійного фонду	841	841	53
Надійшла іноземна валюта від нерезидента за курсом 5,45 грн. за \$ 1	312	632	\$1000 5450
Відображено курсову різницю (5450 - 5250), яку зараховано до валових доходів	632 747	747 714	200 200

Якщо іноземна валюта була придбана підприємством на МВРУ, а потім перерахована нерезиденту, у випадку розірвання



(зміни) контракту вся сума поверненої іноземної валюти повинна бути продана на міжбанківському валютному ринку України протягом 5 днів, причому заміна іноземної валюти першої групи, тобто, вільноконвертованої за Класифікатором валют на валюту інших груп не допускається.

В деяких випадках при розрахунках із нерезидентами виникає їхня незбалансованість за сумами відвантажених товарів та оплатою за них. В такому разі надлишок сплаченої іноземної валюти має бути повернений за платіжним дорученням. Одночасно коригують валові доходи, з урахуванням того, яка подія була першою: оплата чи надходження (продаж) товарів. Наприклад, фірма-нерезидент «Альтер» перерахувала підприємству 2 тис. доларів США за поставку товарів. Внаслідок того, що не всі замовлені товари були поставлені, за взаєморозрахунками виникла кредиторська заборгованість на 0,8 тис. доларів. Ця сума повернена покупцеві — фірмі «Альтер». Зазначені операції повинні бути відображені у такій кореспонденції рахунків.

**Таблиця 2.62**

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Отримано кошти від нерезидента на рахунок підприємства і зараховано їх до валових доходів	312	747	<u>\$2000</u>
	747	681	10900 10900
Відвантажено товари нерезиденту	362	702	<u>\$1200</u> 6540
Повернено різницю між отриманою сумою іноземної валюти та вартістю відвантажених товарів нерезиденту	362	312	<u>\$800</u> 4360
Скориговано валові доходи підприємства	747	747	4360



Якщо за цей час змінився курс іноземної валюти, необхідно також відобразити курсову різницю за кредиторською заборгованістю: при зниженні курсу її зараховують до валових доходів-дебет 362, кредит 747 та дебет 747, кредит 714; при його підвищенні — дебет 841, кредит 362 та дебет 947, кредит 841, тобто відображають у складі валових витрат.

Нарівні з придбанням іноземної валюти, підприємство її продає на міжбанківському валютному ринку, оскільки зобов'язане це робити згідно з постановою НБУ «Про введення обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті на користь резидентів — юридичних осіб» від 04.09.98 р. № 349. Зокрема, необхідно продавати 50 % іноземної валюти першої групи за її Класифікатором, яка отримана підприємством як виручка від реалізації. Тому, крім поточного рахунка, підприємство повинно мати транзитний валютний рахунок, на який зараховується валютна виручка, отримана від покупців (замовників) при експорті товарів (робіт, послуг). Уповноважений банк продає 50 % валюти за договором з підприємством (або на основі зведеного доручення на розподіл валютної виручки).

### ЗВЕДЕНЕ ДОРУЧЕННЯ РОЗПОДІЛУ ВАЛЮТНОЇ ВИРУЧКИ

(подається в уповноважений банк не пізніше 5 днів від дня надходження валютної виручки)

«\_» Одержано банком: «\_\_\_\_\_»

Найменування підприємства \_\_\_\_\_

Поштова адреса \_\_\_\_\_

Номер поточного рахунка в МФО \_\_\_\_\_

Просимо валютну виручку в сумі \_\_\_\_\_, (цифрами та прописом)

зараховану «р. на наш розподільчий рахунок № в МФО, розподілити згідно діючого порядку валютного регулювання в наступних частинах:

1. 50 % зарахувати на наш поточний валютний рахунок № \_\_\_\_\_ ;

2. 50 % направити на продаж на Міжбанківському валютному ринку.

Кошти від реалізації валюти зарахуйте на наш поточний рахунок.

*Примітка:* при несвоєчасній подачі зведеного доручення, валютна виручка продається уповноваженим банком в розмірі 100 %.

М. П.

Керівник Проведено банком:

Головний бухгалтер» »

---

*(підпис працівника банку)*

Решту валюти банк перераховує на поточний рахунок підприємства, з якого вона використовується для розрахунків з іноземними постачальниками (підрядниками), погашення валютних кредитів, оплати відряджень, інших цілей<sup>1</sup>, в тому числі й, при потребі, для продажу. В останньому випадку в банк подається заява встановленої форми.

### ЗАЯВА

на продаж іноземної валюти

від «\_\_»200\_\_\_\_\_ р.

Назва підприємства \_\_\_\_\_

Поштова адреса \_\_\_\_\_

Телеграфна адреса \_\_\_\_\_

Прізвище, ім'я, по батькові співробітника, уповноваженого вирішувати питання за угодою \_\_\_\_\_

Зразок підпису \_\_\_\_\_

Номер телефону \_\_\_\_\_

Банківські реквізити підприємства:

Поточний рахунок ГР в (назва банку)МФО

Валютний рахунок ГР в (назва банку)МФО

Доручаємо (назва банку) укласти від нашого імені і за наш рахунок угоду на продаж коштів в іноземній валюті на Міжбанківському валютному ринку на зазначених нижче умовах:

---

<sup>1</sup> Витрати на транспортування та експедирування, митні і страхові платежі, комісійна винагорода можуть здійснюватись із транзитного валютного рахунка.



Назва валюти	Сума продажу валюти	Мінімальний курс у гривнях

Термін дії заяви до « »200 \_\_\_\_\_р.

Надаємо право (назва банку)на одержання в установлених законодавством межах маржі від купівлі-продажу валюти, а також на утримання з суми виручки від продажу валюти комісійних згідно з діючими тарифами банку.

Суму гривень за продану валюту зарахувати на рахунок № в МФО. Несемо відповідальність за достовірність за значених банківських реквізитів.

М. П.

Керівник підприємства Головний бухгалтер

Заяву одержав « \_ »ц. р.

Підпис \_\_\_\_\_

Собівартість проданої іноземної валюти (балансову вартість) визначають за курсом Національного банку України на дату її реалізації із включенням витрат на комісійну винагороду банку за конвертацію іноземної валюти у гривні. Ця сума включається в податковому обліку до валових витрат.

Дохід від продажу іноземної валюти визначають за сумою коштів, що надійшли на поточний рахунок підприємства у гривнях, вона зараховується до валових доходів.

При умові, що за період конвертації іноземної валюти у гривні змінився курс її обміну, як у фінансовому, так і в податковому обліку відображають курсову різницю: при підвищенні курсу (ажіо) — за кредитом субрахунків 714 «Дохід від операційної курсової різниці» та 747 «Валові доходи»; при зниженні курсу (дизажіо) — за дебетом субрахунків 945 «Втрати від операційної курсових різниць» та 841 «Валові витрати» відповідно.

**Таблиця 2.63**

*Кореспонденція рахунків з обліку продажу іноземної валюти*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
Перераховано іноземну валюту банку для конвертації	841	312	<u>\$1000</u>
	334	841	5250
Відображено комісійну винагороду банку за послуги з конвертації іноземної валюти	841	377	120
	942	841	120
Відображено доходи від реалізації іноземної валюти за комерційним курсом 5,5 грн.	377	747	5500
	747	711	5500
Відображено курсову різницю (5450 - 5250), оскільки офіційний курс валюти збільшився до 5,45 грн.	334	747	200
	747	714	200
Відображено собівартість (балансову вартість) проданої валюти (5250 + 200)	942	334	5450

Варто зазначити, що собівартість (балансова вартість) іноземної валюти при її продажі визначається по різному. Якщо підприємство отримало іноземну валюту як виручку за продані товари (роботи, послуги) і відразу її продає, вона оцінюється за офіційним валютним (обмінним) курсом НБУ на дату отримання і у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду не перераховується. Коли ж продається іноземна валюта, яка отримана як виручка в попередніх звітних періодах, її балансова вартість визначається за курсом НБУ, що діяв на останній робочий день попереднього звітного періоду і не змінюється до кінця наступного податкового періоду. Балансова вартість придбаної за гривні іноземної валюти визначається за сумою сплаченою за неї підприємством (без вартості послуг із конвертування). При купівлі однієї іноземної валюти за іншу балансова вартість придбаної дорівнює балансовій вартості проданої.



Операції з іноземною валютою відображаються в тих же первинних документах і реєстрах, що й здійснені у національній валюті. Особливістю є те, що записи сум проводяться чисельником і знаменником. У чисельнику вказують суму в іноземній валюті, а в знаменнику — у перерахунку на гривні.

Оприбуткування іноземної валюти в касу підприємства проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером і касиром.

Видачу іноземної валюти готівкою з каси підприємства проводять за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими, та касиром. До видаткових ордерів можуть долучатися заявки на видачу грошей, рахунки тощо.

У разі, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявках, рахунках і таке інше є дозвільний надпис керівника підприємства, його підпис на видаткових касових ордерах не є обов'язковим.

Прибуткові касові ордери або видаткові документи до передачі у касу реєструються бухгалтерією у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплату заробітної плати, реєструються після її видачі.

Реєстрація прибуткових і видаткових касових документів може здійснюватися з використанням технічних засобів. При цьому у машинограмі «Вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів», яка складається за відповідний день, забезпечується також формування даних для обліку руху коштів за цільовим призначенням. Для обліку кожної іноземної валюти відкривають окрему касову книгу.

Записи у касову книгу проводяться касиром відразу після одержання або видачі грошей за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом.

Щодня у кінці робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, виводить залишок грошей у касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш (копію записів у касовій книзі за день) із прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку у касовій книзі.

На підприємствах за умови забезпечення повного зберігання касових документів касова книга може вестись із використанням технічних засобів, за якою її аркуші формуються у вигляді машинограми «Вкладний аркуш касової книги». Одночасно з нею формується машинограма «Звіт касира».

Далі отримують реєстри аналітичного обліку<sup>1</sup>, тобто згруповані дані у розрізі однорідних операцій за кореспондуючими рахунками із субрахунком 302 «Каса в іноземній валюті».

За журнальною формою обліку для відображення операцій, здійснених в іноземній валюті, використовуються Журнал 1 — з кредиту рахунка 30 «Каса» і Відомість 1.1. — у дебет рахунка 30 «Каса». Для кожної іноземної валюти, в якій здійснюються операції, ведеться Журнал 1 і Відомості до нього, які позначаються назвою валюти, в якій вони заповнюються.

Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться у гривнях і одночасно в тій іноземній валюті, в якій здійснювалась операція. Саме звіт касира з доданими до нього первинними документами є основою для записів операцій у Журналі 1 — за кредитом рахунка 30 «Каса» та Відомості 1.1. — дебетових обігів за цим рахунком.

Записи у Журналі 1 проводять позиційним способом хронологічно-систематизовано, тобто, за датами операцій (звітами касира) — графі 1,2 та їхнім змістом — у розрізі кореспондуючих рахунків — графі 3-21. Загальна сума у графі 22 за кожним рядком має дорівнювати виданій сумі грошей з каси за день, або два-три дні, якщо

---

<sup>1</sup> За версією ІС «Бухгалтерія» ці реєстри мають назву «Аналіз рахунка», яка, на наш погляд, не зовсім коректна. Точнішею могла би бути назва «Відомість аналітичного обліку за субрахунком \_\_\_\_\_».

записи об'єднано за цей період — рядок «Всього за день» у графі «Видаток» звіту касира.

Однорідні операції у Журналі 1 записують за день (чи 2-3 дні) як їхній підсумок. Наприклад, у звіті касира за один день записані дані трьох видаткових касових ордерів про видачу авансів на відрядження різним особам. У цьому випадку прямо на полях цього звіту можна підрахувати загальний підсумок за цими ордерами і записати його однією цифрою у графі 6 Журналу 1, оскільки за кожною з цих операцій кореспонденція рахунків є однаковою — дебет 372 «Розрахунки з підзвітними особами», кредит 302 «Каса в іноземній валюті». Аналогічно групуються однорідні операції і за іншими кореспондуючими рахунками за кожний день окремо чи 2-3 дні разом. Отже, в Журналі 1 за місяць кількість рядків із записами даних визначається кількістю відривних аркушів касової книги — звітів касира. При цьому, якщо записи об'єднано за 2-3 дні, у графі 2 «Дата звіту касира» Журналу 1 вказують конкретні початкові й кінцеві дати відображених операцій (1—3.12.2003 р.; 4-6.12.2003 р. іт. д.).

Підрахувавши вертикальний і горизонтальний підсумки за місяць та звіривши правильність виведення сальдо за рахунком 30 «Каса», кредитові обіги з Журналу 1 переносять у Головну книгу — із графи 22 за рядком «Усього» у графу 25 «Обіги за кредитом разом» за цим же рахунком (загальну суму), а часткові суми за графами 3, 4, 5... — 21, рядок «Усього» відображають за дебетом кореспондуючих рахунків 31, 33, 36 і т. д. на відповідних сторінках Головної книги, де вони відкриті.

Записи у Відомості 1.1. за дебетом рахунка 30 «Каса» відображають аналогічно, як і в Журналі 1 — на основі тих же звітів касира. Відмінність є лише в тому, що у Відомості 1.1. вказують сальдо на початок і кінець місяця. Крім того, дані Відомості 1.1. про дебетові обіги за рахунком 30 «Каса» у Головну книгу не переносять, а використовують лише для звіряння з дебетовим обігом, який сформований у ній на основі відображення кредитових обігів за іншими



журналами. Суми, вказані у звіті касира за рядком «Всього за день» графа «Прибуток» мають відповідати графі 20 «Усього» Відомості 1.1. за кожним рядком. Загальний же підсумок цієї відомості — за перетином рядка «Усього» та графі 20 має дорівнювати даним графі 24 «Разом» Головної книги за рахунком 30 «Каса» за кожен місяць.

Підставою для зарахування коштів на поточний валютний рахунок у банку, а також для отримання та переказу коштів з цього рахунка є чеки, платіжні доручення, перекази та інші розрахункові документи, що їх затверджено Національним банком України.

Зарахування готівки на рахунок проводяться на основі оголошення про її внесення, відривна частина якого є квитанцією банку про підтвердження цієї операції. Видача готівки проводиться на основі грошових чеків. Кожна операція за цим рахунком у хронологічному порядку відображається у виписці банку, яку слід читати у оберненому («дзеркальному») відображенні, оскільки записи за дебетом у ній означають видачу чи перерахування коштів з рахунка, а за кредитом, навпаки, надходження коштів на рахунок, хоч цей рахунок, як і інші рахунки з обліку коштів, є активними. Така ж обернена побудова виписок і за рештою рахунків з обліку коштів у банку.

Тому у виписках банку витрата коштів з рахунків записана в графі «Дебет» і, навпаки, надходження коштів на рахунок у графі «Кредит». До виписки з рахунка в банку прикладаються копії документів, на основі яких були проведені операції з грішми: платіжні доручення, платіжні вимоги — доручення тощо. Окремі копії документів є на підприємстві, оскільки їх забирають з банку відразу ж після здійснення операцій. Наприклад, платіжні доручення, корінці у грошовій чековій книжці після одержання готівки. Тому в першу чергу треба впорядкувати документи, які прикладаються до виписки з рахунка. Їх складають у хронологічному порядку окремо за дебетом (витрати грошей) і кредитом (надходженням грошей), звіряють суми, вказані у виписці і документах, відмічаючи це у виписці спеціальною позначкою.

На основі виписок банку проводять записи операцій за дебетом і кредитом цього рахунка у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку — Журналі і та Відомості 1.2. за субрахунком 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». Причому тут також можуть вести один або більше Журналів 1 та Відомостей 1.2 до них — у залежності від того, з якими іноземними валютами здійснювались операції. Особливістю є те, що записи операцій здійснюються у Журналі 1 та Відомості 1.2. у чисельнику в іноземній валюті, а в знаменнику — у гривнях за курсом Національного банку України на відповідну дату, а виписки банк видає за валютними рахунками одночасно у валюті та гривнях.

## **Завдання до практичного заняття за темою «Облік валютних операцій»**

### **Методичні вказівки**

Для засвоєння програмного матеріалу за наведеною темою необхідно ознайомитись із особливостями відкриття валютних рахунків; банку, обліком валюти в касі підприємства. Необхідно вивчити зміє П (С) БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» та особливості обліку курсових різниць за ним.

### **План заняття**

1. Загальні поняття валютних операцій.
2. Конвертованість валюти, її види та валютні курси.
3. Облік валютних коштів у касі підприємства.
4. Організація обліку валютних коштів на валютному рахунку.
5. Відображення курсових різниць.

### **Завдання:**

На підставі наведених господарських операцій зазначити кореспонденцію рахунків та вказати первинні документи у реєстраційному журналі господарських операцій.

**Таблиця 2.64***Журнал реєстрації господарських операцій*

№	Дата	Зміст господарської операції	Первинні документи	Сума		Кореспонденція рахунків	
				\$	грн.	Дт	Кт

Відобразити у журналі реєстрації господарських операції ТОВ «Макс» наведені у табл. 2.65 операції.

**Таблиця 2.65**

1 варіант	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Перераховано національну валюту на біржу для купівлі іноземної валюти</li> <li>2. Нараховано комісійну винагороду банку за продаж іноземної валюти</li> <li>3. Одержано в касу іноземну валюту з поточного валютного рахунку для виплати авансу на відрядження</li> <li>4. Зараховано 50 % валової виручки з транзитного на поточний валютний рахунок</li> </ol>
2 варіант	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Нараховано комісійну винагороду банку за купівлю валюти</li> <li>2. Оприбутковано іноземну валюту</li> <li>3. Відображено курсову різницю за довгостроковим валютним кредитом при збільшенні курсу валюти</li> </ol>
3 варіант	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Віднесено на витрати збір до Пенсійного фонду при купівлі валюти</li> <li>2. Відображено позитивну курсову різницю за коштами на поточному валютному рахунку</li> <li>3. Зараховано на валютний рахунок придбану іноземну валюту</li> <li>4. Відображено витрати від купівлі валюти</li> </ol>



*Закінчення табл. 2.65*

4 варіант	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Зараховано на поточний рахунок іноземну валюту в погашення заборгованості дебіторів</li><li>2. Відображено курсову різницю за короткостроковим валютним кредитом при зменшенні курсу валюти</li><li>3. Відображено собівартість реалізованої валюти</li><li>4. Одержано виручку від іноземного покупця на транзитний валютний рахунок</li></ol>
5 варіант	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Перераховано суму збору до Пенсійного фонду при придбанні іноземної валюти</li><li>2. Перераховано з транзитного валютного рахунка виручка для продажу на біржі</li><li>3. Відображено дохід від реалізації валюти</li><li>4. Визначено позитивну курсову різницю за заборгованість іноземних покупців</li></ol>

**Завдання до практичного заняття за темою  
«Облік імпортних операцій»**

**Методичні вказівки**

Для підготовки до заняття необхідно ознайомитись із порядком обліку імпортних операцій, зокрема щодо оформлення документів, відображення операцій на рахунках.

**План заняття**

1. Основні завдання бухгалтерського обліку імпортних операцій.
2. Порядок оподаткування імпортних операцій.
3. Порядок проведення розрахунків при імпорті.
4. Особливості обліку імпорту робіт, послуг.
5. Аналітичний та синтетичний облік імпортних операцій.



**Тести.**

1. Звернення до продавця з проханням надіслати пропозицію для укладання договору — це:
  - а) акцепт;
  - б) запит;
  - в) згода;
  - г) оферта.
2. При виявленні нестачі або дефектів імпортованих товарів складається:
  - а) приймальний акт;
  - б) акт експертизи;
  - в) рекламацийний акт;
  - г) акт інвентаризації;
  - д) митний збір;
  - е) акцизний збір.
3. Податковий вексель на суму ПДВ не оформлюється при імпорті товарно-матеріальних цінностей:
  - а) підакцизних;
  - б) призначених для продажу;
  - в) призначених для власного споживання.

**Модульно-рейтингове завдання**

1. На підставі наведеної у табл. 2.66 кореспонденції рахунків сформулювати зміст господарських операцій.

**Таблиця 2.66**

№	1 варіант	2 варіант	3 варіант	4 варіант	5 варіант
1	Д281К632	Д281К685	Д642К311	Д632К714	Д281К685
2	Д93К632	Д644К641	Д641К311	Д201К655	Д644К641
3	Д945К632	Д201К641	Д281К642	Д621К311	Д201К641
4	Д632К312	Д641К311	Д632К371	Д10К685Д	Д641К3П
5	Д371К312	Д621К641	Д91К632	632К314	Д621К641

2. На підставі наведених у табл. 2.67 господарських операцій провести записи у журналі реєстрації, вказавши кореспонденцію рахунків та первинні документи.
3. За наведеними даними провести записи у журналі реєстрації господарських операцій.

**Таблиця 2.67**

1 варіант	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Оприбутковано імпорتنі товари від іноземного постачальника</li><li>2. Включено до послухів податкового кредиту суму сплаченого при імпорті ПДВ</li><li>3. Нараховано страховій компанії за страхування імпоротної сировини</li><li>4. Погашено заборгованість перед іноземним постачальником акредитивом</li></ol>
2 варіант	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Сплачено акцизний збір за імпорتنі товари</li><li>2. Відображено курсову різницю за заборгованість перед постачальником при зменшенні курсу валюти</li><li>3. Нараховано мито на імпортну сировину</li><li>4. Оплачено податковий вексель з поточного рахунку</li></ol>
3 варіант	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Сплачено ПДВ при імпорті сировини</li><li>2. Закрито розрахунки за авансами, сплаченими постачальником</li><li>3. Сплачено мито при імпорті сировини</li><li>4. Відображено курсову різницю за заборгованістю перед постачальником при зростанні курсу валюти</li></ol>
4 варіант	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Видано простий вексель на суму ПДВ при імпорті</li><li>2. Сплачено з поточного валютного рахунку кошти в погашення заборгованості перед іноземними постачальниками</li><li>3. Нараховано акцизний збір на імпорتنі товари</li><li>4. Нараховано ПДВ при імпорті товарів</li></ol>
5 варіант	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Нараховано АТП за перевезення імпортного товару</li><li>2. Відображено курсову різницю за заборгованістю перед постачальником при зменшенні курсу валюти</li><li>3. Нараховано мито на імпортну сировину</li></ol>

Таблиця 2.68

Журнал реєстрації господарських операцій  
ТОВ «Макс» за березень ц. р.

№	Дата	Зміст господарської операції	Первинні документи	Сума		Кореспонденція рахунків	
				\$	грн.	Дт	Кт

ТОВ «Макс» уклало договір з Польською фірмою «Колмо» на імпорт товарів вартістю \$ 4500.

Імпортні товари було одержано 7-го червня ц. р. На митниці було сплачено мито — 2 %, митні збори — 0,2 % та ПДВ. Крім того, за умовами Імпортного контракту оплата послуг із транспортування та страхування вантажу здійснюється українським покупцем (ТОВ «Макс»). Відповідно до цього перевізнику було сплачено 100 дол. США за доставку товару до місця призначення, а також оплачені послуги національної страхової організації в сумі 500 грн.

Оплата за одержані товари була проведена 20 червня.

Таблиця 2.69

Дата	Курс НБУ, грн./дол. США
07.06	5,80
20.06	5,60



**Таблиця 2.70**

*Журнал реєстрації господарських операцій  
ТзОВ «Макс» за березень ц. р.*

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Первинні документи	Сума		Кореспонденція рахунків	
				\$	грн.	Дт	Кт

За даними рядків 01-02 декларації про прибуток підприємства визначають і записують у рядку 03 скоригований валовий дохід.

Скоригований валовий дохід — це його остаточна сума, збільшена чи зменшена на суму компенсації вартості товарів, а також з урахуванням самостійно виявлених помилок за результатами минулих податкових періодів та врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості.

Для визначення оподаткованого прибутку від такої суми віднімають суму скоригованих валових витрат та амортизаційних відрахувань основних фондів і вказують його у рядку 08 згаданої декларації. Отже, загальну суму оподаткованого прибутку можна визначити за формулою:

$$ОП \sim СВД - ЗВВ - АФ,$$

де ОП — загальна сума оподаткованого прибутку;

СВД — скоригований валовий дохід;

ЗВВ — загальна сума скоригованих валових витрат;

АФ — амортизація основних фондів.

Визначену суму оподаткованого прибутку у кореспонденції рахунків не відображають, на відміну від прибутку (збитку) у фінансовому



обліку, хоч за даними податкового обліку теж може вийти збиток — від’ємний об’єкт оподаткування. Однак, незалежно від цього, в податковому обліку їх визначають лише розрахунковим шляхом. У фінансовому ж обліку сума прибутку чи збитку визначається у системі кореспонденції рахунків при закритті рахунків сьомого та дев’ятого класів:

- дебет 70-75, кредит 79;
- дебет 79, кредит 90-99.

Проте податок на прибуток, хоч і нараховується за об’єктом оподаткування, визначеним розрахунковим шляхом, відображається у кореспонденції рахунків:

- дебет 98, кредит 6412 (нарахування);
- дебет 6412, кредит 31 (погашення заборгованості).

При цьому паралельно нараховується сума такого податку за даними фінансового обліку. Оскільки ж, як зазначалось, сума оподаткованого прибутку за даними податкового обліку не співпадає з визначеними фінансовими результатами у фінансовому обліку, доводиться відображати так звані податкові різниці щодо цього податку як відстрочені податкові активи чи відстрочені податкові зобов’язання.

Облік відстрочених податкових активів регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 17 «Податок на прибуток». Зокрема, тут ведуть облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок:

- тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов’язань та оцінкою цих активів або зобов’язань, яка використовується з метою оподаткування;
- перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов’язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, 37\*



за кредитом — зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Облік відстрочених податкових активів здійснюється у такому порядку. На основі даних фінансового обліку визначають суму прибутку, яка відображається у «Звіті про фінансові результати» ф. № 2, а за даними податкового обліку — оподатковуваний прибуток, які не співпадають. Це зумовлено певними специфічними особливостями визначення оподаткованого прибутку у порівнянні із відображенням прибутку у фінансовому обліку. Адже, як відомо, до оподаткованого прибутку зараховується сума отриманих від покупців і замовників авансів, яка у фінансовому обліку відображається як кредиторська заборгованість за субрахунком 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і у прибуток не входить. Отожу випадках, коли оподатковуваний прибуток за даними податкового обліку вийшов більшим, ніж прибуток до оподаткування — за даними фінансового обліку, різниця з визначеного за такими базами податку на прибуток буде відображена як відстрочені податкові активи.

Припустимо, оподатковуваний прибуток складає 150 тис. грн., а прибуток за даними фінансового обліку — 140 тис. грн. Отже, податок на прибуток за даними податкового обліку буде визначений у сумі  $(150 \times 0,25) = 37,5$  тис. грн., а за даними фінансового обліку мав би складати  $(140 \times 0,25) = 35,0$  тис. грн. Вказана різниця буде відображена як відстрочені податкові активи на основі такої кореспонденції рахунків:

- дебет субрахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» — 35000 грн.;
- дебет рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» — 2500 грн.;
- кредит субрахунка 641 «Розрахунки за податками» — 37500 грн.

У майбутньому ця різниця буде покрита за рахунок того, що прибуток за даними звіту про фінансові результати перевищить суму оподаткованого прибутку і податок на прибуток із цієї бази, буде більшим, ніж обчислений у податковому обліку.

**Таблиця 2.71**  
*Типові операції за рахунком 17*  
*«Відстрочені податкові активи»*

Зміст операції	Дебет	Кредит
Реструктуризація податкових зобов'язань	17	54
Відображення різниці податкових зобов'язань із податку на прибуток у тому звітному періоді, коли за даними податкового обліку він більший від суми, обчисленої за даними фінансового обліку	17	64
Списання відстрочених податкових активів у тому звітному періоді, коли сума податку на прибуток за даними фінансового обліку більша, ніж обчислена за даними податкового обліку	54	17
Списання відстрочених податкових активів при реструктуризації податкової заборгованості	64	17
Списання відстрочених податкових активів на витрати у підприємствах, що не використовують рахунки класу 9	85	17
Списання відстрочених податкових активів	98	17
Списання відстрочених податкових активів у випадках стихійного лиха, техногенних катастроф чи аварій (за рішенням директивних органів)	99	17

Як відстрочені податкові зобов'язання обліковуються суми податку на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

Виникнення відстрочених податкових зобов'язань зумовлено тим, що перераховані аванси постачальникам під майбутні поставки матеріалів зараховуються до валових витрат, отже зменшують суму

оподатковуваного прибутку. У фінансовому обліку вони відображаються як дебіторська заборгованість за субрахунком 371 «Розрахунки за виданими авансами» і жодного впливу на фінансові результати не справляють.

Таким чином, якщо звітні періоди, у яких нараховано відсотки банку та фактично їх отримано не співпадають, або підприємство має аванси, виникають розбіжності між сумою балансового прибутку за даними фінансового обліку і оподатковуваного прибутку — за даними податкового обліку, а звідти і різниця у сумах податку, обчисленого на основі різних баз оподаткування, яка буде відображена як відстрочені податкові зобов'язання. Наприклад, балансовий прибуток за перший квартал 200\_р. складає 190 тис. грн., оподатковуваний прибуток — 180 тис. грн. Отже, за даними фінансового обліку податок на прибуток мав би складати  $(190 * 0,30) = 57$  тис. грн., але за даними податкового обліку виходить, що сума податкових зобов'язань складає  $(180 * 0,30) = 54$  тис. грн. Таким чином, різниця  $(57 - 54) = 3$  тис. грн. буде відображена за статтею «Відстрочені податкові зобов'язання» у третьому розділі балансу на основі такої кореспонденції рахунків:

- дебет субрахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» — 57 000 грн.;
- кредит субрахунка 641 «Розрахунки за податками» — 54 000 грн.;
- кредит рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» — 3000 грн.

За кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом — зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Визначення суми відстроченого податкового зобов'язання здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податки на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових

зобов'язань ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця.

Нерідко при складанні декларації про прибуток підприємств з тих чи інших причин допускаються певні помилки. Їх необхідно виправляти як у випадках виявлення безпосередньо на підприємстві, так і при перевірках працівниками податкових інспекцій. У першому випадку можливий варіант накладання штрафу, якщо підприємство, виправивши помилку самостійно дорахує і сплатить занижену суму відповідного податку та повідомить письмово про це податкову інспекцію до виявлення такого факту її працівниками.

Помилки у податковому обліку, які призводять до заниження валових доходів, завищення валових витрат, відтак зменшення оподатковуваного прибутку, зумовлюють дорахування податку на прибуток. Це може статись також внаслідок помилкового завищення сум амортизації чи приросту товарно-матеріальних цінностей.

Дорахування податку на додану вартість може бути зумовлено завищенням суми податкового кредиту, заниженням суми податкових зобов'язань.

У той же час можливі помилки, що зумовили завищення нарахованих платежів до бюджету з оподатковуваного прибутку чи податку на додану вартість внаслідок заниження валових витрат, завищення валових доходів, зменшення сум амортизації, убутку придбаних товарно-матеріальних цінностей, відповідних відхилень податкового кредиту і податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

На основі наведеної кореспонденції рахунків проводять запис у реєстрах аналітичного обліку. Разом з тим треба мати на увазі, що виправлення вносяться у звітні документи — декларації про прибуток підприємства чи з податку на додану вартість.

Зокрема, при заниженні валових доходів у минулих звітних періодах помилково не включені до них суми необхідно відобразити у рядку 02.2 «Самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів» «Декларації про прибуток підприємства».

**Таблиця 2.72**

*Кореспонденція рахунків при виправленні помилок  
(додаткові проводки або «червоне сторно»)*

Зміст операції	Дебет	Кредит
Виправлення помилок при заниженні (завищенні) валових витрат внаслідок неправильного відображення:		
• витрат на ремонти та реконструкцію основних засобів (не більше 10 % їх залишкової вартості на початок року). Одночасно дебет 23, 91, але інші аналітичні рахунки, 92 та 93, кредит 841	841	23,91
• вартості отриманих від постачальників матеріалів, тварин, МШП, робіт і послуг, товарів. Одночасно дебет 20, 21,22, 23, 28, 91,92,93, кредит 841.	841	63
• попередньо перерахованих коштів постачальникам (підрядникам) під майбутні поставки ТМЦ, виконання робіт і послуг. Одночасно дебет 371, кредит 841	841	31
• витрат на відрядження. Одночасно дебет 23,91,92, 93, кредит 841	841	372
• залишкової вартості окремих об'єктів основних засобів першої групи при умові, що вона не перевищує 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за одиницю. Одночасно дебет 23,91,92, 93, кредит 841	841	131
• неправильної суми амортизації (у фінансовому обліку дебет 23,91,92, 93, кредит 13)	Коректурним способом	
• неправильної суми приросту (убутку) придбаних ТМЦ	841	841
Виправлення помилок при заниженні (завищенні) валових доходів внаслідок неправильного відображення:		
• доходів, отриманих готівкою. Одночасно дебет 747, кредит 701,702,703	30	747

*Закінчення табл. 2.72*

Зміст операцій	Дебет	Кредит
• попередньої оплати від покупців (замовників). Одночасно дебет 747, кредит 681	31	747
• відвантажених покупцям продукції, товарів, виконаних для замовників робіт і послуг до оплати їхньої вартості. Одночасно дебет 747, кредит 701,702,703	631	747
• виданої натурою частини праці. Одночасно дебет 747, кредит 701	66	747
Виправлення помилок при відображенні податку на додану вартість:		
• нарахованої суми податкових зобов'язань	70, 643	6411
• податкового кредиту за отриманими ТМЦ, роботами чи послугами	6411	63
Виправлення помилок при відображенні:		
• перерахованих сум у бюджет	64	31
• нарахованого прибуткового податку	66	64
• нарахованих штрафів, пені	94	64
Нараховуваного податку на прибуток	85, 98	64

Занижені валові витрати відображають як їхнє коригування у цій декларації за рядком 05.2 аналогічної назви. Такий спосіб виправлення помилок передбачений «Порядком складання декларації про прибуток підприємства».

У теорії і практиці обліку здавна застосовуються такі способи виправлення помилок, як коректурний, додаткових проводок, «червоне сторно». При виправленні помилок коректурним способом

закреслюють неправильно вказані шифри рахунків, суми і надписують над ними виправлені дані. Такі виправлення мають бути завірені підписами осіб, що їх здійснили. Закреслення проводять легкими лініями, щоб можна було прочитати закреслене. Цей метод застосовують при умові, що підсумки Головної книги ще не виведені, тобто в межах місяця. Як правило, цей метод здебільшого використовують при виправленні помилок у первинних документах. В аналітичних реєстрах чи Головній книзі він застосовується при виправленні механічних помилок, коли кореспонденція рахунків є правильною, а суми за операціями перекручені. В податковому обліку його застосування обмежене, бо наприклад, помилки у податковій накладній тут виправляються складанням додатка №2 «Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної від \_\_\_\_\_ №».

Додаткові проводки застосовують у тих випадках, коли необхідно збільшити суму обігів за рахунками, де вона була занижена внаслідок помилки. Записи здійснюють у такій же кореспонденції рахунків, якою була записана попередня сума, а застосовується цей метод, як правило, при неможливості виправлення помилки коректурним способом.

Наприклад, виявлено, що ПДВ, нарахований при продажі товарів за минулий місяць помилково був записаний у сумі 500 грн., замість 5000 грн. Оскільки підсумки Головної книги вже підраховані і там враховані обіги за дебетом рахунка 70 «Доходи від реалізації» та кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» у сумі 500 грн., додаткову проводку дебет 70, кредит 64 складають на суму 4500 грн. Метод «червоне сторно» застосовують у тих випадках, коли сума обігів за рахунками помилково завищена.

Іноколи одночасно застосовують як метод «червоне сторно», так і додаткових проводок. Це роблять тоді, коли записи зроблено у помилковій кореспонденції рахунків. В такому разі повторно проводять





запис цієї операції у тій же кореспонденції рахунків методом «червоне сторно», чим анулюють попередній помилковий запис, і записують її додатковою проводкою за правильною кореспонденцією. Наприклад, помилково віднесено 5 тис. грн. податкового кредиту на дебет субрахунка 644 «Податковий кредит» із кредиту субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Для виправлення помилки треба провести такі записи:

- дебет 644, кредит 631 — «червоне сторно» = 5 тис. грн.
- дебет 641, кредит 631 — додаткова проводка = 5 тис. грн.

Хоч метод «червоне сторно», по суті, є від'ємним записом обі- гів за рахунками, не можна змінювати кореспонденцію рахунків на протилежну, як іноді це практикують недосвідчені бухгалтери, оскільки при цьому проходить викривлення звітних даних при нібито однаковому результаті, досягнутому одночасним застосуванням обидвох вказаних методів. Припустимо, при відображенні податкового кредиту переплутано дебет і кредит рахунків і операцію записано: дебет 631, кредит 641 = 5 тис. грн. Її, на перший погляд, можна виправити економніше однією проводкою дебет 641, кредит 631 = 10 тис. грн., що у кінцевому підсумку дає ніби й однаковий результат з одержаним за правильними записами дебет 631, кредит 641 = 5 тис. грн. — «червоне сторно»; дебет 641, кредит 631 = 5 тис. грн. Однак це призведе до завищення як податкового кредиту, так і податкових зобов'язань у «Податковій декларації з податку на додану вартість» при відсутності бази оподаткування (графа А) на суму 5 тис. грн. відповідно.

Здавалось би, що особливих труднощів з виправленням помилок не повинно бути. Однак у податковому обліку питання виправлення допущених помилок врегульовано дещо однобічно, оскільки існують відмінності щодо застосування методів виправлення помилок у податковому та фінансовому обліку, хоч в Україні й застосовується інтегрована система бухгалтерського обліку і операції тут записуються поєднано.

Зокрема, якщо допущено помилку щодо нарахування амортизації основних засобів, у фінансовому обліку її виправляють методами додаткових проводок чи «червоне сторно». У податковому обліку це можна зробити лише коректурним способом, хоч це й суперечить загальному правилу застосування цього методу у випадках виправлення помилок, що стосуються минулих звітних періодів. Однак річ у тім, що в податковому обліку амортизація основних засобів не включається у валові витрати, тому не відображається кореспонденцією рахунків, що унеможлиблює застосування інших, крім коректурного, способів виправлення помилок щодо заниження чи завищення суми амортизації, віднесеної на зменшення оподаткованого прибутку.

Слід зазначити, що здебільшого помилки в обліку виявляють завдяки подвійному запису операцій, оскільки відображення кожної з них на двох окремих рахунках за дебетом і кредитом зумовлює рівність балансу. Якщо ж допущено помилку, наприклад, запис зроблено лише на одному рахунку, такої рівності немає. Однак у вітчизняній практиці це можна виявити лише підрахувавши підсумки Головної книги, або, принаймні, обігової відомості за рахунками, якщо на підприємстві ведуть облік за меморіально-ордерною формою.

Разом з тим у зарубіжній практиці обліку<sup>1</sup> застосовується значно простіша методика виявлення таких помилок, яка дозволяє це робити безпосередньо за кожним аналітичним рахунком. Її суть в тому, що сальдо на кінець місяця записують на активних рахунках за кредитом, а на пасивних — за дебетом, у той час, як початкове сальдо відображають у суворій відповідності з теорією бухгалтерського обліку.

Схематично це виглядає так, як наведено в табл. 2.73.

<sup>1</sup> Оергоісі Міі8, Г<o1гНапзсьтрап. ВисМіііігигщ: ОгигкіІаг^еп-Аі^аБеп-Ббзщпен. ХУіЗьаслеп: ОаЪеп, 1992.



Таблиця 2.73

30 «Каса»		40 «Статутний капітал»	
Дт	Кт	Дт	Кт
Сальдо на 01.10.2004 р.— <u>150,0</u> 1) 2400,00 2) 180,00 3) 20,00 іт. д.	4) 2200,00 5) 300,00 6) 10,00 іт. д.	3) 215400,00 4) 12450,00	Сальдо на 01.10.2004 р. — <u>1580975,00</u> 1) 150600,00 2) 10200,00
Обіг за жовтень 2004 р. — 2600,00	2510,00	Обіг за жовтень 2004 р. — 227850,00	160800,00
	Сальдо на 01.11.2004р. — 240,00	Сальдо 01.11.2004 р. — 1513925,00	
Контрольна сума (сальдо+обіг) 2750,00	2750,00	Контрольна сума (сальдо + обіг) 1741775,00	1741775,00

Можна заперечити, що така методика виявлення помилок супроводжується додатковими витратами часу на записи контрольних підсумків, перенесення сальдо у наступному місяці знову на відведену для його відображення сторону рахунків: за активними — на ліву (дебет), пасивними — праву (кредит). Безперечно, що це є суттєвою перешкодою для використання такої методики виявлення помилок, але лише при ручному способі записів операцій на рахунках. Якщо ж на підприємстві використовуються комп'ютери, такі записи можна здійснювати в автоматичному режимі і ця перешкода стає несуттєвою.

Водночас такий відступ від усталеної методики відображення кінцевих сальдо за рахунками дає можливість застосування балансового методу виявлення помилок до завершення записів операцій за



поточний місяць і виправляти їх коректурним способом, який здебільшого неможливий при традиційній для вітчизняної практики методиці записів операцій на рахунках.

## **Завдання до практичного заняття за темою: «Облік валових доходів»**

### **Методичні вказівки**

При підготовці до заняття з цієї теми необхідно засвоїти економічний зміст валових доходів, їх відмінність від виручки (доходів) за реалізовану продукцію, роботи і послуги, ознайомитись з особливостями відображення в податковому обліку валових доходів у залежності від того, яка подія є першою: відвантаження продукції, робіт, послуг чи попередня оплата покупців. Потрібно вивчити кореспонденцію рахунка «Валові доходи», особливості групування валових доходів в аналітичному обліку за їх видами.

### **План заняття**

- Економічний зміст валових доходів, їх відмінності від виручки за реалізовану продукцію, роботи, послуги.
- Характеристика субрахунка «Валові доходи», його відмінності від рахунка 70 «Доходи від реалізації».
- Розмежування в податковому обліку валових доходів подій, що відбуваються першими. Документи, на основі яких проводиться таке розмежування.
- Групування валових доходів за їх видами, аналітичний облік та кореспонденція рахунків.

### **Індивідуальне завдання**

На основі наведених даних визначити доходи підприємства, склавши кореспонденцію рахунків. Згрупувати валові доходи за їх видами згідно з декларацією про прибуток підприємства.

Таблиця 2.74

Номер групи	Зміст господарської операції	Сума доходу (виручки), грн.	Собівартість продукції, грн.	Зміст * господарської операції	Сума, грн.
	Реалізовано з наступною оплатою продукцію (назву вказати самостійно):			Надійшли аванси від покупців (назву вказати самостійно):	
1		24000	21000		12000
2		36000	32000		8400
3		18000	16000		9600
4		7200	5400		7200

Таблиця 2.75

Номер групи	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
	Різниця від підвищення курсу валюти у заборгованості дебіторів		Різниця від зниження курсу валюти у заборгованості кредиторам	
1	з-ду «Россільмаш»	600	ЛТД «Ніна»	280
2	АТ «Газпром»	250	МП «Граніт»	320
3	з-ду «Автоваз»	970	АТ «Нілга»	460
4	з-ду «Камаз»	1200	нафтобазі	575

Визначити (дохід) виручку від реалізації продукції. Порівняти її з валовими доходами. Вказати на причини неспівпадання суми виручки від реалізації та валових доходів.

## **2.8. Облікове забезпечення оподаткування доходів від здійснення лізингових (орендних) операцій**

1. *Облікове забезпечення оподаткування доходів від оперативної оренди.*
2. *Облікове забезпечення оподаткування доходів від фінансової оренди.*
3. *Особливості облікового забезпечення оподаткування доходів при оренді землі.*

### **Основні терміни:**

*Оперативна оренда; фінансова оренда; відсотки; комісія; компенсація; договір оренди.*

Орендні операції регулюються Законом України «Про лізинг» від 16.12.1997 р., «Про оренду землі» від 6.10.1998 р., «Про оренду державного і комунального майна» від 14.03.1995 р. з наступними змінами і доповненнями. Облік орендних операцій здійснюється у відповідності з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». Суми орендної плати визначаються за Методикою розрахунку і порядком використання плати за оренду державного майна, затвердженою постановою КМУ від 04.10.95 р. з урахуванням змін від 19.01.2000 р.

Разом з тим є певні особливості податкового обліку таких операцій, визначені Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств». Це стосується, насамперед, визначень оренди (лізингу), її видів, термінів. Зокрема, згідно з Законом України «Про лізинг»

фінансова оренда передбачає відшкодування не менше 60 % вартості об'єкта лізингу в складі лізингових платежів. У Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» така вимога відсутня. Більше того, за П (С) БО 14 «Оренда» орендар набуває права власності на орендований за фінансовим лізингом об'єкт після закінчення його терміну. За податковим законодавством персдання майна у фінансовий лізинг (оренду) прирівнюється до його продажу в момент передачі. При цьому орендодавець збільшує валові доходи на балансову вартість основних фондів, змінюючи їх відповідну групу. Орендар зараховує прийняті основні фонди теж до відповідної групи, а тому в складі валових витрат не відображає.

Надалі до валових доходів орендодавця та валових витрат орендаря буде зараховуватись орендна плата лише в частині, що дорівнює сумі процентів або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (оренди).

Сума компенсації за такий об'єкт, хоч і нараховується щомісяця, до валових доходів та валових витрат не відноситься. Отже, в первинних документах та облікових реєстрах (рахунках-фактурах, податкових накладних, платіжних дорученнях, відомостях обліку розрахунків) необхідно відображати окремо суми компенсації балансової вартості об'єкта фінансового лізингу та винагороди орендодавцю.

Слід зазначити, що зараз власниками майна, що передається в оренду, можуть бути як окремі приватизовані, так і державні підприємства, або Фонд державного майна. Це зумовлює певні особливості податкового обліку, оскільки сума орендної плати при державній власності на орендовані основні засоби повинна перераховуватись до бюджету.

При міжнародному лізингу, тобто, коли підприємство в Україні орендує основні засоби, ввезені із-за кордону, особливостями податкового обліку є нарахування і сплата ввізного мита, податку на додану вартість (а за окремими об'єктами і акцизного збору) та податку <sup>38\*\*7</sup>

на репатріацію доходів, що не застосовується при оренді основних засобів, власниками яких є вітчизняні підприємства.

Нерідко при оренді основних засобів орендарі здійснюють ремонт, реконструкцію, добудову, зрештою проводять телефонну лінію. При цьому виникає необхідність списання таких витрат, що також регулюється податковим законодавством і зумовлює особливості податкового обліку. Зокрема, якщо підприємство — орендар за умовами договору<sup>1 2</sup> оренди має право здійснювати поліпшення об'єкта оренди, свої витрати на цю мету воно відносить не на валові витрати, а відображає як створення балансової вартості відповідної групи основних фондів з наступною амортизацією. При цьому вартість телефонного апарата та витрати на його підключення до ліній зв'язку відносяться до другої групи основних фондів, а витрати на проектування, прокладення кабелю, підключення його до лінії зв'язку — до першої групи основних фондів". За рештою таких витрат створюється балансова вартість об'єктів у залежності від того, до якої групи належать орендовані основні засоби: за будівлями і спорудами, наприклад — у першій групі; автомобілями — у другій; тракторами — у третій тощо.

Валові доходи від здійснення операцій лізингу (оренди) — це такі доходи, які підприємство чи фізична особа-підприємець отримує в результаті передачі основних засобів або землі іншим підприємствам (підприємцям) під процент та на визначений строк. Лізинг (оренда) може бути оперативною, фінансовою і зворотною.

Оперативна оренда (лізинг) передбачає надання орендарю права користування основними фондами, що належать орендодавцю, на термін, не більший за період їхньої повної амортизації, з обов'язковим поверненням цих основних фондів орендодавцю. Право власності на орендовані основні фонди залишається у орендодавця протягом усього терміну оренди.

---

<sup>1</sup> Примірний договір фінансового лізингу затверджено Міністерством України у справах науки і технологій (наказ № 59 від 03.03.1998 р.)

<sup>2</sup> Лист ДПА України від 06.12.99 р. № 6972/6/16-0216.



Фінансова оренда (лізинг) передбачає придбання орендодавцем основних фондів за замовленням орендаря з наступною передачею орендарю права користування цими основними фондами на термін, що не перевищує період їх повної амортизації, з обов'язковою наступною передачею орендарю права власності на ці фонди. За П (С) БО 14 «Оренда» термін фінансової оренди повинен становити більшу частину періоду кожного використання (експлуатації) об'єкта лізингу.

При цьому треба мати на увазі, що витрати орендодавця на придбання основних засобів, які будуть передані у фінансовий лізинг (оренду), не включаються до валових витрат.

Зворотний лізинг (оренда) — це продаж основних засобів фінансовій організації з наступним одночасним зворотним отриманням їх в оперативний чи фінансовий лізинг.

Земля може бути передана іншому підприємству (підприємцю) лише в оперативну оренду, тобто, на визначений термін за обумовлену орендну плату. При цьому в договорі оренди обумовлюється цільове призначення землі та сума орендної плати.

Житлові приміщення можуть передаватись в оренду (лізинг) як на визначений строк, так і безстроково. При передачі в оренду квартири чи жилого будинку в договорі оренди обумовлюється їх цільове використання та сума орендної плати. Максимальний її розмір для фізичних осіб, що орендують житлові приміщення для постійного проживання, регулюється Кабінетом Міністрів України. Якщо ж фізична особа орендує житлове приміщення для інших цілей, або оренду здійснює юридична особа (підприємство чи підприємець), величина орендної плати регулюванню не підлягає.

Передані в оперативну оренду основні фонди обліковуються на балансі орендодавця з виділенням у реєстрах аналітичного обліку у відокремлену групу.

Прийняті в оперативну оренду основні фонди в орендаря зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою і первісною вартістю орендодавця, зазначеною 38\*

у договорі оперативної оренди. Реєстром аналітичного обліку таких основних фондів є копія інвентарної картки цього об'єкта або витяг з інвентарної книги, що повинна бути додана бухгалтерією орендодавця до акта приймання-передачі орендованих об'єктів. Ці картки (витяги) зберігаються бухгалтерією орендаря окремо. Прийняті в оперативну оренду основні фонди обліковуються у орендаря за інвентарними номерами орендодавця.

На суму орендної плати виписується податкова накладна. Однак право на податковий кредит у орендаря виникає лише при умові, що він перерахував кошти орендодавцю. Натомість у орендодавця податкові зобов'язання виникають за першою подією.

На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта орендодавцю, бухгалтерія орендаря списує його з позабалансового рахунку 01 та вилучає з картотеки відповідну інвентарну картку (витяг) і зберігає разом з актом приймання-передачі.

Орендодавець протягом строку оренди нараховує за встановленими нормами амортизацію на повне відновлення зданих в оперативну оренду основних фондів з відображенням за дебетом рахунку 23 «Виробництво» (окремий субрахунок для обліку витрат на орендні послуги) і кредиту субрахунку 131 «Знос основних засобів».

Оскільки згідно постанови Кабінету Міністрів України від 11.08.1997 р. № 869 виручка від реалізації після 10 серпня 1997 р. визначається за вартістю відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг) тобто, за методом нарахування, витрати орендодавця списуються щомісяця з кредита рахунку 23 на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації». Одночасно на належну до одержання суму орендної плати дебетується субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» у кореспонденції з кредитом рахунку 747 «Валові доходи» та одночасно дебет 747, кредит 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг». У цьому ж звітному періоді належна за розрахунком сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 703 і кредитом субрахунку 6411 «З податку на додану вартість».



Після надходження орендної плати на суму, що вказана в розрахункових документах, дебетуються рахунки обліку грошових коштів у кореспонденції з кредитом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Належну за договором оперативної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісячно відображає за кредитом рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і дебетом рахунку 841 «Валові витрати», 644 «Податковий кредит» та одночасно за дебетом рахунку 23 «Виробництво» — при використанні об'єктів оренди для виробничих потреб, і кредитом рахунку 841. При використанні об'єктів оренди для невиробничих потреб і виконання капітальних вкладень господарським способом за дебетом і кредитом рахунку 841 «Валові витрати» сума орендної плати не відображається, а прямо відноситься на рахунки 949 «Інші витрати операційної діяльності» чи 15 «Капітальні інвестиції».

Погашення заборгованості з орендної плати відображається за дебетом субрахунку 685 і кредитом рахунків з обліку грошових коштів.

При цьому слід мати на увазі, що при оренді легкових автомобілів суму орендної плати на валові витрати не відносять. У фінансовому обліку орендна плата відноситься на собівартість, коли автомобіль орендовано у суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо ж автомобіль орендовано у фізичної особи, то орендну плату відносять за рахунок прибутку, що остається у розпорядженні підприємства. Витрати на паливе в обидвох випадках відносять на собівартість продукції (робіт, послуг)<sup>1</sup>. Якщо за умовами договору на оперативну оренду основних фондів передбачається добудова, дообладнання, реконструкція і модернізація об'єктів оренди орендарем, такі витрати обліковуються як капітальні вкладення і після завершення робіт зараховуються до складу власних основних фондів

<sup>1</sup> Лист ДШ від 13.12.96 р. № 15-014/10-1487.

записом за дебетом рахунку 10 «Основні засоби». На такі витрати нараховується амортизація<sup>1</sup>. При поверненні об'єкта оренди орендодавцю, його первісна вартість збільшується на вартість добудови, дообладнання, реконструкції і модернізації з урахуванням нарахованого зносу і відображається:

- а) у порядку, передбаченому для податкового і бухгалтерського обліку придбання і продажу основних фондів, — якщо орендодавець відшкодовує вартість орендарю;
- б) у порядку, передбаченому для податкового і бухгалтерського обліку безплатного одержання і передачі основних фондів, — якщо вартість орендодавцем не відшкодовується.

Зміну характеристики і вартості повернутого об'єкта орендодавця заносить до інвентарної карточки, інвентарної книги або іншого реєстру аналітичного обліку основних фондів.

Сплачені орендодавцем відсотки за кредит на придбання об'єкта лізингу та витрати на його страхування у витрати, пов'язані з оперативною орендою, як і у валові витрати не включаються, а відображаються безпосередньо за дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Передача у фінансову оренду об'єктів основних фондів відображається в орендодавця за дебетом субрахунку 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» — на вартість зданих у фінансову оренду об'єктів основних фондів та кредитом рахунку 10, або 28, аналітичний рахунок об'єктів, призначених для фінансової оренди. Аналітичний облік на рахунку 161 ведеться за кожним договором фінансової оренди.

В орендаря прийняті основні засоби записують за дебетом рахунку 10, субрахунки 103—105, окремі аналітичні рахунки «Основні засоби, взяті у фінансову оренду» і кредиту рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», субрахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» — на вартість взятих у фінансову оренду об'єктів

---

<sup>1</sup> Див. п. 8.8. ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

основних фондів за оцінкою, яка згідно П (С) БО 14 «Оренда» (п.5) визначається за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів. Аналітичний облік на субрахунку 531 ведеться за кожним орендодавцем.

Щомісячна частина зобов'язання з фінансової оренди у орендодавця (вартість основних фондів, що взяті у фінансову оренду, розділена на кількість місяців фінансової оренди( відображається за кредитом рахунку 16, субрахунок 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» і дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»). Одночасно належна до одержання сума орендної плати відображається за дебетом субрахунку 373 у кореспонденції з субрахунком 747 та дебетом 747, кредитом 703. У цьому ж звітному періоді належна за розрахунком сума податку на додану вартість<sup>1</sup> відображається за дебетом субрахунку 703 і кредитом субрахунку 6411 та визначається фінансовий результат.

Після надходження орендної плати на суму, що вказана в розрахункових документах, дебетуються рахунки обліку грошових коштів у кореспонденції з кредитом субрахунку 373.

Свої витрати, пов'язані з фінансовою орендою (оплату праці, відрахування і т. п ), орендодавець відображає у кореспонденції дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», кредит рахунку 23 «Виробництво», де вони попередньо нагромаджуються на окремих аналітичних рахунках. Такі витрати включаються у його валові витрати.

Орендар нараховану амортизацію взятих у фінансову оренду основних фондів відображає за дебетом рахунку з обліку витрат виробництва і кредитом субрахунку 131 «Знос основних засобів».

Щомісячна сума орендної плати за договором відображається за кредитом субрахунку 373 і дебетом субрахунку 531 «Зобов'язання

---

<sup>1</sup> Податок на додану вартість нараховується при фінансовій оренді лише на суму винагороди орендодавцю.

з фінансової оренди» — на суму нарахованої амортизації на повне відновлення взятих у фінансову оренду основних фондів; обліку витрат на виробництво та валових витрат — на суму винагороди орендодавцю за користування орендованими основними фондами. При цьому слід зазначити, що згідно листа ДПАУ від 15.02.2000 р. № 775(6(15-1116 у валові витрати орендаря не включаються суми орендної плати у частині, яка компенсує:

- вартість об'єкта, що амортизується;
- відсотки за сплачений орендодавцем кредит, оскільки такі суми відносяться орендодавцем на збільшення балансової вартості основних засобів;
- витрати орендодавця на ремонт об'єкта лізингу, якщо такі затрати перевищують 10 % залишкової вартості<sup>1</sup>;
- витрати на страхування.

Погашення заборгованості з орендної плати відображається за дебетом рахунку 373 і кредитом рахунків з обліку грошових коштів.

При переході орендованих основних фондів у власність орендаря у фінансовому обліку проводяться записи за дебетом рахунку 10, субрахунки 103-105, аналітичні рахунки «Власні основні засоби» і кредитом рахунку 10, субрахунки 103-105, аналітичні рахунки «Основні засоби, взяті у фінансову оренду». Одночасно сума зносу цих об'єктів списується з дебета субрахунку 131 «Знос основних засобів», аналітичний рахунок «Знос орендованих основних засобів» у кореспонденції з кредитом субрахунку 131, аналітичний рахунок «Знос власних основних засобів».

Аналогічно відображається у валових доходах сума орендної плати за землю чи основні засоби, передані у зворотний лізинг (оренду). При цьому в останньому випадку спочатку проводять запис операцій з продажу основних засобів у порядку, викладеному раніше, а потім з нарахування і виплати орендної плати, відображення

---

<sup>1</sup> Сума, що перевищує 10 % залишкової вартості основних засобів відноситься на її збільшення, а потім амортизується.

амортизації, витрат на ремонти так само, як при оперативній оренді (лізингу).

Таким чином, операції з оперативної і фінансової оренди (лізингу) відображаються у фінансовому і податковому обліку за взаємопов'язаною системою записів.

**Таблиця 2.76**

*Кореспонденція рахунків*

*за операціями оперативної оренди (лізингу)*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Передано в оперативну оренду приміщення складу первісною вартістю 15 000 грн., залишковою вартістю — 10 000 грн.:			
• в орендодавця	10	103	<u>15000</u> 10000
• в орендаря	01	—	<u>15000</u> 10000
Нарахування амортизації складу: в орендодавця			
	23	131	125
Нараховано орендну плату:			
• в орендодавця <sup>1</sup>	373 747	747 713	720 720
• в орендаря (за невиробничими об'єктами — дебет 949, кредит 685)	841 23	685 841	600 600

<sup>1</sup> Листом ДПА від 13.06.2000 р. № 8154/7/15-1117 роз'яснено, що при умові зарахування орендної плати за оренду державного майна в повному обсязі до бюджету вона не вважається доходом підприємств-орендавця і в його податковому обліку не відображається.



*Продовження табл. 2.76*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено податок на додану вартість:			
• податкове зобов'язання у орендодавця	713	6411	120
• податковий кредит орендаря (при пере- рахуванні орендної плати — дебет 6411, кредит 644)	644	685	120
Списано витрати на оренду — у орендодавця	903	23	125
Проведено орендарем реконструкцію складу за свій рахунок — у орендаря	151, 103	20, 66, 65, 151	1500 1500
Нараховано амортизацію витрат на добудову об'єкта — у орендаря	23	131	19
Перерахування орендної плати:			
• у орендаря	685	311	720
• в орендодавця	311	373	720
Сплата орендодавцем податку на додану вартість	6411	311	120
Перерахування коштів у бюджет при оренді державного майна:			
• податку на додану вартість	6411	311	120
• суми орендної плати, визначеної згідно законодавства	642	311	600
Списання витрат на оренду:			
• у орендодавця	793	903	125





Закінчення табл. 2.76

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
• у орендаря	842	23	619
	949	842	619
	793	949	619
Зарахування доходів від оренди до фінансових результатів — у орендодавця	713	793	600
Визначення фінансового результату від оренди — у орендодавця (600-125)	793	44	475
Повернено об'єкт оренди орендодавцю після закінчення терміну оренди:			
• у орендаря		01	16500
• у орендодавця	103	103	16500
			9856

При оренді майна, що перебуває у державній власності, як уже зазначалось, орендна плата спрямовується до бюджету. Коли орендодавцем є державне підприємство, облік податку на додану вартість здійснюється за загальною методикою, викладеною вище, з урахуванням того, що є першою подією: нарахування орендної плати чи попередня оплата.

Якщо ж орендодавцем є Фонд державного майна, операції відображаються у залежності від того, частково чи повністю перераховується у бюджет орендна плата.

Коли до бюджету вона сплачується повністю, орендар перераховує за двома платіжними дорученнями окремо суму орендної плати та ПДВ, оскільки вони зараховуються на різні рахунки. Якщо ж до бюджету перераховується певний % орендної плати (до 2000 р., наприклад, 70 %), необхідно виписати троє платіжних доручень.



Скажімо, сума орендної плати — 1000 грн., ПДВ — 200 грн. Підприємство, на балансі якого знаходиться об'єкт оренди, належить Фонду державного майна, виписує податкову накладну на  $(1000 + + 200) = 1200$  грн. Орендодавець же складає окремі платіжні доручення на 700 грн. орендної плати, що перераховується до бюджету, 140 грн. ПДВ із цієї суми та 360 грн., які сплачуються підприємству- орендодавцеві, на балансі якого знаходиться об'єкт оренди, що його власником є Фонд державного майна.

У зв'язку з цим операції будуть записані дещо інакше.

### Таблиця 2.77

*Кореспонденція рахунків за операціями оперативної оренди об'єктів, власниками яких є Фонд державного майна*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>1) у орендодавця</i>			
Нараховано орендну плату орендодавцем	373 747	747 713	300 300
Відображено податкові зобов'язання	373	6411	60
Отримано орендну плату	311	373	360
Перераховано ПДВ до бюджету	6411	311	60
<i>2) у орендаря</i>			
Відображено заборгованість з орендної плати:			
а) перед бюджетом	949	642	700
б) перед підприємством-орендодавцем:			
• на суму орендної плати	949	685	300
• на суму ПДВ	644	685	60

## Закінчення табл. 2.77

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
в) перед бюджетом як податкові зобов'язання з ПДВ	644	6411	140
Перераховано кошти на оплату заборгованості:			
а) перед бюджетом			
• а) з орендної плати	642	311	700
• б) з ПДВ	6411	311	140
б) перед підприємством-орендодавцем	685	311	360
Відображено податковий кредит	6411	644	200

За операціями фінансової оренди операції відображаються з урахуванням того, коли об'єкт було передано орендарю. Якщо це було здійснено до 2003 року, записи будуть такими (див. табл. 2.78).

**Таблиця 2.78**

*Кореспонденція рахунків за операціями фінансової оренди об'єктів, переданих до 01.01.2003 р.*

Найменування операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>і) у орендодавця</i>			
Придбано основні засоби, призначені для фінансової оренди <sup>1</sup> (вартість разом з ПДВ)	161	20,28	12 000

<sup>1</sup> Витрати на доставку включаються до вартості об'єкта у кореспонденції рахунків, яка залежить від способу доставки: дебет 152 і кредит 631,44, 23, 66, 65, і т. п., а потім дебет 20,28 і кредит 152.

Продовження табл. 2.78

Найменування операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Щомісячне відображення:			
• частини вартості основних засобів	373	161	500
• частини суми винагороди (3000:24, плюс податок на додану вартість)	373 747	747 732	125+25 150
• податку на додану вартість	732	6411	25
Витрати з фінансової оренди	23 732	66, 65 23	50 50
Відсотки за кредиті страхування об'єкта фінансової оренди	373 747	747 684,685	200 200
Оплата орендарем заборгованості	31	373	850
Списання витрат з оренди	793	732	50+25
Зарахування доходів від оренди до фінансових результатів	732	793	150
Відображення фінансового результату	793	44	75
<i>2) у орендаря</i>			
Прийнято основні засоби у фінансову оренду (вартість об'єкта плюс сума винагороди)	10	531	15 000
Щомісячне відображення суми:			
• амортизації основи их засобів, взятих у фінансову оренду	23 531	131 611	500 500
• винагороди орендодавцю	841 23	611 841	125 125

Закінчення табл. 2.78

Найменування операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
• податку на додану вартість	644	611	25
• % за кредит і страхування об'єкта фінансової оренди	952	684	200
Оплата орендодавцеві заборгованості	611,684	311	850
Одночасно	6411	644	25
Списання витрат:			
• амортизація та винагороди орендодавцю	791	23	625
• % за кредит	103	952	120
• страхових платежів	791	952	80

Коли ж об'єкт основних фондів передано у фінансовий лізинг після 1.01.2003 р., необхідно врахувати зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», внесені 24.12.2002 р. Законом № 349-ГУ. Головною відмінністю між попередньою редакцією згаданого закону є те, що раніше балансова вартість об'єкта лізингу не відображалась у складі валових доходів орендодавця ні в момент передачі, ні в момент нарахування орендної плати. Зараз же, як зазначалось, до валових доходів треба відображати вже в момент передачі орендаря об'єкта фінансового лізингу.

Разом з тим підприємство може застосовувати новий варіант оподаткування операцій з фінансового лізингу щодо об'єктів, переданих орендарю ще до зазначених змін до Закону «Про оподаткування прибутку підприємств». Однак у цьому випадку треба внести відповідні корективи щодо відображення валових доходів та податку на додану вартість у системі кореспонденції рахунків.



**Таблиця 2.79**

*Відмінності кореспонденції рахунків за операціями з передачі основних фондів у фінансовий лізинг після 1.01.2003 р.*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Передано в оренду основні фонди:			
• списано залишкову вартість об'єкта І групи	972	101(103)	45 000
• списано суму зносу об'єкта (лише у фінансовому обліку)	131	103	15 000
• відображено виручку (дохід) від реалізації (у фінансовому обліку)	373	742	66 000
• нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	742	6411	11 000
• відображено валові доходи (66 — 11-45), оскільки виручка перевищує балансову вартість об'єкта фінансового лізингу	747	747	10 000
• віднесено на орендаря місячну частку суми винагороди із зарахуванням її до валових доходів	373 747	747 732	600 600
• відображено податкове зобов'язання з ПДВ	732	6411	600

Платниками податку на землю є власники землі. Разом з тим на період дії Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі землі в оренду платнику такого податку звільняються від сплати податку на землю. Якщо ж земля передана в оренду неплатнику фіксованого сільськогосподарського податку, земельний податок повинні сплачувати власники землі. Орендар — сільгоспідприємство виплачує орендодавцям орендну плату, і на неї нараховується прибутковий податок, оскільки вона входить до сукупного доходу громадян.

Тому на кожному підприємстві, включаючи селянські (фермерські) господарства, треба мати договори оренди, укладені з власниками земельних часток (паїв). При цьому треба мати на увазі, що

реєстрація договорів оренди земельної частки (паю) проводиться виконавчим комітетом сільської, селищної, міської ради за місцем розташування земельної частки (паю).

Для реєстрації договору оренди орендодавець подає особисто або надсилає поштою до відповідного виконавчого комітету органу місцевого самоврядування:

- договір оренди у двох примірниках;
- сертифікат, що дає право на земельну частку (пай).

Виконавчий комітет сільської, селищної, міської ради перевіряє у дводенний термін подані документи, реєструє або готує обгрунтований висновок про відмову в реєстрації. Договір оренди реєструється у Книзі записів їх реєстрації внесення відповідного запису до неї, який вказують на обох примірниках із зазначенням дати реєстрації та номера запису, а також підпису особи, яка зареєструвала договір. Вважаємо, що на сільськогосподарському підприємстві також доцільно вести подібний реєстр.

Рідко після передачі в оренду земельного паю його власник замість сертифіката на право власності на земельну частку (пай) отримує Державний акт на право приватної власності на земельну ділянку, визначену йому в натурі на місцевості. В цьому випадку земельний податок сплачуватиме власник, отже, на сільськогосподарському підприємстві необхідно змінити договір оренди, уклавши додаткову угоду до попереднього, або замінивши його новим (замість договору оренди земельної частки (паю) — на договір оренди земельної ділянки).

Відповідно змінюється зміст договору щодо визначення орендної плати, адже у такому випадку орендар не сплачує земельного податку, оскільки, як зазначалось, це повинен робити власник земельної ділянки.

Орендну плату встановлюють у договорі за згодою сторін, маючи на увазі, що її мінімальний розмір<sup>1</sup> повинен бути не меншим:

---

<sup>1</sup> Указ Президента України «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян — власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» від 02.02.2002 р. № 92/2002.

- 1,5 % вартості земельного паю — для орендодавців, які є працівниками сільськогосподарських підприємств — орендарів;
  - 2 % вартості земельного паю — для орендодавців, які не є працівниками сільськогосподарських підприємств — орендарів.
- Для визначення<sup>1</sup> суми орендної плати можна скористатись такими формулами:

$$O = 0,015 \times Ц,$$

або  $O = 0,02 \times Д$

де  $O$  — орендна плата, грн.;

$Ц$  — вартість земельної частки (паю) згідно з сертифікатом (у гривнях).

Виплата орендної плати проводиться грішми, або в натуральній формі шляхом видачі продукції, надання послуг. При цьому видана продукція, виконані роботи й послуги оцінюються за собівартістю, визначеною за фактичними даними обліку в минулому році.

У договорі оренди землі визначають терміни виплати орендної плати, причому її повинні індексувати на дату виплати за індексом інфляції, а також виплачувати орендодавцю пеню при порушенні термінів виплати — 0,2 % від невиплаченої суми з урахуванням терміну прострочення.

Наприклад, сума орендної плати, визначеної за договором, складає:

$$O = 0,015 \times 3500 \text{ грн.} \times 2,5 \text{ га} = 131 \text{ грн.} 25 \text{ коп.}$$

Оскільки термін виплати орендної плати власникові землі визначено 1 вересня, а індекс інфляції за цей період склав 8 %, то сума орендної плати, яка належить власнику землі, буде складати:

---

<sup>1</sup> Методичні рекомендації визначення орендної плати за земельну ділянку та земельну частку (пай) сільськогосподарського призначення, затверджені наказом Державного комітету України по земельних ресурсах від 24.12.99 р. № 125.



$$O_n) = 131,25 \text{ грн.} \times 1,08 = 141,75 \text{ грн.}$$

При умові, що виплату орендної плати затримано на один рік, тобто, на 365 днів, сума пені складає:

$$P = O; \times Cб \times 120 \% \times 0,2 \% \times D,$$

де  $P$  — сума пені;

$O_n$  — проіндексована сума орендної плати;

$Cб$  — облікова ставка Національного банку;

$D$  — термін прострочення виплати орендної плати.

Тобто,  $P = 141,75 \text{ грн.} \times 28 \% \times 120 \% \times 0,2 \% \times 365 \text{ дн.} = 34,77 \text{ грн.}$

Із нарахованої орендної плати утримується прибутковий податок, внески на соціальні заходи, видана орендна плата продукцією, роботами й послугами обкладається податком на додану вартість, а сільськогосподарські підприємства, які не є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, до того ж враховують виплачені суми при обчисленні оподаткованого прибутку.

Крім того, не зважаючи на форму оподаткування сільськогосподарських підприємств: — за фіксованим сільськогосподарським податком чи від оподаткованого прибутку, всі вони повинні сплачувати земельний податок за орендовані ділянки у власників земельних сертифікатів, оскільки у Законі України «Про плату за землю» визначено, що вона здійснюється власниками землі, або користувачами землею і об'єктом плати за землю є площа земельної ділянки, а також земельна частка (пай), що знаходиться у власності або використанні, у тому числі й на умовах оренди.

Сказане не стосується тих орендованих земельних ділянок, на які громадяни отримали Державні акти на право приватної власності, оскільки в цьому випадку земельний податок вони сплачують особисто, отже підприємство його не нараховує.

Прибутковий податок з орендної плати, виплаченої власникам земельних ділянок (паїв) нараховується за загальною сумою сукупного доходу. Так само нараховуються внески на соціальні заходи.

Існують певні розбіжності щодо оцінки натуральної частини орендної плати: за минулорічною собівартістю — при її визначенні у договорі оренди та за очікуваною собівартістю — при оподаткуванні, які треба мати на увазі, щоб не припуститись помилки. Для цього, на нашу думку, треба за кредитом аналітичних рахунків, відкритих у реєстрі обліку розрахунків за орендною платою до субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (Відомості 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями) чи Відомості аналітичного обліку № 8а с.-г.) відображати суму орендної плати, визначеної з урахуванням оцінки її натуральної частини за фактичною собівартістю минулого року.

При утриманні прибуткового податку необхідно зробити перерахунок натуральної частини орендної плати, виходячи з її оцінки за очікуваною собівартістю. Тому за дебетом цих аналітичних рахунків, відкритих до субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» сума прибуткового податку буде відрізнятись від тієї, яка мала б бути визначена за їхніми кредитовими обігами.

Наприклад, власнику земельної частки (паю) Демчику З. Т., який є працівником підприємства, згідно з договором оренди визначено орендну плату в кількості 2 тонн озимої пшениці. Фактична собівартість озимої пшениці за минулий рік складала 35 грн. за 1 ц. Отже, за кредитом аналітичного рахунка «Розрахунки за орендною платою за землю з Демчуком З. Т.» до субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» буде відображено (20 ц. x 35 грн.) = 700 грн.

Для утримання прибуткового податку зазвичай використовують розрахунково-платіжні відомості. В цьому реєстрі суму орендної плати треба визначити заново, виходячи із очікуваної собівартості продукції у поточному році, скажімо, 42 грн. за 1 ц.

Варто звернути увагу, що за новим Планом рахунків облік розрахунків з орендодавцями треба вести на субрахунку 685 «Розрахунки



з іншими кредиторами», тобто у Відомості 3.5 аналітичного обліку (чи Відомості 8а с.-г.), а облік оплати праці — на субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою» у Книгах обліку розрахунків чи розрахунково-платіжних відомостях. Однак практично неможливо окремо вказати прибутковий податок, визначений саме з орендної плати, належної працівникам підприємства, оскільки він визначається за сукупним доходом. Це можна зробити лише стосовно її виплати іншим громадянам, які передали в оренду землю, належну їм на праві приватної власності за Державним актом, позаяк вони тут не отримують заробітної плати.

Що ж стосується працівників підприємства — власників земельних сертифікатів чи навіть тих, що вже мають Державні акти на право приватної власності на землю, розрахунки з ними доцільно вести на аналітичних рахунках з обліку оплати праці, які відкриваються до субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» у книгах чи розрахунково-платіжних відомостях, що дасть можливість системно вести облік їхнього сукупного доходу, необхідного для визначення суми прибуткового податку окремо за кожний місяць.

Одночасно треба мати на увазі, що утриманий прибутковий прибуток перераховується до бюджету також з урахуванням форми видачі орендної плати. При виплаті її грішми, його перераховують до бюджету в термін, визначений для отримання коштів на заробітну плату, а у випадку видачі натурою — не пізніше десятого календарного дня місяця, наступного за тим, в якому було проведено видачу натуральної плати, надання послуг.

При виплаті орендної плати іншим громадянам, які не перебувають у трудових відносинах із сільськогосподарським підприємством, утриманий з неї прибутковий податок повинен бути перерахований до бюджету не пізніше наступного дня.

Із орендної плати не вираховуються внески на соціальні заходи. Таким чином, якщо власником переданої в оренду земельної ділянки є громадянин, що не перебуває у трудових відносинах із підприємством, йому виплачується орендна плата за мінусом прибуткового

податку. Складніше із працівниками підприємства, оскільки збір на державне пенсійне страхування утримується із сукупного оподаткованого доходу. Тому, крім прибуткового податку, працівники підприємства фактично сплачують з орендної плати 1-2 % збору на державне пенсійне забезпечення, хоч і в складі загальної суми отриманого доходу.

У результаті необхідно на рахунках бухгалтерського обліку ці

**Таблиця 2.80**

*Кореспонденція рахунків із нарахування та виплати  
виплати орендної плати за землю*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано орендну плату за землю згідно договору	84	685 (або 661)	131,25
Одночасно	231	84	131,25
Відображено суму індексації орендної плати	84	685 (або 661)	10,50
Одночасно	231	84	10,50
Нараховано пеню за прострочення виплати орендної плати	84 (або 948)	685 (або 661)	34,75
Утримано прибутковий податок з нарахованої орендної плати	685 (або 661)	641	20,85 (35,30)
Проведено відрахування на соціальні заходи (1 або 2 % до Пенсійного фонду з працівників підприємства у складі сукупного доходу, бо з інших осіб таких внесків не утримують)	685 (або 661)	651	3,53 (-)
Виплачено орендну плату грішми	685 (або 661)	30ї	152,12 (141,20)



Варто звернути увагу на особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з видачі орендної плати натурою: зерном, кормами, тваринами, молоком, цукром, крупами, роботами й послугами тощо. В таких випадках натуральна частина має оцінюватись за цінами, не нижчими від звичайних<sup>1</sup>, і від її вартості нараховується податок на додатну вартість. При цьому важливе значення має порядок нарахування орендної плати, визначений у договорі оренди: щомісяця чи в кінці року, адже при бартерних розрахунках податкові зобов'язання з ПДВ виникають за так званою «першою подією». Тому навіть тоді, коли фактична видача продукції буде здійснена, скажімо, у серпні-вересні, у декларації з податку на додану вартість необхідно відображати податкові зобов'язання за нарахованими щомісячними сумами орендної плати у січні, лютому і т. д.

У зв'язку з цим є можливість суттєвої помилки, отже, застосування фінансових санкцій, коли всю річну суму орендної плати видають натурою до закінчення календарного року. Правило так званої «першої події» вимагає нарахування повної суми ПДВ на момент погашення заборгованості натурою, адже щомісячне нарахування орендної плати було такою подією лише до цього моменту. Після видачі всієї суми орендної плати, приміром, у вересні, її нарахування у жовтні-грудні буде розглядатись як «друга подія». Таким чином, при визначенні ПДВ за вересень треба виходити не з місячної суми орендної плати, а враховувати вартість фактично виданої продукції та вже відображені податкові зобов'язання за січень-серпень.

Ще більше ускладнюються розрахунки, коли видача природи в рахунок орендної плати здійснюється протягом року і трапляється, що видана за місяць сума перевищує нараховану в поточному місяці. Тому на суму перевищення слід дорахувати ПДВ, оскільки ця частина буде розглядатись за «першою подією» стосовно нарахування орендної плати у наступному місяці.

Припустимо, у квітні власнику земельного паю (ділянки землі) нараховано 120 грн. орендної плати, а надано послуг на 150 грн.

<sup>1</sup> Оскільки такі операції підпадають під визначення бартерних.



Отже, сума податкових зобов'язань із ПДВ буде складати  $120 \text{ грн.} \times 20 \% = 24 \text{ грн.}$  за нарахованою орендною платою плюс ще  $(150 \text{ грн.} - 120 \text{ грн.}) \times 20 \% = 6 \text{ грн.}$  за різницею з вартості виданої в цьому місяці натурі.

Ще складнішою є ситуація, коли орендну плату передбачалось виплачувати грішми, але потім її видали натурою. В результаті ПДВ щомісяця не нараховували і тут автоматично виникає порушення щодо відображення дати податкових зобов'язань за цим податком, яке при видачі натурі треба негайно виправити самостійно, дорахувавши пеню за кожний день прострочення погашення заборгованості перед бюджетом та подати «Розрахунок коригування сум ПДВ» — додаток 2 до податкової декларації з податку на додану вартість, щоб уникнути штрафу, який накладається на винних осіб та підприємство при виявленні таких фактів податковою інспекцією.

Тому, при однаковій кореспонденції рахунків щодо нарахування орендної плати, утримання прибуткового податку та відрахувань на соціальні заходи, видача її громадянам натурою відображається інакше (див. табл. 2.81).

Варто зазначити, що стосовно відрахувань на соціальні заходи існують спірні трактування одних і тих же нормативних актів. Зокрема, одні економісти вважають, що з орендної плати утримуються лише відрахування до Пенсійного фонду, та й то тільки з орендодавців — власників паїв і земельних ділянок, які перебувають у трудових відносинах із підприємством. Інші ж стверджують, що такі орендодавці повинні сплачувати практично всі встановлені внески на соціальні заходи.<sup>1,2</sup> Таким чином, без чітких офіційних роз'яснень щодо відрахувань на соціальні заходи саме з орендної плати за землю на практиці можливі ловильні застосування однакових норм законодавства. що

<sup>1</sup> Башинський О. Оподаткування оренди земельних паїв. Спеціальне видання «Діяльність сільськогосподарських підприємств», ч. II // Все про бухгалтерський облік. — 2002. — С. 99-100.

<sup>2</sup> Методичні рекомендації з організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм. — Луцьк, 2002. — С. 35-39

зумовлює негативні наслідки для сільськогосподарських підприємств, а тому це питання потребує негайного вирішення на урядовому рівні. Що ж стосується власне обліку, то незалежно від виду відррахувань, які утримуються з орендної плати, всі вони відображаються за дебетом субрахунка 685 (або 661) та кредитом синтетичного рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням», відповідно субрахунки 651 чи навіть 652, 653, якщо переважить друга точка зору.

**Таблиця 2.81**

*Кореспонденція рахунків при розрахунках із власниками земельних паїв з (ділянок) натурою в кінці року*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано орендну плату (загальна вартість натури, включаючи ПДВ)	84	685 (661)	984,00
Одночасно	231	84	984,00
Нараховано ПДВ із суми орендної плати з віднесенням до податкових зобов'язань	643	6411	196,80
Утримано прибутковий податок за шкалою оподаткування	685 (661)	641	182,35
Утримано відррахування до Пенсійного фонду (лише з працівників підприємства) — 2 %, оскільки сума орендної плати перевищує 150 грн.	685 (661)	651	19,68
Видано орендну плату натурою:			
• списано собівартість	901	27	600,00
• віднесено вартість виданої натури на орендодавця	685 (661)	701	781,97 (787,20)
• закрито рахунок 643 за ПДВ з віднесенням його суми на зменшення доходу від реалізації	701	643	196,80



## **Завдання до практичного заняття за темою «Оподаткування доходів від лізингових операцій, його облікове забезпечення»**

### **Методичні вказівки**

При підготовці до заняття необхідно за рекомендованою літературою [3] ознайомитися із особливостями оподаткування доходів від лізингових операцій та їх відображення в обліку.

### **Тестове завдання**

Поняття «лізинг» це:

- а) поділ статутного капіталу підприємства на акції;
- б) видача натуральної оплати праці;
- в) інше (вказіть самостійно).

### **План заняття**

1. Облік валових витрат при оперативній оренді.
2. Облік валових витрат при фінансовій оренді.
3. Особливості податкового обліку валових доходів при фінансовій оренді.
4. Облік передачі основних засобів в оренду. Відмінність обліку при оперативній і фінансовій оренді.
5. Документація з обліку операцій лізингу (оренди).
6. Аналітичний облік валових витрат (доходів) при оперативній і фінансовій оренді.
7. Податковий облік валових витрат і доходів при здійсненні спільної діяльності без створення юридичної особи.
8. Відображення валових витрат і доходів від операцій лізингу (оренди) та спільної діяльності без створення юридичної особи у декларації про прибуток підприємства.

### **Модульно-рейтингове завдання**

На підставі наведених даних необхідно:

- нарахувати орендну плату за автомобіль;
- скласти кореспонденцію рахунків в орендаря і орендодавця.





**Таблиця 2.82**

Номер групи	Передано в оренду основні засоби, грн.		Прийнято автомобіль в оперативну оренду	
	Оперативну	Фінансову	Первісна вартість, грн.	Знос
1	12 000	60 000	25 000	з 01.04.96 р.
2	14 000	70 000	26 000	з 02.04.96 р.
3	15 000	80 000	27 000	з 03.04.96 р.
4	16 000	90 000	28 000	з 04.04.96 р.

**Таблиця 2.83**

Перша цифра порядкового номера студента в групі	Нараховано амортизацію по основних засобах, переданих в оренду, грн.		Нараховано і сплачено орендну плату <sup>1</sup> , грн.	
	Оперативну	Фінансову за прискореною нормою	При оперативній оренді плюс до суми амортизації	При фінансовій оренді в розрахунку на термін оренди
0	За нормою 1 групи	3 року — 20%	+5%	5 років
1	За нормою 2 групи	4 року — 15%	+6%	4 років
2	За нормою 3 групи	5 року — 10%	+7%	6 років
3	За прискореною нормою 2 року — 30 %	6 року — 5 %	+8%	7 років

<sup>1</sup> Сума орендної плати включає додаток на додану вартість

**Таблиця 2.84**

Остання цифра порядкового номера студента в групі	В тому числі при фінансовій оренді різниця між вартістю придбання і оцінкою при передачі ос- новних засобів, % до вартості при купівлі	Витрати на ремонт основ- них засобів, переданих в оперативну оренду, грн.	Повернено орендодавцю об'єкт опера- тивної оренди після ремонту, через місяців	Результати від СПІЛЬНОЇ діяльності без створення юридичної особи(при- буток), грн.
1	10	2000	6	5000
2	10	2100	9	6000
3	10	2200	12	7000
4	10	2300	3	8000
5	10	2400	15	9000
6	10	2500	18	10 000
7	10	2600	21	11 000
8	10	2700	24	12 000
9	10	2800	27	14 000
0	10	2900	30	15 000

## 2.9. Облікове забезпечення оподаткування доходів громадян

1. *Облікове забезпечення оподаткування доходів громадян прибутковим податком.*
2. *Облікове забезпечення нарахування і сплати зборів на соціальні заходи.*

### **Основні терміни:**

*Сукупний оподатковуваний дохід; фонд оплати праці; заробітна плата; прибутковий податок; збори і платежі на соціальні заходи.*

Із сукупного оподаткованого доходу громадян, до якого зараховуються доходи, одержані як у натуральній формі, так і в грошовій (національній або іноземній валюті), утримується прибутковий податок. Доходи, одержані в натуральній формі, оцінюються за справедливою вартістю.

Прибутковий податок із сукупного оподаткованого доходу утримується кожного місяця за встановленими ставками, визначеними у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 року № 889-4, які змінюються від 13 % — у 2004 році до 15 % — у 2007 році.

При цьому скасовано неоподатковуваний мінімум 17 грн., який раніше виключався з доходів усіх громадян, а замість цього встановлено, що для окремих категорій податок не буде утримуватись від встановленого розміру мінімальної заробітної плати. Ці пільги вводяться поступово: від 30 % у 2004 році до 100 % у 2007 році і, в залежності від категорії осіб, їм буде надаватись одна, півтори чи дві таких пільги на рік.

Кожного місяця проводиться перерахунок прибуткового податку з урахуванням сукупного оподаткованого доходу з початку

року. Громадяни, що отримують доходи також не за місцем основної роботи подають до 1 березня наступного за звітним року відповідній податковій інспекції «Декларацію про доходи, одержані з 1 січня по 31 грудня 200 \_\_\_\_ року або за інший період року» ф. № 1, а підприємства, установи, організації, що виплачують громадянам кошти не за місцем основної роботи (зарплату, вартість придбаних у них товарів) надсилають до податкових органів за місцем їхнього проживання не пізніше 30 днів після виплати цих коштів «Довідки про суми виплаченого доходу і утриманого податку не за місцем основної роботи» ф. № 2. Крім того, податковій інспекції подається довідка ф. № 3 про суму сукупного доходу, нараховану в поточному році на підприємстві, та утримані суми податку.

На основі цих документів у податковій інспекції таким громадянам проводиться перерахунок суми прибуткового податку, виходячи із сукупного оподаткованого доходу за рік.

До сукупного оподаткованого доходу, одержаного громадянами в період, за який здійснюється оподаткування, не включаються нижченаведені доходи.

1. Допомога за державним соціальним страхуванням і державним соціальним забезпеченням, крім допомоги за тимчасовою непрацездатністю (в тому числі допомога по догляду за хворою дитиною), зокрема:
  - допомога за вагітністю та пологами;
  - одноразова допомога при народженні дитини;
  - допомога по догляду за дитиною;
  - грошові виплати матерям (батькам), зайнятим доглядом трьох і більше дітей віком до 16 років;
  - допомога по догляду за дитиною-інвалідом;
  - допомога на дітей віком до 16 років (учнів — до 18 років);
  - допомога на дітей самотнім матерям;
  - допомога на дітей військовослужбовців строкової служби;
  - допомога на дітей, які перебувають під опікою, піклуванням;

- тимчасова допомога на неповнолітніх дітей, батьки яких ухиляються від сплати аліментів або коли стягнення аліментів неможливе;
  - допомога на поховання, у тому числі та, що надається за рахунок юридичних або фізичних осіб.
2. Суми одержаних аліментів.
  3. Державні пенсії, а також додаткові пенсії, що виплачуються за умовами добровільного страхування пенсій.
  4. Компенсаційні виплати в грошовій і натуральній формі у межах норм, передбачених чинним законодавством, за винятком компенсації за невикористану відпустку при звільненні.
  5. Суми грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержуваних військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ та кримінально-виконавчої системи у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби.
  6. Суми, одержувані в результаті відчуження майна, що належить громадянам на правах власності, за нотаріальне посвідчення або за операції з відчуження якого сплачується державне мито чи плата за вчинення нотаріальних дій, крім доходів, одержуваних від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності.
  7. Доходи громадян від продажу вирощеної в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній і садовій ділянці продукції рослинництва і бджільництва, худоби, кролів, нутрій, птиці як у живому вигляді, так і продукції їх забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки.
  8. Суми, одержувані в результаті успадкування і дарування, за винятком сум авторської винагороди, одержуваних неодноразово спадкоємцями ( правонаступниками) авторів творів науки, літератури і мистецтва, а також відкриттів, винаходів та промислових зразків.



виграші за державними лотереями та державними казначейськими зобов'язаннями.

10. Доходи, одержані від відчуження громадянами акцій та інших корпоративних прав, які були набуті такими громадянами в процесі приватизації в обмін на їх приватизаційні або компенсаційні сертифікати, а також в межах їх пільгового придбання за власні кошти працівниками підприємств, що приватизуються, та особами, визначеними статтею 25 Закону України «Про приватизацію майна державних підприємств».
11. Суми, одержані громадянами за обов'язковим і добровільним страхуванням (за винятком випадків, коли страхові внески по накопичуваному страхуванню здійснюються за рахунок коштів підприємств, установ і організацій).
12. Вартість благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги, яка надходить у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) і т.д.

Щоквартально, до 15 числа місяця, наступного за звітним періодом, підприємства подають до податкової інспекції «Податкові розрахунки сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» ф.№ 1ДФ, у якому за кожним працівником — їхніми ідентифікаційними номерами, вказують у розрізі ознак доходу (за довідником ознак доходів) наприклад, 01 — дохід за основним місцем роботи; 02 — дохід за неосновним місцем роботи; 03 — матеріальна допомога; 04 — дивіденди і т. д.) суму нарахованого та виплаченого доходу, утриманого прибуткового податку, дату, прийняття і звільнення з роботи, ознаку пільги щодо прибуткового податку (за довідником пільг, наприклад, 01 — неоподатковуваний мінімум на дітей до 16 років; 02 — пільги громадянам, що постраждали від аварії на ЧАЕС) тощо.

Методика складання «Відомості про нараховані фізичним особам суми утриманих з них податків» (ф. № 8ДР) дещо ускладнюється, оскільки у ній відображається сума виплаченого та нарахованого

за звітній квартал доходу кожному працівникові як за основним, так і не за основним місцем роботи, матеріальна допомога, доходи у вигляді дивідендів та доходи внаслідок розподілу прибутку (доходу) цих підприємств та інших корпоративних прав, додаткові матеріальні блага у грошовій та натуральній формі за рахунок коштів підприємств, установ, організацій, фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності та інші доходи.

Таким чином, часто виникає неспівпадання нарахованих сум таких доходів і фактично виплачених за звітній період. До того ж у цій довідці передбачене відображення як доходу, так і утриманого прибуткового податку загальним підсумком за квартал. В той же час облік розрахунків із працівниками підприємства передбачає підрахунок лише місячних обігів як нарахувань, так і виплат чи утримань з оплати праці чи інших доходів. Це зумовлює копіткі вибірки даних, додаткове їх групування на основі розрахунково-платіжних відомостей, оскільки наявна інформація у книгах обліку розрахунків з оплати праці важко піддається узагальненню без складання додаткових реєстрів. Адже, відомо, утримання прибуткового податку з оплати праці проводиться лише за її загальною нарахованою сумою. Пропорціонального утримання цього податку з урахуванням фактично виплачених сум оплати праці не передбачено, а тому в облікових реєстрах така інформація відсутня. У зв'язку з цим доводиться пристосовувати для цього, паралельно з книгами обліку розрахунків з оплати праці, розрахунково-платіжні відомості.

Слід зазначити, що ця проблема вирішується значно легше при наявності комп'ютера з відповідним програмним забезпеченням.

Довідка готується у двох примірниках формату А4 машинописним або комп'ютерним способами<sup>1</sup>. Один екземпляр подається до

---

<sup>1</sup> При цьому керуються «Порядком заповнення та подання юридичними особами всіх форм власності й фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності довідки ф. № 8ДР» затв. наказом ДПА України від 30.12.97 р. № 473.

органу державної податкової служби. Другий екземпляр з підписом особи, відповідальної за приймання довідок, печаткою та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації довідки в комп'ютері, залишається у юридичної особи чи фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності.

До осіб, винних у неправильному визначенні прибуткового податку, порушенні строків звітності, застосовуються фінансові санкції. Так, за порушення строків подання громадянами декларації про доходи дораховується 10 % від належної суми податку; за включення до неї перекручених даних, або неналежне ведення обліку доходів і витрат штраф накладається в розмірі мінімальної місячної заробітної плати (при повторному порушенні протягом року — двох мінімальних зарплат); за приховування доходів, крім дорахування прибуткового податку, ще й двократний розмір суми дорахованого прибуткового податку як штраф (при повторному порушенні — п'ятикратний розмір).

Якщо ж в неутриманні чи неперерахуванні до бюджету прибуткового податку та ін. винні службові особи підприємства (підприємці), на них накладається штраф у розмірі трьох мінімальних місячних заробітних плат (при повторному протягом року порушенні — п'яти мінімальних зарплат). За прострочення встановлених термінів перерахування прибуткового податку стягується пеня в розмірі подвійної річної облікової ставки Нацбанку України (вона не нараховується, коли заробітна плата не виплачувалась за відсутності коштів).

До 1 березня наступного за звітним року треба провести остаточний перерахунок прибуткового податку, утриманого із сукупного оподаткованого доходу, виплаченого за рік тим працівникам, які числяться на підприємстві на 31 грудня. За результатами перерахунку в податкову інспекцію подається звіт встановленої форми.





## ДПІ у районі (місті)

(повна назва підприємства)

п/р в

\_\_\_\_\_ МФО \_\_\_\_\_

код за ЄДРПОУ

Місцезнаходження Директор \_\_\_\_\_

тел. р. дом. Головний бухгалтер тел.  
р.дом.

## ЗВІТ

про результат річних перерахунків  
прибуткового податку з громадян за 200 \_\_\_\_ р.

Особистих рахунків (О. Р.)		Наслідки перерарахунків				Усього: — до повернення (-); — до стягнення (+)	
Усього за штатом	Зроблено перерахунків	Недобір		Перебір		О. Р.	Сума (-)(+)
		О. Р.	Сума	О. Р.	Сума		

Директор \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

(дата, печатка підприємства)



Звільненим протягом року працівникам розрахунк за відпрацьований період проводиться при звільненні і видається довідка ф. 3, яку необхідно подати в бухгалтерію того підприємства, на яке перейшов працювати той чи інший працівник.

Штамп підприємства  
(назва, код юридичної особи  
за ЄДРПОУ, номер телефону)  
№ №

Додаток № 3  
до інструкції про прибутковий  
податок з громадян

Форма №3 ДОВІДКА

Ідентифікаційний номер \_\_\_\_\_

Видана \_\_\_\_\_

(*прізвище, ім'я по батькові*)

в тому, що йому (їй) в 200\_ році за період з 200\_\_\_\_\_р.  
по 200\_ р.

за .повних відпрацьованих місяців:

1. Нараховано сукупний дохід в сумі грн.
2. З цього сукупного доходу проведено такі вирахування:
  - 2.1. Вирахування на дітей до 15 років грн.
  - 2.2. Вирахування 1,5 і 10 розмірів мінімальної заробітної плати (зазначити підставу)грн.
  - 2.3. Внески на придбання акцій, благодійні та інші цілі (перелічити та зазначити суму) грн.
  - 2.4. Внески на пенсійні рахунки, відкриті в уповноважених холдинговою «Київміськбуд» банках грн.
3. Сума сукупного доходу, з якого справлявся податок грн.
  - 3.1. Сума утриманого прибуткового податку грн. Примітка.

Виправлення, підтирання не дозволяються.

М. П.

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

(*прізвище, ініціали, підпис*)

На підставі таких довідок про суми сукупного доходу та утриманого прибуткового податку проводиться остаточний перерахунок за рік.

Певні особливості існують щодо оподаткування продажу товарів у рахунок заробітної плати, оскільки це відрізняється від видачі її натурою. Зокрема, натуральна оплата праці повинна бути передбачена в колективному договорі і не перевищувати 50 % нарахованої суми,<sup>1</sup> а ціна не бути більшою від собівартості.

Щодо продажу товарів у рахунок оплати праці, згадані обмеження не застосовуються. Однак при цьому все ж таки треба керуватись вимогами законодавства стосовно сплати прибуткового податку, внесків на соціальні заходи при виплаті заробітної плати. Тому у випадку продажу товарів у рахунок заробітної плати також необхідно перерахувати прибутковий податок у бюджет не пізніше десятого календарного дня місяця, наступного за тим, в якому проведено продаж товарів у рахунок оплати праці. Так само сплачується збір до Пенсійного фонду.

Внески на соціальне страхування<sup>2</sup> треба сплатити не пізніше наступного дня після здійснення виплати.

Для обліку прибуткового податку використовують дані розрахунково-платіжних відомостей, у яких відображена нарахована оплата праці та утримання з неї, включаючи прибутковий податок. На підставі даних цих відомостей відображають суми прибуткового податку у Журналі 3 (Журналі-ордері 8 с.-г. — для сільськогосподарських підприємств) за кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Прибутковий податок з оплати праці»).

<sup>1</sup> Ст. 23 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР.

<sup>2</sup> Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000р. № 2181-П.

**Таблиця 2.85**

*Кореспонденція рахунків з обліку прибуткового податку*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано прибутковий податок із:			
• заробітної плати	661	641	3000
• дивідендів	671	641	2000
• інших виплат	672	641	1000
Нараховано пеню чи штраф у зв'язку з порушенням обліку прибуткового податку	661,671, 672	642	250
Сплачено прибутковий податок	641	301,311, 504,601	6000
Сплачено пеню чи штраф	642	301,311, 501,601	250

Перераховані до бюджету суми прибуткового податку відображають за дебетом цього аналітичного рахунка в кореспонденції з кредитом субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і записують такі операції у Відомості 3.6 «Аналітичного обліку розрахунків з бюджетом» (на с.-г. підприємствах — у Відомості ф. № 8 с.-г.).

Разом з тим такі операції відображаються в інших реєстрах, адже утримання прибуткового податку проводиться за кореспонденцією рахунків, поєднаною з операціями нарахування і видачі оплати праці, перерахування платежів у бюджет

Нарахований прибутковий податок утримується із доходів кожного працівника, тому на валові витрати не відноситься.

Крім прибуткового податку, підприємства нараховують і сплачують збори на соціальні заходи від фонду оплати праці або заробітної плати працівників.

Зокрема, у відповідності до законодавства<sup>1</sup> на обов'язкове державне пенсійне страхування сплачується 32 %<sup>1 2</sup>, на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності — 2,9 %, збір до Фонду страхування на випадок безробіття — 2,1 %, збір до Фонду страхування від нещасних випадків — від 0,2 % до 13,8 %<sup>3</sup> (в залежності від галузевої приналежності підприємства) фактичних витрат на оплату праці працівників. Конкретний перелік фонду оплати праці, який прийнято як базу обчислення зазначених зборів, наведено у Закону України «Про оплату праці».

Крім того, з нарахованої працівникам підприємства заробітної плати теж проводять відрахування на соціальні заходи, а саме:

- збір до Пенсійного фонду (1 % від сукупного доходу до 150 грн. включно та 2 % — якщо дохід більший 150 грн. на місяць);
- внески до фонду страхування на випадок тимчасової втрати працездатності (0,5 % відповідно до доходу);
- внески до Фонду страхування на випадок безробіття (0,5 %).

При цьому такі відрахування проводяться лише із заробітку в межах до 2660 грн. на місяць. Якщо ж в окремих працівників сукупний оподатковуваний дохід за місяць перевищить цю суму, відрахування на соціальні заходи із суми перевищення не проводяться.

---

<sup>1</sup> Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 р. № 400/97-ВР.

<sup>2</sup> Це не стосується сільськогосподарських підприємств-платників фіксованого сільськогосподарського податку, для яких ці внески входять у цей податок, а потім зараховуються Державним казначейством 68 % до Пенсійного фонду, 2 % до Фонду страхування на випадок тимчасової втрати непрацездатності.

<sup>3</sup> Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 26.06.97 р. № 2213-Ш: для підприємств сільського господарства — 0Д %; для підприємств, що обслуговують сільське господарство — 0,5



Для того, щоб стати на облік у відповідних соціальних органах, підприємство повинно подати заяву, відомості про підприємство — роботодавця, індивідуальні відомості про застрахованих осіб тощо у відповідності із встановленими зразками цих документів.

Відрахування на соціальні заходи мають цільове призначення. Тому їх необхідно обліковувати окремо за кожним видом. До того ж кошти окремих фондів на соціальні заходи частково використовуються для покриття витрат на цю мету, здійснених на підприємстві.

Так, кошти Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування можна використовувати на допомогу з тимчасової втрати працездатності, не пов'язану з нещасним випадком на виробництві, у зв'язку з вагітністю та пологами, народженням дитини, по догляду за дитиною. Причому сільськогосподарські підприємства — платники фіксованого сільськогосподарського податку для отримання коштів повинні звернутися за місцем реєстрації до виконавчих дирекцій відділень Фонду або відповідних профспілкових органів із заявою про перерахування їм коштів на зазначені виплати.

У всіх цих випадках необхідно визначити середній заробіток, керуючись встановленим порядком.<sup>1</sup> Такі дані вказуються у відповідній довідці.

### ДОВІДКА

про середню заробітну плату (дохід) видана особі \_  
(прізвище, ім'я та по батькові)

яка працює (працювала) \_\_\_\_\_  
(найменування підприємства, установи та організації)  
ідентифікаційний номер номер страхового свідоцтва

<sup>1</sup> Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затв. пост. КМУ від 26.09.2001 р. № 1266.



Місяці розрахункового періоду	Кількість робочих днів за графіком роботи або календарних днів (без урахування святкових і неробочих днів, установлених законодавством)	Нарахована заробітна плата (дохід), грошове забезпечення у 200 _____ році, грн.	Заробітна плата (дохід), з якої сплачені страхові внески, гривень	Страхові внески, сплачені застрахованою особою до фондів соціального страхування, грн.		
				Пенсійний фонд	на випадок безробіття	у зв'язку з тимчасовою непридатністю
Січень						
Лютий						
Березень						
Квітень						
Травень						
Червень						
Липень						
Серпень						
Вересень						
Жовтень						
Листопад						
Г рудень						
Усього						

Середньоденна заробітна плата (дохід)(гривень). Примітка. Дата звільнення з роботи за сумісництвом (заповнюється у разі видання довідки для призначення страхових виплат, пов'язаних з безробіттям).

Головний бухгалтер \* (або фізична особа) (підпис) (прізвище, ім'я та по батькові)

М. П.

Телефон виконавця

При цьому середньоденна заробітна плата (дохід) обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати (оподатковуваного доходу), з якої сплачувалися страхові внески:

- на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді — за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, і від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (крім розрахунку страхових виплат добровільно застрахованим особам) та для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця;
- на кількість календарних днів за розрахунковий період (без урахування святкових і неробочих днів, установлених законодавством) — за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, для осіб, робочий час яких у зв'язку з особливостями умов праці не піддається точному обліку, для осіб, які робочий час розподіляють на свій розсуд (робота вдома, страховий агент тощо), та для добровільно застрахованих осіб за усіма видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Для розрахунку застрахованій особі, якій встановлено підсумований облік робочого часу, страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця застосовується середньоденна заробітна плата.





Середньогодинна заробітна плата обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати на кількість відпрацьованих годин застрахованою особою у зазначений період.

Допомога за рахунок коштів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування нараховується у відповідності з чинним законодавством. Наприклад, допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності виплачується на основі листка непрацездатності, виданого лікувальним закладом. Виходячи із кількості днів непрацездатності та середньоденного заробітку, визначають суму такої допомоги. При цьому треба мати на увазі, що тут враховується лише та сума оплати праці, з якої обчислено страхові внески, тобто максимум 2200грн., а також стаж роботи: 60 % — до 5 років; 80 % — від 5 до 8 років; 100 % — при стажі більше 8 років.

Для цього складають відповідний розрахунок<sup>1</sup>, що наведено у табл. 2.86.

Виходячи із даних про тривалість захворювання за листком непрацездатності та заробітну плату за попередніх 6 місяців, а також встановлених вісоток оплати (100 %, 80 % чи 60 %) взаємності від страхового стажу (більше 8 років, від 5 до 8 чи до 5 років відповідно) визначають суму допомоги.

Для цього визначають середньоденний заробіток шляхом ділення загальної суми заробітної плати, включаючи премії та допомоги за відпрацьований час, наприклад, 3200 грн. : 160 днів = 20 грн. Далі обчислюють загальну суму допомоги за тимчасовою непрацездатністю, помноживши середньоденний заробіток на кількість робочих днів під час хвороби. Приміром, із 16 календарних днів за листком непрацездатності робочими були 12 днів. Отже, загальна сума допомоги буде 20 грн. x 12 днів = 240 грн. за умови, що виплата здійснюється у 100-відсотковому розмірі. Коли ж відсоток виплати менший, то цю суму треба помножити на його значення: 240 грн. \* 0,80 = 192 грн.; 240 грн. x 0,60 = 144 грн.

<sup>1</sup> Лист Мінпраці України від 07.12.2001 р. № 20-503.

**Таблиця 2.86**

*Методика обчислення середнього заробітку при визначенні допомоги на соціальні заходи*

Заробітна плата за відпрацьований час, грн.	Відпускні та інші виплати за невідпрацьований час, грн.	Загальна сума доходу за місяць, грн.	Сума, з якої сплачувалися страхові внески, грн.	Сума, що включається до розрахунку для обчислення середнього заробітку
<i>Метод 1:</i> кількість відпрацьованих днів за місяць поділена на кількість робочих днів у ньому і визначений коефіцієнт помножений на суму, з якої сплачувалися страхові внески				
800	1200	2000	2660	10дн./21 дн.= 0,47619 2660 грн. x 0,47619 грн. = = 1266,66грн.
<i>Метод 2:</i> визначається співвідношення зарплати, з якої сплачувалися страхові внески, до загальної суми заробітку, нарахованого за місяць. Це співвідношення перемножують на заробітну плату за відпрацьований час				
2300	2000	4300	2660	2660 грн./4300 грн. = = 0,6186 грн. 2300 грн. x 0,6186 грн. = = 1422,78 грн.

Після цього визначають суму, яка припадає на перших п'ять календарних днів тимчасової непрацездатності, маючи на увазі, що обчислюють її з урахуванням кількості робочих днів у цьому періоді. Якщо на цей час припадають вихідні чи святкові дні, то їх виключають і сума допомоги, що виплачується за рахунок підприємства відповідно зменшується. Скажімо, на цей період хвороби припадає два дні вихідних і один святковий день. Отже, сума допомоги за перших п'ять календарних днів буде 240 або 192 чи 144 грн. : 12 днів x x 2 робочих дні = 40 грн. (або 32 чи 24 грн.). Відповідно на розрахунки

з Фондом страхування на випадок тимчасової непрацездатності треба віднести різницю між загальною сумою допомоги 240 грн. (або 192 чи 144 грн.) та тією, що припадає на перших п'ять календарних днів захворювання — 40 грн. (або 32 чи 24 грн.), тобто, 200 грн. (або 160 чи 120 грн.).

При цьому необхідно звертати увагу, чи не перевищував сукупний дохід, з якого обчислювались внески на соціальні заходи, встановлену максимальну межу (в наведеному прикладі, як це здебільшого є на підприємствах агропромислового виробництва цього немає), бо інакше його суму доведеться коригувати на коефіцієнт, визначений у наведеній вище таблиці.

На визначену суму допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю складають кореспонденцію рахунків із врахуванням того, що допомога за перших п'ять<sup>1 2</sup> днів непрацездатності внаслідок захворювання чи побутової (не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві) травми нараховується за рахунок підприємства, а починаючи з шостого дня — за рахунок Фонду соціального страхування.

Кошти, відраховані на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, спрямовуються, крім компенсації доходів громадян у зв'язку з тимчасовою втратою непрацездатності, на виплати допомоги при народженні дитини, із догляду за дитиною до її трирічного віку, а також на поховання."

Допомога по догляду за дитиною до досягнення нею віку трьох років надається тій особі, яка фактично це здійснює: одному з батьків, опікуну, усиновителю, родичу на підставі наказу по підприємству про відпустку цієї особи на цей термін. Допомога може виплачуватись також за умови, що мати працює неповний робочий час або в надомних умовах, або за її заявою — іншій особі, що доглядає дитину, якщо мати

---

<sup>1</sup> Тут є винятки, коли витрати на допомогу за лікарняним листком відносять за рахунок Фонду страхування з першого дня: при догляді за хворою дитиною чи хворим членом сім'ї та ін.

<sup>2</sup> З 1 жовтня 2002 р. відповідно 320, 58 та 380 грн. — див. постанову КМУ від 26.09.2002 р. № 46.

**Таблиця 2.87**

*Кореспонденція рахунків з обліку зборів на державне пенсійне І соціальне страхування*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано оплату праці працівникам підприємства за місяць всього, в т. ч.:	81 23	661 81	25000 25000
• Іванчуку Г. П. — 300 грн.	81 23	661 81	300 300
• Зінчуку В. С. — 140 грн.	81 23	661 81	140 140
Нараховано від Фонду оплати праці:			
• збір до Пенсійного фонду (25000 x 32/100)	82 23	651 82	8000 8000
• збір до Фонду соціального страхування на випадок непрацездатності	82 23	652 82	752 725
• збір до Фонду соціального страхування від безробіття (25000x2,1/100)	82 23	653 82	525 525
• збір до Фонду соціального страхування від нещасного випадку (25000 x 0,2/100)	82 23	656 82	50 50
Нараховано і утримано із заробітної плати кожного працівника:			
• збір до Пенсійного фонду (25000 x 2 або 1,0%) всього, вт. ч. із зарплати:	661	651	450
Іванчука Г. П. (300 x 2/100)	661	651	6
Зінчука В. С. (140 x 1/100)	661	651	1,40

*Закінчення таблиці 2.87*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
• збір до Фонду соціально-го страхування на випадок непрацездатності — всього (25000 x 0,5 або 0,25%), вт. ч. із зарплати; Іванчука Г. П. (300 x 0,5/100) Зінчука В. С. (140 x 0,25/100)	661  661 661	652  652 652	110  1,50 0,35
• збір до Фонду соціально-го страхування від безробіття — всього (25000 x x 0,5/100), вт. ч. із зарплати: Іванчука Г. П. (300 x 0,5/100) Зінчука В. С. (140 x 0,5/100)	661 661 661	653 653 653	125 1,50 0,70
Перераховано заборгованість за внесками до Пенсійного фонду та Фондів соціального страхування	651,652, 653,656	311	9985
Нараховано допомогу <sup>1</sup> за тимчасовою непрацездатністю Дорошу К. В. (за 12 днів x 20 грн. = 24грн.): • за перших п'ять днів (2x20 = 40); • за решту 10 днів	81 23 652	661 81 661	40 40 200

Виплата допомоги здійснюється у розмірі 58 грн. разом щомісячно, на кожну дитину разом із заробітною платою.

<sup>1</sup> Зазначені суми входять до оподатковуваного доходу, тому з них утримується також прибутковий податок за шкалою ставок.

Допомога за вагітністю і пологами виплачується за 70 календарних днів до пологів та 56 днів після них (при ускладнених пологах або народженні двох чи більше дітей — теж 70 днів) у розмірі 100 % середньої заробітної плати, незалежно від страхового стажу. Підставою для нарахування такої допомоги є лікарняний лист встановленої форми.

Допомога при народженні дитини нараховується на кожну народжену (усиновлену чи при встановленні опіки) дитину на основі заяви матері (усиновителя, опікуна) та свідоцтва про народження дитини.<sup>1</sup>

Допомога на поховання нараховується у випадку смерті застрахованої особи або членів її сім'ї (дружини, чоловіка, батька, матері, діда, бабусі, а також дітей, братів, сестер та онуків до 18 років, якщо вони не мають батьків). Підставою для нарахування і виплати такої допомоги є свідоцтво про смерть (на померлого члена сім'ї додатково довідка з місця проживання про перебування його на утриманні застрахованої особи, якій видається допомога).

Оскільки такі допомоги нараховують і виплачують безпосередньо на підприємстві, то їх відображають за дебетом субрахунка 652 «За соціальним страхуванням», тобто відносять на зменшення заборгованості Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, і кредитом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» тим самим включаючи їх до сукупного доходу громадян. Якщо ж страхові виплати здійснюються за рахунок Фонду соціального страхування від нещасних випадків, вони прибутковим податком не обкладаються, хоч також обліковується за кредитом рахунка 661. Виплату зазначених допомог відображають за даними видаткових касових ордерів, платіжних відомостей за дебетом субрахунка 661 та кредитом 301 «Каса в національній валюті».

---

<sup>1</sup> При народженні мертвої дитини ця допомога не видається.



Страховання від нещасного випадку є самостійним видом загальнообов'язкового державного соціального страхування, за допомогою якого здійснюється соціальний захист, охорона життя та здоров'я громадян у процесі їх трудової діяльності.

Завданнями страхування від нещасного випадку є:

- проведення профілактичних заходів, спрямованих на усунення шкідливих і небезпечних виробничих факторів, запобігання нещасним випадкам на виробництві, професійним захворюванням та іншим випадкам загрози здоров'ю застрахованих, викликаним умовами праці;
- відновлення здоров'я та працездатності потерпілих на виробництві від нещасних випадків або професійних захворювань;
- відшкодування матеріальної та моральної шкоди застрахованим і членам їх сімей.

Страховим випадком є нещасний випадок на виробництві або професійне захворювання, що спричинили застрахованому професійно зумовлену фізичну чи психічну травму, з настанням яких виникає право застрахованої особи на отримання матеріального забезпечення та/або соціальних послуг.

Професійне захворювання є страховим випадком також у разі його встановлення чи виявлення в період, коли потерпілий не перебував у трудових відносинах з підприємством, на якому він захворів.

Підставою для оплати потерпілому витрат на медичну допомогу, проведення медичної, професійної та соціальної реабілітації, а також страхових виплат є акт розслідування нещасного випадку або акт ф. Н-1 у двох примірниках розслідування професійного захворювання (отруєння), (картка професійного захворювання П-5 — якщо нещасний випадок пов'язаний із гострим профзахворюванням); медичний висновок про причини смерті і наявність в організмі потерпілого алкоголю або наркотиків; протокол огляду місця, де

---

<sup>1</sup> Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.99 р. № 1105-XIV.

відбувся нещасний випадок; ескіз місця нещасного випадку; протоколи опитування і пояснювальні записки потерпілих, свідків та інших осіб; копії документів про проходження потерпілим навчання та інструктажів з охорони праці.

Страховими виплатами є грошові суми, які Фонд соціального страхування від нещасних випадків виплачує застрахованому чи особам, які мають на це право, у разі настання страхового випадку.

Зазначені грошові суми складаються із:

- страхової виплати втраченого заробітку (або відповідної його частини) залежно від ступеня втрати потерпілим професійної працездатності;
- страхової виплати в установлених випадках одноразової допомоги потерпілому (членам його сім'ї та особам, які перебували на утриманні померлого);
- страхової виплати пенсії за інвалідністю потерпілому;
- страхової виплати пенсії у зв'язку із втратою годувальника;
- страхової виплати дитині, яка народилася інвалідом внаслідок травмування на виробництві або професійного захворювання її матері під час вагітності;
- страхових витрат на медичну та соціальну допомогу.

За наявності факту заподіяння моральної шкоди потерпілому проводиться страхова виплата за моральну шкоду.

Для отримання страхових виплат до виконавчого органу Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання треба подати такі документи:

- заяви осіб, які мають право на страхові виплати у зв'язку зі смертю годувальника (колективна або індивідуальні), на ім'я начальника виконавчої дирекції Фонду;
- Акт розслідування нещасного випадку (ф. Н-1) або Акт розслідування професійного захворювання (ф. П-4);
- копія свідоцтва про смерть постраждалого з органу реєстрації актів громадського стану;





- копія довідки про ідентифікаційний номер постраждалого у Державній податковій адміністрації;
- висновок МСЕК про причинний зв'язок смерті годувальника з наслідками одержаної травми або профзахворювання;
- нотаріально завірена копія про народження дитини (у випадку якщо дитина народилася після смерті постраждалого);
- копія трудової книжки постраждалого, завірена страхувальником або нотаріусом;
- довідки житлово-експлуатаційної організації, а у випадку її відсутності — довідки виконавчого органу ради або інші документи про склад сім'ї померлого, у тому числі про тих, хто перебував на його утриманні, або копії відповідного рішення суду;
- довідка житлово-експлуатаційної організації, а за її відсутності виконавчого органу ради про батьків або іншого члена сім'ї померлого, який не працює і доглядає дітей, братів, сестер або онуків померлого, які не досягли 8-річного віку;
- довідка навчального закладу про те, що члени сім'ї постраждалого віком від 18 до 23 років, який має право на відшкодування шкоди, навчається на денній формі навчання;
- довідка навчального закладу інтернатного типу про те, що член сім'ї постраждалого, який має право на відшкодування шкоди, перебуває на утриманні цього закладу;
- довідка МСЕК про встановлення інвалідності утриманців або її нотаріально завірена копія.

За відрахуваннями на соціальні заходи підприємства агропромислового виробництва подають відповідним органам звіти встановлених форм.

Зокрема, до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності подається щокварталу до 12 числа наступного за звітним періодом місяця «Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності».

Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві подається до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом «Розрахункова відомість про нарахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України за 200 \_\_року».

Центру зайнятості до 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом, подається «Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття за 200 \_\_\_\_\_року».

Пенсійному фонду подається протягом 20 календарних днів після завершення звітного місяця подається «Розрахунок зобов'язання зі сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за 200 \_\_\_\_\_року».

Таким чином, звітність за зборами на державне пенсійне і соціальне страхування досить громіздка і складна, а строки подання форм різні, що ускладнює контроль за своєчасністю їх подання. Тому на підприємствах агропромислового виробництва треба налагодити чіткий облік перш за все розрахунків з працівниками та фонду оплати праці.

Зауважимо, що облік розрахунків із працівниками на підприємствах, як правило, більш-менш задовільний, хоч помилки трапляються теж досить часто, особливо, при визначенні середнього заробітку, отже, як наслідок, суми соціальних виплат. Не завжди, особливо при значній чисельності працівників, звірені дані аналітичних рахунків за розрахунково-платіжними відомостями чи книгами та синтетичного рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» у Головній книзі і між загальними підсумками дебетових і кредитових обігів та сальдо є певні розходження, які свідчать про допущені помилки в записах нарахованої та виданої оплати праці. Як результат, не можна бути певним щодо правильності визначення утримань із зарплати кожного працівника на соціальні заходи.

Що ж стосується відрахувань на соціальні заходи з фонду оплати

на підприємстві налагоджено його системний облік у відповідних реєстрах.

Зокрема, для обліку фонду оплати праці треба щомісяця на основі розрахунково-платіжних відомостей чи книг обліку розрахунків із працівниками або особових рахунків складати «Зведену відомість нарахованої оплати праці за її складом і категоріями працівників (на с.-г. підприємствах — «Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку» ф. № 10.2.1 с.-г.).

Зведена відомість призначена для щомісячного узагальнення в цілому за підприємством та формування наростаючим підсумком за рік даних окремих розрахунково-платіжних відомостей (книг, особових рахунків) для отримання контрольних показників щодо розрахунків з робітниками та службовцями і використання фонду заробітної плати за

**Таблиця 2.88**

*Зведена відомість нарахованої оплати праці за складом і категоріями працівників*

№ рядка	Склад оплати праці	Підрозділи підприємства або розрахунково-платіжна відомість				Всього	
						за місяць	з початку року
А	1. За основною діяльністю	1	2	3	іт. д.	13	14
	<i>Робітники постійні</i>						
	А. Нараховані суми, що входять у фонд оплати праці						
001	За відрядними розцінками						
003	Почасова оплата за тарифними ставками (окладами)						



Закінчення таблиці 2.88

№ рядка	Склад оплати праці	Підрозділи підприємства або розрахунково-платіжна відомість				Всього	
						За місяць	3 початку року
004	Премії погодинникам						
005	Додаткова оплата за якість робіт						
006	Надбавки за класність						
007	Надбавки за стаж роботи						
010	Оплата чергових відпусток (включаючи компенсацію)						
011	іт. д.						
016	Всього нараховано за фондом оплати праці						
023	Б. Премії і винагороди, що не входять у фонд оплати праці						
026	В. Інші виплати, що не входять у склад фонду оплати праці						
	<i>Робітники сезонні</i>						
	А. Нараховані суми, що входять у фонд оплати праці						
031	За відрядними розцінками						
042	Всього нараховано за фондом оплати праці						

Застосування цих відомостей дає можливість забезпечити точне визначення відрахувань на соціальні заходи, які визначаються з фонду оплати праці. Крім того, їхні дані використовуються для складання звітності про оплату праці, що теж є дуже важливим. Тому, не дивлячись, що ведення цих відомостей вимагає додаткових витрат робочого часу, їх доцільно все таки складати, адже щомісячні вибірки даних безпосередньо із реєстрів обліку розрахунків за оплатою праці не менш трудомікі, але надто неточні.

Аналітичний облік розрахунків за зборами на державне пенсійне та соціальне страхування ведуть у реєстрах фінансового обліку. Зокрема, для цього призначено Журнал 5 (Журнал-ордер № 10.2 с.-г. — для сільськогосподарських підприємств). У цих реєстрах передбачене відображення як кредитових, так і дебетових обігів за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням».

Однак тут не можна забезпечити роздільний облік цих зборів за окремими видами, що зумовлює необхідність ведення окремого реєстру, у якому б можна було відкрити аналітичні рахунки за кожним видом відрахувань на державне пенсійне та соціальне страхування. Виходячи із необхідності в таких аналітичних рахунках, для цього можна застосувати відомість, аналогічну за побудовою «Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків із бюджетом», відкриваючи її як допоміжний реєстр до Журналу 5 (Журналу-ордера 10.2 с.-г.).

### **Завдання до практичного заняття за темою «Оподаткування доходів громадян та його облікове забезпечення»**

#### **Методичні вказівки**

При підготовці до заняття необхідно за рекомендованою літературою ознайомитись з особливостями оподаткування доходів громадян, утримання відрахувань на соціальні заходи, відображенням таких операцій в обліку.



### План заняття.

1. Прибутковий податок, його суть та методика визначення.
2. Облік розрахунків за відрахуваннями на соціальні заходи.
3. Облікове забезпечення звітності за прибутковим податком та відрахуваннями на соціальні заходи.
4. Типові операції з оподаткування доходів громадян.

### Модульно-рейтингове завдання.

1. За наведеними даними провести утримання прибуткового податку та відрахувань на соціальні заходи з оплати праці працівників підприємства.

### Таблиця 2.89

*Розрахунок прибуткового податку та відрахувань на соціальні заходи з доходів громадян*

№ п/п	Прізвище, ім'я, по батькові	Сума заробітної плати, грн.	Сума прибуткового податку за шкалою, грн.	Утримання внесків до:			Сума до виплати, грн.
				ПФ (1 чи 2%)	ФСВГП (0,25 чи 0,5%)	ФЗ (0,5%)	
1	2	3	4	5	6	7	8
1		140,00					
2		150,00					
3		500,00					
4		600,00					
5		2400,00					
	Разом:						



2. За наведеними вище даними провести відрахування на соціальні заходи з Фонду оплати праці.
  - Пенсійний фонд (ПФ) =  
= грн. x 32/100 =                    грн.;
  - Фонд страхування на випадок безробіття (ФЗ) =  
= грн. x 2,1/100 =                    грн.;
  - Фонд страхування з тимчасової втрати працездатності (ФСВІТ) =  
= грн. x 2,9/100 =                    грн.;
  - Фонд страхування від нещасних випадків (ФНС) =  
= грн x 1,02/100 =                    грн.
3. Скласти коректну податкову накладну за наведеними операціями, згідно з табл. 2.86.

**Таблиця 2.90**

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн..
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				



## **2.10. Облікове забезпечення розрахунків за іншими податками, зборами і платежами**

1. *Облікове забезпечення розрахунків за податком з власників транспортних засобів.*
2. *Облікове забезпечення розрахунків за зборами за спеціальне використання водних ресурсів.*
3. *Облікове забезпечення розрахунків за зборами на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.*
4. *Облікове забезпечення розрахунків за платою (податком за землею).*

### **Основні терміни:**

*Транспортний податок; збір на використання природних ресурсів; податок за землею; пільги за податком.*

Придбання транспортних засобів супроводжується сплатою продавцеві податку на додану вартість, який потім відноситься до податкового кредиту. Крім того, за легкові автомобілі, що придбані підприємствам, треба сплатити збір до Пенсійного фонду у розмірі 3 % їхньої вартості. При реєстрації автомобілів оплачуються встановлені Державтоінспекцією збори і транспортний податок.

Об'єктами оподаткування транспортним податком є вантажні та легкові і спеціальні автомобілі, мотоцикли, колісні трактори. Не оподатковуються трактори на гусеничному ходу, транспортні засоби на складах для перевезення вантажів на короткі відстані, пожежні автомобілі, сільськогосподарські машини, плуги, борони, сівалки, машини і механізми для збирання або обмолоту сільськогосподарських культур, ескаватори, автогрейдери, бульдозери, механічні лопати, однокішшеві ескаватори, катки.



Ставки<sup>1</sup> податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів визначені з урахуванням їхньої потужності (100см<sup>3</sup> об'єму циліндрів або 1 кВт потужності двигуна). При цьому сільськогосподарські підприємства звільнюються на 50 % від сплати цього податку за трактори колісні, автобуси та спеціальні автомобілі для перевезення людей з кількістю місць не менше десяти.

Для визначення суми цього податку складається спеціальний розрахунок.

Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 17.09.2001 № 373 «» 200 р.  
Вхідний №

**РОЗРАХУНОК**  
суми податку з власників транспортних засобів  
та інших самохідних машин і механізмів

Назва підприємства, установи, організації	Загальний рахунок
Місце знаходження	Уточнений розрахунок
Телефон	Розрахунок на 200 _ рік
Поточний рахунок (назва банківської установи)	Розрахунок за придбані транспортні засоби

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Розрахунок подається до Державної податкової інспекції(грн.)

---

<sup>1</sup> Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів».



1	2	3	4	5	6	7	8	Пільги		11
								9	10	
	Код транспортного засобу згідно з Гармонізованою системою опису та кодування товарів	Марка транспортного засобу	Модель транспортного засобу	1) Об'єм циліндрів двигуна (см <sup>3</sup> ) 2) Потужність двигуна (кВт) 3) Довжина корпусу (см)	Кількість однорідних транспортних засобів	Ставка податку в грн. на рік: 1) зі 100 см <sup>3</sup> 2) з 1 кВт 3) зі 100 см	Сума нарахованого податку	код згідно з довідником пільг	сума	Сума податку, що підлягає сплаті
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Усього									

Підприємства самостійно обчислюють суму податкового зобов'язання щодо податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів за ставками, зазначеними у статті 3 Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» на підставі бухгалтерських звітних даних про кількість транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів станом на 1 січня поточного року.

Сплачується цей податок шоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

За придбані протягом року юридичними особами транспортні засоби податок сплачується перед їх реєстрацією по строках сплати (кварталах), які не настали, починаючи з кварталу, в якому проведено



реєстрацію транспортного засобу. Розрахунок суми податку за такі транспортні засоби в 10-денний термін після їх реєстрації подається до відповідного податкового органу. За транспортні засоби, зняті протягом року з обліку, податок не повертається.

Підприємства зобов'язані пред'являти органам, що здійснюють реєстрацію, перереєстрацію або технічний огляд транспортних засобів, платіжні доручення про сплату податку з написом (поміткою) установи банку про зарахування податку по наземним транспортним засобам до територіальних дорожніх фондів, а по водним транспортним засобам — до відповідних бюджетів місцевого самоврядування.

У разі відсутності документів про сплату податку або документів, що дають право на користування пільгами, реєстрація, перереєстрація і технічний огляд транспортних засобів не провадяться.

**Таблиця 2.91**

*Кореспонденція рахунків з обліку податку з  
власників транспортних засобів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нарахування податку за:			
• автомобілі вантажні	841 23	641 841	4000 4000
• автомобілі легкові	92	641	600
• трактори колісні	841 91	641 841	3600 3600
Сплачено суму податку за квартал	641	311	2050
Придбано вантажний та легковий автомобілі вартістю 60 та 18 тис. грн. відповідно	152	631	65000

Закінчення табл. 2.91

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено податковий кредит за податком на додану вартість	6411	631	13000
Оплачено за автомобілі постачальнику	631	•311	78000
Нараховано квартальну суму податку при реєстрації автомобілів:			
• вантажного	841 23	641 841	400 400
• легкового	92	641	250
Нараховано і сплачено пенсійний збір за придбаний легковий автомобіль (18000 x x 0,03), який включено у його первісну вартість	152 651	651 311	540 540
Нараховано і оплачено за послуги Державтоінспекції з реєстрації автомобілів, які включено до їх первісної вартості	152 377	377 311	150 150
Зараховано автомобілі до основних засобів (прийнято в експлуатацію):			
• вантажний (50000 + 400 + + 100)	105	152	50500
• легковий (15000 + 250 + + 50)	105	152	15300



Оскільки у зв'язку з придбанням<sup>1</sup> автомобілів сума транспортного податку надалі буде іншою, то до податкової інспекції протягом 10 днів після реєстрації треба подати уточнений Розрахунок його суми на наступні квартали після їхньої реєстрації, а також Довідку про суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, які зменшують або збільшують податкові зобов'язання в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах.

До кожного уточненого Розрахунку (за відповідний період або за придбані транспортні засоби) подається окрема Довідка.

Так само подається уточнений Розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та згадана Довідка при виявленні помилки в попередній звітності за ним.

Підприємства агропромислового виробництва сплачують цей збір за використану воду з водних об'єктів, забрану із застосуванням споруд або технічних пристроїв, та скидання в них зворотних вод. Оподатковується фактичний обсяг води, використаний підприємством, з урахуванням втрат у системі водопостачання.

У той же час цей збір не нараховується за воду, використану для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб підприємства, в тому числі і у відомчих будинках, для протипожежних потреб, для потреб зовнішнього благоустрою територій, втрачену в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем, підземну воду, вилучену для усунення забруднення, підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, воду для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риб та інших водних живих ресурсів у природні водойми і водосховища, а також за морську воду (крім використаної з

---

<sup>1</sup> При продажі автомобілів чи інших транспортних засобів подавати уточнений розрахунок не можна, бо в цьому випадку він залишається незмінним протягом року — абзац другий ст. 6 Закону України № 1963-ХП.

<sup>2</sup> Постанова КМУ від 16.08.99 р. № 1494 «Про затвердження. Порядку справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту». Однак це можливе при роздільному обліку води за напрямками використання. Якщо такий облік не забезпечується, цей збір нараховується за всю використану воду.



Обсяг використаної води в кубометрах визначається за даними водомірів (лічильників). При їх відсутності його визначають за даними про обсяги виробленої продукції та технологічними нормами витрачання води на одиницю продукції або за іншими показниками: пропускною потужністю труб, витратами електроенергії на водопостачання, тривалістю роботи водяних насосів.

Нормативи плати за використання води диференційовані за областями України, коли використовуються підземні води (від 4,03 коп. за 1 м<sup>3</sup> в Київській області до 9,58 коп. у Донецькій та Хмельницькій області), або за басейнами річок при використанні поверхневих вод (від 2,02 коп. за 1 м<sup>3</sup> у басейні Дунаю до 12,1 коп. у басейні річок Приазов'я).

Така плата утримується з підприємств за використану воду в межах лімітів, бо за понадлімітний обсяг витраченої води збір нараховується у п'ятикратному розмірі.

Визначення плати за використану воду проводиться у розрахунку наступної форми (табл. 2.92).

Його подають податковій інспекції протягом 40 днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Одночасно подається копія статистичного звіту форми № 2-Т (Водгосп).

Нарахування збору за спеціальне використання водних ресурсів включається до валових витрат підприємства, але тільки в межах ліміту. Збір за понадлімітне витрачання води у податковому обліку не відображається. У фінансовому обліку вся сума збору включається до витрат виробництва (табл. 2.93).

Слід зазначити, що поряд із підвищеними ставками збору за понадлімітне використання води, до підприємства можуть бути застосовані штрафи за несвоєчасне подання звітності за ним, або нарахована пеня за порушення термінів його сплати до Державного бюджету — не пізніше календарних 10 днів після граничного терміну подання Розрахунку збору за спеціальне використання водних ресурсів.

**Таблиця 2.92**
**РОЗРАХУНОК**
*збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики*

Показник	Одиниця виміру	Код рядка	Назви водогосподарських систем		о н О и
			Загально-державного значення	Місцевого значення	
1	2	3	4	6	7
Установлений річний ліміт використання водних ресурсів					
Обсяг фактично використаної води з урахуванням втрат у системах водопостачання, усього:					
• у межах установленого річного ліміту					
• понад установлений річний ліміт (р. 02 — р. 01)					
Обсяг води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій					
Нормативи збору:					
• з поверхневих водних об'єктів					
• за підземні води					
• за користування водами для потреб гідроенергетики					

Продовження табл. 2.92

Показник	Одиниця виміру	Код рядка	Назви водогосподарських систем		Усього
			Загальнодержавного значення	Місцевого значення	
• за підземні води					
• за користування водами для потреб гідроенергетики					
Коефіцієнт, який застосовується деякими категоріями водокористувачів для обчислення збору за спеціальне використання водних ресурсів					
Нарахована сума збору за спеціальне використання водних ресурсів у межах установленого річного ліміту з початку року (р. 03 x р. 06 x р. 07)					
Нарахована сума збору за спеціальне використання водних ресурсів понад установлений річний ліміт з початку року (р. 04 x р. 06 x р. 07) x 5					
Нараховано збору за спеціальне використання водних ресурсів з початку року, усього (р. 08 + р. 09)					
• у т. ч. за спеціальне використання з повернутих водних об'єктів					



Закінчення табл. 2.92

Показник	Одиниця виміру	Код рядка	Назви водогосподарських систем		Усього
			Загально-державного значення	Місцевого значення	
• за спеціальне використання підземних вод					
Нарахована сума зб'ру за користування водами для потреб гідроенергетики 3 початку року (р.05 *р.06)					
Усього нараховано збору за спеціальне використання водних ресурсів за попередній звітний період					
Нарахована сума збору за користування водами для потреб гідроенергетики за попередній звітний період					
Нараховано у звітному кварталі збору за спеціальне використання водних ресурсів, усього (р. 10 - р. 14)					
• у т. ч. до Державного бюджету					
• у т. ч. до місцевого бюджету					
Нараховано у звітному періоді за користування водами для потреб гідроенергетики (р. 13-р. 15)					



**Таблиця 2.93**

*Кореспонденція рахунків з відображення збору за спеціальне використання водних ресурсів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано збір за спеціальне використання водних ресурсів:			
• у межах ліміту (300 м <sup>3</sup> х х 9,83 коп.)	841 23	641 841	294,90 294,90
• за понадлімітне використання води (400 м <sup>3</sup> х х 9,83 коп. х 5)	23	641	196,60
Сплачено збір за спеціальне використання водних ресурсів	641	311	491,50

Підприємства, які виробляють вина, коньяки, та спиртзаводи і пивзаводи при умові, що вони мають власні магазини (кафе, буфети) роздрібною торгівлі цією продукцією, є платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Нараховується цей збір на таких підприємствах у розмірі одного відсотка від суми виручки за реалізовані у власних роздрібних (фірмових) магазинах алкогольні напої чи пиво. Вироблена на цих підприємствах продукція таким збором не обкладається, оскільки він нараховується лише при умові реалізації алкогольних напоїв чи пива в оптово-роздрібній торговельній мережі.<sup>1</sup>

У той же час цей збір можуть сплачувати й інші підприємства, якщо вони реалізують алкогольні напої і пиво, наприклад, через власні заклади громадського харчування — їдальні, кафе, буфети.

<sup>1</sup> Закон України «Про збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства» від 09.04.99 р. № 587 — XIV.



Крім цього збору, в таких випадках необхідно також оплатити вартість ліцензії на право торгівлі алкогольними напоями та пивом.

Податкові зобов'язання щодо сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства визначаються у Звіті про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, який слід подавати податковій інспекції протягом 20 днів після останнього дня звітного місяця. А сплачувати хмільний збір потрібно протягом 10 днів після останнього дня, передбаченого для подання звіту за відповідний місяць.

Суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства не включають до вартості реалізованих алкогольних напоїв і пива<sup>1</sup>, а відносять до адміністративних витрат.

**Таблиця 2.94**

*Кореспонденція рахунків з виробництва і реалізації алкогольних напоїв і пива*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано вироблені алкогольні напої і пиво	26	23	100000
Передано частину вироблених алкогольних напоїв і пива для реалізації через власну роздрібну торговельну мережу	281	26	5000
Видано алкогольні напої чи пиво в магазин, кафе, їдальню, буфет	282	281	5000
Відображено націнку на алкогольні напої та пиво	282	285	2500
Зараховано до торгової націнки суму податку на додану вартість	282	285	1500

<sup>1</sup> Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, затвердженого постановою КМУ від 29.06.99 р. № 1170.



*Закінчення табл. 2.94*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримано виручку від реалізації частини алкогольних напоїв і пива	30ї	702	6000
Відображено податкові зобов'язання за податком на додану вартість	702	6411	1000
Нараховано збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	92	642	60
Оплачено до бюджету суму збору	642	311	60
Відображено методом «червоне сторно» націнку на товари	282	285	2667
Списано собівартість реалізованих алкогольних напоїв і пива	902	282	3333
Зараховано до фінансових результатів дохід від реалізації алкогольних напоїв і пива	702	791	5000
Списано на фінансові результати собівартість реалізованих алкогольних напоїв і пива	791	902	3333
Списано на фінансові результати нараховану суму збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	791	92	60
Визначено прибуток від реалізації алкогольних напоїв і пива	791	441	1607

На тих підприємствах, де через власну роздрібну торговельну мережу (магазини, їдальні, кафе, буфети) здійснюється продаж придбаних алкогольних напоїв та пива, порядок відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку аналогічний з тією лише відмінністю, що оприбутковуються такі товари не від виробництва, а постачальників.

Підприємства нараховують податок від оподатковуваного прибутку, вносять до бюджету плату за землю<sup>1</sup>, яка належить їм на праві колективної чи приватної власності, або передана в користування сільськими Радами чи іншими підприємствами. При цьому існують певні пільги. Зокрема, не справляється плата за сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених статтею 2 Закону України «Про правовий режим території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи» (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднені сільськогосподарські угіддя, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства; за землі, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння; за землі державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур; за землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування; за земельні ділянки державних, колективних і фермерських господарств, які зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень.

З урахуванням діяльності підприємств існують відмінності щодо обчислення цього податку: у він нараховується за землю, що зайнята будівлями та спорудами таких підприємств, або використовується

---

<sup>1</sup> У відповідності із внесеними змінами до Закону України «Про плату за землю» від 03.07.1992 р. № 2535 — XII, вона не сплачується орендодавцями — власниками земельних паїв, які передали землю в оренду платнику фіксованого сільськогосподарського податку. Платники ж ФСП цієї плати за такі орендовані ділянки також не сплачують, оскільки плата за землю входить в цей податок. Виняток був лише у 2000 р., коли, поряд із ФСП, сільськогосподарські товаровиробники сплатили податок за землю на основі Типового договору оренди, де був спеціальний пункт, на основі якого нараховували податок на землю. Зараз таку невідповідність усунуто.



ними для виробництва чи інших цілей у розмірі одного відсотка від грошової оцінки земель, на які така оцінка встановлена, або за диференційованими ставками від 1,5 до 21,0 копійки за один квадратний метр, залежно від чисельності населення в цьому населеному пункті, де розміщене підприємство. На сільськогосподарських підприємствах податок нараховується лише за сільськогосподарські угіддя. Він диференційований в залежності від виду угідь:

- рілля, сіножаті та пасовища — 0,1% від їх грошової оцінки;
- для багаторічних насаджень — 0,03 %.

Плата за землю, що зайнята будівлями і спорудами, дорогами тут не нараховується.

Цей податок на зазначених підприємствах нараховується як за власні землі, так і за орендовані. Причому тут є певні винятки з урахуванням того, хто власник землі переданої в оренду. При оренді розпайованих сільськогосподарських угідь, їхнім власникам виплачується орендна плата і податок за землю вони сплачують самостійно. Якщо ж угіддя орендовано в сільських (селищних) Радах, цей податок сплачує орендар.

Нарахування земельного податку проводиться щорічно станом на 1 травня, інших суб'єктів — платників податку — за станом на 1 лютого, а сплачується він рівними частками власниками земельних ділянок, земельних часток (паїв) і землекористувачами — виробниками товарної сільськогосподарської та рибної продукції до 15 серпня і 15 листопада, а всіма іншими платниками — щоквартально до 15 числа наступного за звітним кварталом місяця.

Отже, вихідним моментом в обліковому забезпеченні розрахунків за податком на землю є площа угідь та їхня вартісна оцінка.

Якщо земля надана підприємству для постійного користування, це засвідчує відповідний Державний акт, а для тимчасового користування — договір. Вартість землі визначається розрахунковим шляхом, на основі матеріалів державного земельного кадастру — за рентним доходом з урахуванням якості, місця розташування та економічної оцінки земель. Для цього визначають диференціальний

рентний дохід, виходячи із виробництва зернових культур та абсолютний рентний дохід.<sup>1</sup>

Слід звернути увагу на методику<sup>2</sup> оцінки земельної частки (паю), оскільки ця вартість є важливою для тих підприємств, які орендують такі ділянки і відповідно сплачують земельний податок за їхніх власників.

Кількість кадастрових гектарів та вартість земельної частки (паю) вказують у сертифікаті. Варто зазначити, що в багатьох випадках земельні частки (паї) передані власникам в натурі на підставі відповідних документів. Таким громадянам видаються Державні акти на право приватної власності на землю.

В цьому випадку вони самостійно сплачують податок на землю, навіть якщо вона передана в оренду сільськогосподарському підприємству, що сплачує фіксований податок. Тому тут треба розмежовувати в обліку сільськогосподарські угіддя за трьома видами:

- а) власні;
- б) орендовані у власників, що мають земельні сертифікати;
- в) орендовані у власників, що мають акти на право приватної власності, оскільки податок на землю підприємство сплачує лише за першим видом та другим видами угідь.

Щороку проводиться індексація грошової оцінки земель станом на 1 січня поточного року на коефіцієнт індексації затверджений

де  $B$  — середній індекс<sup>3</sup> інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

<sup>1</sup> Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів (тимчасова). Затв. пост. КМУ від 23.03.95 р. № 213.

<sup>2</sup> Методичні рекомендації з паювання земель, що передані в колективну власність сільськогосподарським підприємствам та організаціям. Наказ Держкомзему України від 20.02.96 р. № 11.

<sup>3</sup> Значення цих індексів повідомляє Держкомстат України. У 2003 р. цей індекс склав 100,8, тому треба користуватись лише добутком індексів за 1996-2002 рр., оскільки за 2003 р.  $K_i = (100,8 - 10) / 100 = 0,91$ , тобто менший одиниці.

Отже, виходячи з того, що грошова оцінка сільськогосподарських угідь проведена станом на 1 липня 1995 року, її необхідно індексувати на добуток середніх коефіцієнтів за 1996 та наступні роки.<sup>1</sup> Виходячи з проіндексованої таким чином вартості сільськогосподарських угідь та ставок плати за землю, станом на 1 січня поточного року визначають її загальну суму.

Для обчислення суми плати за землю використовують додаток 3 до Зведеного розрахунку суми земельного податку на 200 \_\_\_\_ р.

### Таблиця 2.95

#### РОЗРАХУНОК

суми земельного податку на земельні ділянки  
сільськогосподарського призначення

№ п/п	Вид сільськогосподарських угідь	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа, га			Середня грошова оцінка 1 га (грн.)	Коефіцієнт індексації грошової оцінки	Ставка податку у % від грошової оцінки	Сума нарахованого податку за даними платника (грн.)	Сума пільги (грн.)	Загальна сума податку за даними платника, яка підлягає сплаті (грн.)	Загальна сума податку заданими податкового органу, яка підлягає сплаті (грн.)
			загальна	яка підлягає оподаткуванню	на яку надано пільгу							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

<sup>1</sup> На 01.01.2002 р. добуток коефіцієнтів індексації за 1996-2001 рр. складає 2.465 (1.703 x 1,059 x 1,006 x 1,127 x 1,182 x 1,02).



Продовження табл. 2.95

№ п/п	Вид сільськогосподарських угідь	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа, га			Середня грошова оцінка 1 га (грн.)	Коефіцієнт індексації грошової оцінки	Ставка податку у % від грошової оцінки	Сума нарахованого податку за даними платника (грн.)	Сума пільги (грн.)	Загальна сума податку заданими платника, яка підлягає сплаті (грн.)	Загальна сума податку за даними податкового органу, яка підлягає сплаті (грн.)
			загальна	яка підлягає оподаткуванню	на яку надано пільгу							
1	<i>У межах населених пунктів</i>											
11	Рілля											
12	Сіножаті											
13	Пасовища											
14	Багаторічні насадження											
	Разом	*				*	*	*	*			



Закінчення табл. 2.95

№ п/п	Вид сільськогосподарських угідь	Кадастровий номер земельної ділянки	Площа, га				Середня грошова оцінка 1 га (грн.)	Коефіцієнт індексації грошової оцінки	Ставка податку у % від грошової оцінки	Сума нарахованого податку за даними платника (грн.)	Сума пільги (грн.)	Загальна сума податку за даними платника, яка підлягає сплаті (грн.)	Загальна сума податку за даними податкового органу, яка підлягає сплаті (грн.)
			загальна	яка підлягає оподаткуванню	на яку надано пільгу								
1	<i>У межах населених пунктів</i>												
2	<i>За межами населених пунктів</i>												
21	Рілля												
22	Сіножаті												
23	Пасовища												
24	Багаторічні насадження												
	Разом	*				*	*	*					
	Усього	*				*	*	*					



Пільга надана на термін з до  
(на підставі якого документа)

(дата подання розрахунку)

М. П.

Керівник підприємства  
(підпис) (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер  
(підпис) (прізвище, ініціали)

Розрахунок перевірів  
(підпис) (посада та прізвище особи податкового органу)

Разом з тим, як зазначалось, статтю 12 Закону України «Про плату за землю» встановлено ряд пільг. Тому, крім «Розрахунку суми земельного податку», підприємства складають «Звіт про пільги на земельний податок» (табл. 2.96).

Дані цього звіту є підставою для відображення площ сільсько-господарських угідь, на які підприємство має пільги.

Крім того, подається додаток 1 «Відомості про наявність документів на землю», у якому наводяться дані, що підтверджують права на землю (табл. 2.97).

На підставі зазначених додатків складають «Зведений розрахунок суми земельного податку», який подають до відповідної податкової інспекції разом із зазначеними додатками до 1 травня поточного року.

Нарахований податок на землю відображається на підставі бухгалтерської довідки за кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за

<sup>1</sup> У Плані рахунків бухгалтерського обліку, затвердженому Мінфіном України, не визначено нумерацію аналітичних рахунків. Тому вона встановлюється підприємством самостійно, приміром, 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість», 6412 «Розрахунки за земельним податком» і т. п.



**Таблиця 2.96**

**ЗВІТ**

*про пільги на земельний податок*

№ п/п	Назва документа, на підставі якого надано пільгу	Номер документа, на підставі якого надано пільгу	Дата прийняття документа, на підставі якого надано пільгу	Категорія земель, на яку надано пільгу	Розмір пільги у відсотках до загальної суми податку	Термін, на який надано пільгу	Загальна площа земельної ділянки, що перебуває у власності або користуванні (м <sup>2</sup> або га)	Грошова оцінка земельної ділянки з врахуванням коефіцієнта індексації (грн.)	Площа земельної ділянки, на яку надано пільгу (м <sup>2</sup> або га)	Сума пільги (грн.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<i>У межах населених пунктів</i>										
<i>За межами населених пунктів</i>										
	Усього	*	*	*	*	*	*	*		

*(дата подання розрахунку)*

М. П.

Керівник підприємства  
(підпис) (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер  
(підпис) (прізвище, ініціали)

**Таблиця 2.97**  
**ВІДОМОСТІ**  
*про наявність документів на землю*

№ п/п	Документи, що встановлюють право власності та/або користування землею	Кадастровий номер земельної ділянки	Місцезнаходження земельної ділянки	Основне цільове призначення земельної ділянки	Категорія земель	Площа земельної ділянки (м <sup>2</sup> або га)
1	2	3	4	5	6	7

Пільга надана на термін з до  
(на підставі якого документа)

(дата подання розрахунку)

Г.А. П.

Керівник підприємства  
(підпис) (прізвище, ініціали)

Головний бухгалтер  
(підпис) (прізвище, ініціали)

Розрахунок перевірів  
(підпис) (посада та прізвище особи податкового органу)



Однак тут також є відмінності, які треба враховувати в податковому обліку. Зокрема, на сільськогосподарських підприємствах, які не перейшли на сплату ФСП, плата за землю відноситься на зменшення податку на прибуток, отже, у валові витрати не включається. На решті підприємств плата за землю включається до валових витрат. При нарахуванні податку на прибуток на сільськогосподарських підприємствах в системі кореспонденції рахунків відображається не вся його сума, а визначена різниця за даними «Декларації про прибуток підприємства, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції».

Наприклад, сума нарахованого податку на прибуток 42645 грн., а податку на землю, яка використовується в сільськогосподарському виробничому обороті — 15 200 грн. Отже, при відсутності інших підстав щодо зменшення податку на прибуток податкове зобов'язання платника податку буде вказана сума  $(42\ 645 - 15\ 200) 27\ 445$  грн., яка підлягає нарахуванню у кореспонденції рахунків дебет 98 «Податок на прибуток», кредит 641 «Розрахунки за податками».

Інакше відображається нарахування плати за землю на інших підприємствах. Оскільки, тут сума плати за землю включається до валових витрат, вона відображається як валові витрати, пов'язані з внесенням (нарахуванням податків, зборів (обов'язкових платежів) до «Декларації про прибуток підприємства».

Існують також відмінності в кореспонденції рахунків із нарахування плати за землю (табл. 2.98).

Такі відмінності підкреслюють, на наш погляд, недостатнє методологічне обґрунтування методики податкового обліку та зайвий раз засвідчують його повну підпорядкованість звітності. Простішим міг би бути варіант надання пільг сільськогосподарським підприємствам іншим способом, без порушення уніфікації облікового забезпечення податкової звітності, незалежно від галузевої приналежності підприємств.



**Таблиця 2.98**

*Особливості кореспонденції рахунків із нарахування плати за землю на різних підприємствах*

Зміст операції	Сільськогосподарські підприємства			Інші підприємства		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано плату за землю	91	641	27 445	841	641	18 600
Одночасно	—	—	—	92	841	18 600
При закритті рахунків	79	91	27 445	79	92	18 600

Земельний податок сплачується рівними частками до 15 серпня. Сплата земельного податку відображається у кореспонденції дебет 641 (або 6412), кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Проте нерідко через брак коштів сплата податку затримується, а тому підприємству нараховують пеню за кожний день прострочення 0,3 % від суми неоплати. Таку пеню відображають за дебетом субрахунка 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» та кредитом субрахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» з наступним списанням за рахунок фінансових результатів — дебет 79, кредит 948.

## **2.11. Особливості облікового забезпечення оподаткування торговельної діяльності**

1. *Облікове забезпечення визначення доходів від торговельної діяльності.*
2. *Облікове забезпечення оподаткування комісійних операцій. 43'''*

### 3. Особливості облікового забезпечення оподаткування експортно-імпортних операцій.

#### Основні терміни:

*Торгова націнка; собівартість реалізованих товарів; комісійна торгівля; оптова торгівля; роздрібна торгівля; уцінка товарів; експорт товарів; імпорт товарів.*

Поряд з виробничою діяльністю в умовах ринкових відносин на багатьох підприємствах здійснюють торговельні і постачальницькі операції. Тому слід враховувати певні особливості обліку товарів. Зокрема, різницю між продажною і купівельною вартістю товарів підприємства відображають за кредитом субрахунка 285 «Торгова націнка» у кореспонденції з дебетом субрахунка 281 «Товари на складі». При цьому вказана різниця складається із власне торгової націнки та податку на додану вартість, який оплачено постачальникам при купівлі товарів. Хоч сума цього податку відображається як податковий кредит, однак вона включається одночасно до продажної ціни товарів, оскільки остання визначається з урахуванням податку на додану вартість вже як податкових зобов'язань. У системі кореспонденції рахунків це виглядає так:

- зараховано суму сплаченого ПДВ до торгової націнки Д-282, К-285 — 2,0 тис. грн.;
- нараховано торгову націнку Д-282, К-285 — 2,5 тис. грн.

При реалізації товарів необхідно списати не тільки їхню вартість, але й торгову націнку. Для цього визначають її суму, яка припадає на реалізовані товари, і повинна бути списана за дебетом субрахунка 285 «Торгова націнка».

Для визначення суми торгової націнки вираховують її середній %, який припадає на реалізовані товари та їх залишок на складах підприємств торгівлі, постачання і збуту, якщо в них значна і змінна номенклатура товарів, а відхилення торгової націнки за окремими видами їх незначне. Якщо ж такі підприємства застосовують різний





рівень націнок на товари, визначення суми торгової націнки за цим методом (як середнього відсотка) не проводиться, і у таких випадках застосовують інші (FIFO, LIFO), або метод ідентифікованої собівартості. Застосування вказаних методів передбачене Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Найбільш поширеним є метод визначення середнього відсотка. Згаданим стандартом визначено, що сума торговельної націнки на реалізовані товари у цьому випадку визначаються як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній % торговельної націнки можна визначити за формулою:

$$B_c = ((C_{нп} + O_{нк}) / (C_{мп} + O_{мд})) \times 100,$$

де  $B_c$  — середній % торговельної націнки за звітний місяць;

$C_{нп}$  — сальдо за субрахунком 285 «Торгова націнка» на початок місяця;

$O_{нк}$  — кредитовий обіг за субрахунком 285 «Торгова націнка» за місяць;

$C_{мп}$  — сальдо за рахунком 282 «Товари в торгівлі» на початок місяця;

$O_{мд}$  — дебетовий обіг за субрахунком 282 «Товари в торгівлі» за місяць.

Собівартість реалізованих товарів можна визначити за такою формулою:

$$C_{тр} = O_{тк} - (CU - x B_c) / 100,$$

де  $C_{тр}$  — собівартість реалізованих товарів;

$O_{тк}$  — кредитовий обіг за субрахунком 282 «Товари в торгівлі» за місяць;

$B_c$  — середній % торговельної націнки.



На підставі визначення середнього відсотка торгової націнки є можливість відобразити собівартість реалізованих товарів та визначити фінансовий результат у системі кореспонденції рахунків, який хоч і не використовується як база оподаткування, однак враховується при визначення відстрочених податкових зобов'язань чи активів.

Водночас, як і при виробничій діяльності, на підприємствах, що здійснюють торгово-посередницьку, оптово-збутову, роздрібну торговельну діяльність, ведуть податковий облік валових витрат і валових доходів за загальним принципом — у залежності від того, які події були першими: попередня оплата покупців (перерахування коштів постачальникам) чи відвантаження товарів покупцям (надходження товарів від постачальників). Так само визначаються податкові зобов'язання чи право на податковий кредит з податку на додану вартість.

При попередній оплаті постачальникам за товари, що надійдуть пізніше, на валові витрати відносять сплачені згідно платіжного доручення суми (табл. 2.99).

**Таблиця 2.99**

*Кореспонденція рахунків при попередній оплаті за товари постачальникам*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
/ подія — попередня оплата за товари вартістю 8,0 тис. грн., ПДВ — 1,6 тис. грн. Оплачено постачальникам вартість товарів і віднесено суму на валові витрати	841	311	8000
Одночасно	371	841	8000
Віднесено на розрахунки з бюджетом суму ПДВ	6411	311	1600



Закінчення табл. 2.99

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Одночасно	371	644	1600
<i>II подія</i> — отримання товару	281	631	8000
Оприбутковано товари від постачальників	281	631	8000
Одночасно на суму ПДВ	644	631	1600
Відображено націнку на товари	281	285	1000
Зараховано суму ПДВ до торгової націнки (1600 x 0,2 1000)	281	285	1800
Зараховано аванс в оплату за товари	631	371	9600

При наступній оплаті постачальникам за товари, які вже отримано, до валових витрат включають вартість товарів без ПДВ, оскільки його суму відносять до податкового кредиту — за дебетом аналітичного рахунка 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість». Субрахунок 644 «Податковий кредит» при наступній оплаті за отримані товари не застосовуються, тому як і за першою, так і за другою подією операцій буде дещо менше (табл. 2.100).

Крім вартості товарів, при їх придбанні торгово-посередницькі, оптово-збутові і торгово-роздрібні підприємства, інші підприємства, що проводять таку діяльність, здійснюють також витрати, пов'язані з доставкою товарів. Зокрема, це витрати на перевезення, охорону, розвантаження, зберігання товарів тощо. Такі витрати відносять на валові витрати і одночасно на витрати збуту у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 63, 66, 65 та одночасно дебет 93, кредит 841. При виявленні природних втрат товарів у дорозі їхню вартість



відносять у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 63 та дебет 92, кредит 841. Якщо ж при прийманні товарів виявиться, що їхня кількість фактично відвантажена постачальником, якість або сума не відповідає даним товарно-транспортної і податкової накладної, на суму розходження при визнанні її постачальником чи наявності рішення суду складають кореспонденцію рахунків дебет 374, кредит 63, а після вирішення претензії в установленому порядку повернуті кошти зараховують на рахунок у банку в кореспонденції дебет 31, кредит 374.

**Таблиця 2.100**

*Кореспонденція рахунків при наступній оплаті за товари постачальникам*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>I подія</i> — надходження товарів Отримано товари від постачальників і віднесено їхню вартість на валові витрати	841	631	8000
Одночасно	281	841	8000
Відображення податку на додану вартість	6411	631	1600
Націнка на товари	281	285	1000
Зараховано ПДВ до торгової націнки (1600+0,20 x 1000)	281	285	1800
<i>II подія</i> — наступна оплата постачальникам за товари Оплачено постачальникам за товари	631	311	9600

Коли при цьому мала місце попередня оплата за товари і її сума була включена у валові витрати, їх необхідно скоригувати на суму

претензії у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 841 методом «червоне сторно» та отримати додаток № 2 «Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної» і провести коригування податку на додану вартість у книзі обліку придбання товарів, відобразивши результати цих коригувань у деклараціях про прибуток підприємства та про податок на додану вартість.

У випадку, коли при інвентаризації виявиться брак або відходи товарів, непридатні для реалізації, а винних у цьому не встановлено, їх списують лише за кількістю, без вартісної оцінки. Виявлені ж на складах надлишки товарів оприбутковують у кореспонденції рахунків дебет 281, кредит 719 за кількістю і сумою. Якщо ж надлишки товарів виявлено при прийманні, то їх оприбутковують у кореспонденції рахунків дебет 281, кредит 747 та одночасно дебет 747, кредит 63 також за кількістю і вартістю.

Облік товарів ведуть за найменуваннями, якістю, кількістю, вартістю в розрізі матеріально-відповідальних осіб. На основі цього обліку щокварталу складають «Розрахунок приросту (прибутку) балансової вартості», де визначають приріст чи убуток товарів, який відображають відповідно у додатку К1/1 до декларації про прибуток підприємства і в податковому обліку записують у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 841 методом «червоне сторно» або додатковою проводкою.

При реалізації товарів іншим підприємствам такі операції відображають за загальним принципом у залежності від того, яка подія є першою (табл. 2.101).

Якщо ж реалізація товарів відбувалась з наступною оплатою їхньої вартості покупцями, операції будуть відображені в іншій послідовності, а субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» не застосовується, хоч вони також відображаються за першою подією (табл. 2.102).

**Таблиця 2.101**

*Кореспонденція рахунків при попередній  
оплаті покупцями вартості товарів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>/ подія</i> — попередня оплата покупців Отримано кошти від покупців і зараховано суму до валових доходів	301, 311	747	10 800
Одночасно	747	681	10 800
Відображено податок на додану вартість	643	6411	1800
<i>// подія</i> — наступне відвантаження товарів Відвантажено товари покупцям	902	281	10 800
Нараховано податок на додану вартість	702	643	1800
Віднесено вартість товарів на покупців	361	702	10 800
Зараховано аванс в оплату за товари	681	361	10 800

Нерідко при реалізації товарів з метою заохочення покупців їм надають знижки (сезонні, передсвяткові, спеціальні та інші). Якщо знижки застосовані після попередньої оплати замовлених товарів чи їх фактичного відвантаження, вони відображаються у кореспонденції дебет субрахунка 704 «Вирахування з доходу», кредит рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Одночасно коригують податкові зобов'язання продавця з ПДВ методом «червоне сторно» у кореспонденції дебет субрахунка 702 «Дохід від реалізації товарів», кредит субрахунка 6411 «Розрахуки з податку на додану вартість» та валові доходи — дебет 747 «Валові доходи», кредит 747 «Валові доходи». Далі записи здійснюються у звичайному порядку, тобто списують суму знижки на фінансові результати — дебет 791, кредит 704 та збільшують їх на суму зменшення податкових зобов'язань



із ПДВ — дебет 702, кредит 791. Коли ж знижки надані у момент відвантаження товарів, до оплати їхньої вартості покупцем, ці записи не проводяться, оскільки як продавець, так і покупець відображають операції за фактичною вартістю товарів з урахуванням таких знижок.

**Таблиця 2.102**

*Кореспонденція рахунків при наступній  
оплаті покупцями вартості товарів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>// подія</i> — відвантаження товарів Реалізовано товари	902	281	10 800
Віднесено вартість реалізованих товарів на розрахунки з покупцями та відображено виручку від реалізації товарів, яку зараховано до валових доходів	361	747	10 800
	747	702	10 800
Нараховано податок на додану вартість	702	6411	1800
<i>// подія</i> — наступна оплата покупцями вартості реалізованих товарів Надійшла від покупців оплата за товари	30ї, 311	361	10 800

Податковий облік придбання і реалізації товарів через комісійну торгівлю має певні особливості. Насамперед слід зазначити, що комісійною торгівлею вважається така, коли комісіонер — юридична особа або громадянин в інтересах комітента за дорученням останнього та за винагороду здійснює *одну або декілька* (підкреслення наше — П. Х.) угод від свого імені за рахунок комітента. Це важливо мати на увазі, бо якщо така діяльність має регулярний характер, а не разовий, вона підлягає під визначення підприємницької діяльності, тобто розглядається як взаємовідносини між покупцями

і продавцями (постачальниками), що зумовлює інший порядок податкового обліку.

При комісійній же торгівлі податковий облік має особливості, зумовлені як правом власності на товар він належить комітенту і комісіонеру не реалізовується, а лише передається для реалізації, так і тим, які товари реалізуються: нові чи такі, що були у вжитку. Так, при реалізації вживаних товарів, придбаних у фізичних осіб — неплатників ПДВ, а також конфіскованого або безгосподарного майна податок на додану вартість визначається від суми комісійної винагороди комісіонера. Якщо ж реалізуються нові товари, ПДВ нараховується від їхньої продажної вартості. Комісійна винагорода встановлюється у відсотках до суми реалізованих товарів або у фіксованому розмірі.

Також є певні особливості щодо визначення дати податкових зобов'язань і податкового кредиту за податком на додану вартість. Зокрема, якщо податкові зобов'язання у комісіонера виникають у загальному порядку — за першою подією: відвантаженням товарів покупцю чи, навпаки, попередньою оплатою за них покупцем, то податковий кредит у нього виникає не в момент отримання товару від комітента, а за датою фактичного перерахування коштів останньому. Відповідно у комітента податкові зобов'язання виникають не за датою відвантаження товарів комісіонеру, а за датою фактичного отримання від нього оплати за відвантажений товар. Отже, при передачі товарів на комісію ні податкових зобов'язань у комітента, ні права на податковий кредит у комісіонера не виникає.

У валові доходи комісіонера зараховують суму комісійної винагороди. У комітента валові доходи збільшуються на вартість реалізованих товарів. Валові витрати комісіонера збільшуються на суму, перераховану комітенту. У валові витрати комітента включається сума комісійної винагороди комісіонеру.

Як валові доходи, так і валові витрати у комісіонера та комітента визначаються за першою подією: відвантаженням товару або попередньою оплатою за нього — за датами актів наданих послуг чи платіжних доручень про перерахування коштів.



**Таблиця 2.103**

*Кореспонденція рахунків за операціями з продажу товарів на умовах комісії (у комітента)*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>I подія</i>			
Передано товар комісіонеру для реалізації і відображено валові доходи	283 685 747	281 747 702	400 720 720
Відображено суму ПДВ, яка поки що не включається до податкових зобов'язань	702	643	120
Відображено валові витрати на суму комісійної винагороди	841 93	685 841	20 20
Відображено суму ПДВ від комісійної винагороди, яка поки щодо податкового кредиту не включається	644	685	4
<i>// подія</i>			
Надійшли кошти від комісіонера на рахунок у банку	311	685	696
Відображено податкові зобов'язання	643	6411	120
Відображено податковий кредит за сумою комісійної винагороди	6411	644	4
Списано реалізовані товари	902	283	400

Операції у комісіонера будуть відображені із використанням позабалансового рахунка 024 «Товари, прийняті на комісію», де вони обліковуються за продажною ціною, що включає суму нарахованого податку на додану вартість, яка включається до податкових зобов'язань комітента. До податкового кредиту ця сума буде включена після реалізації товарів.



**Таблиця 2.104**

*Кореспонденція рахунків за операціями з  
оплати товарів (у комісiонера)*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбуткування товарів, отриманих від комітента за договором комісії	024		720
Відображено заборгованість за отриманими товарами перед комітентом	702	631	600
Відображено суму ПДВ за отриманими товарами, яка покищо до податкового кредиту не включається	644	631	120
<i>/ подія</i>			
Отримано попередню оплату від покупців за реалізовані товари	311	681	720
Відображено суму ПДВ як податкові зобов'язання комісiонера перед бюджетом	643	6411	120
Нараховано комісійну винагороду, яку зараховано до валових доходів	631 747	747 703	24 24
Відображено ПДВ від суми комісійної винагороди як податкові зобов'язання	703	6411	4
<i>II подія</i>			
Перераховано комітенту вартість реалізованих товарів за вирахуванням комісійної винагороди	631	311	696
Відображено суму ПДВ з вартості реалізованих товарів як податковий кредит	6411	644	120
Реалізовано товар покупцю	361	702	720
Нараховано податок на додану вартість	702	643	120
Зараховано аванс у оплату реалізованого товару	681	361	720

Комісіонери можуть здійснювати за договорами придбання товарів для комітентів. У цьому випадку комісійна винагорода у комісiонера зараховується до валових доходів, а у комітента до собівартості придбаних товарів, і загальною їх вартістю — до валових витрат. Але у момент перерахування комітентом коштів комісiонеру для придбання товарів у них не виникають відповідно право на податковий кредит і податкові зобов'язання, оскільки, як виняток, при купівлі товарів на умовах комісії податкові зобов'язання у комісiонера та податковий кредит у комітента визначаються не за першою подією, а за фактичною передачею останньому придбаних товарів. Так само за фактичною передачею товарів слід відобразити комітенту валові витрати.

У той же час у комісiонера виникає право на податковий кредит при попередній оплаті постачальникам вартості товару, призначеного для передачі комітенту, тобто, за першою подією — на основі отриманої податкової накладної. На нашу думку логічно у цьому випадку відображати за даними отриманої податкової накладної у комісiонера валові витрати на вартість придбаних товарів, а валові доходи — при фактичній передачі їх комітенту. Однак законодавчо це не врегульовано і таке міркування не всіма спеціалістами, в тому числі і податкової служби, поділяється. Окремі з них вважають, що вартість придбаних товарів включається лише до валових витрат комітента, а в комісiонера у податковому обліку не відображається ні у валових витратах, ні у валових доходах (табл. 2.105). Від себе зазначимо, що у межах одного податкового періоду — кварталу, при будь-якому варіанті оподатковуваний прибуток комісiонера не змінюється.

Поширеною формою комісійної торгівлі є роздрібна торгівля товарами (як новими, так і тими, що були у вжитку). Такі товари, як правило, приймаються від фізичних осіб — неплатників податку на додану вартість, що зумовлює певні особливості податкового обліку. Крім того, початкова вартість прийнятих на комісію товарів

може бути знижена, якщо він не реалізується протягом певного терміну: 20 % — після перших 20 календарних днів; 30 % — після наступних 20 % календарних днів; 60 % — після подальших 20 календарних днів, а потім — до ціни можливої реалізації<sup>1</sup>.

**Таблиця 2.105**

*Кореспонденція рахунків за операціями з придбання товарів на умовах комісії у комітента*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Перераховано кошти комісіонеру згідно договору на придбання товарів на суму 6,0 тис. грн. Комісійна винагорода — 400 грн., ПДВ — 80 грн.	371	311	6480
Отримано придбані товари і віднесено їхню вартість разом із сумою комісійної винагороди до валових витрат	841 281	631 841	5400 5400
Відображено ПДВ як податковий кредит (1000 грн. — від вартості товарів, 80 грн. — від комісійної винагороди)	6411	631	1080
Проведено зарахування заборгованостей	631	371	6480

В залежності від того, які товари реалізуються, визначається сума податкового зобов'язання комісіонера: від продажної вартості нових товарів або від суми комісійної винагороди, якщо реалізується вживаний товар. Сума ж комісійної винагороди визначається як різниця між продажною вартістю товарів і сумою, яку належить виплатити комітенту. Тому у всіх випадках уцінки товарів комітент повинен ствердити свою згоду підписом на квитанціях і ярликах (табл. 2.107).

---

<sup>1</sup> Уцінку товарів можна проводити і раніше — за вимогою комітента.



**Таблиця 2.106**

*Кореспонденція рахунків за операціями з придбання і продажу товарів для комітента у комісіонера*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримано кошти від комітента і відображено у складі валових доходів комісійну винагороду	311	681	6000
	311	747	480
	747	681	480
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ від суми комісійної винагороди	643	6411	80
Перераховано кошти постачальнику і на основі отриманої від нього податкової накладної відображено податковий кредит за першою подією	371	311	5000
	6411	311	1000
	371	644	1000
Отримано товари від постачальника	024		5000
Передано товари комітенту		024	5000
Відображено податкові зобов'язання за переданими комітенту товарами	643	6411	1000
Відображено погашення заборгованості перед комітентом:			
• на вартість товарів разом з ПДВ	681	631	6000
• на суму комісійної винагороди разом з ПДВ	681	703	480
Закрито субрахунки з обліку ПДВ за придбаними товарами	644	643	1000
Закрито рахунки з обліку розрахунків з постачальниками	631	371	6000

У переробних підприємствах харчової промисловості значний обсяг витрат припадає на пакування чи фасування або розлив готової

продукції у відповідну тару. В обліку виділяються такі групи тари як картонна і паперова (коробки, ящики, мішки), дерев'яна (ящики, бочки, лотки), металева (бідони, бочки, каністри, фляги, ящики, лотки), а також тара — обладнання (піддони, контейнери).

**Таблиця 2.107**

*Кореспонденція рахунків з обліку приймання товарів і реалізації їх покупцям на підприємстві роздрібної комісійної торгівлі*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано прийняті товари на комісію від населення (за продажною вартістю, яка включає: суму, що має бути виплачена комітентові; податок на додану вартість, що включається до податкових зобов'язань комісіонера; витрати на збут; прибуток; податок на прибуток	024		180
Продано товари, прийняті на комісію		024	180
Оприбутковано гроші за проданий товар, вартість якого зараховано до валових доходів	30ї 747	747 702	180 180
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	6411	30
Відображено заборгованість перед комітентом на суму за мінусом ПДВ і витрат та прибутку комісіонера	702	685	120
Виплачено гроші комітентові і включено цю суму до валових витрат	841 685	30ї 841	120 120
Визначено <sup>1</sup> оподатковуваний прибуток (180- 120-30)	—	—	30

<sup>1</sup> Ця та решта операцій наведені тут з дидактичною метою, оскільки вони здійснюються не за кожним фактом реалізації товару, а в кінці звітного періоду.



Закінчення табл. 2.107

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано пропорційну частину адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності	791	92,93, 94	10
Віднесено доходи від реалізації до фінансових результатів	702	791	180
Списано на фінансові результати вартість товарів та суму ПДВ (120 + 30)	791	702	150
Відображено нарахування податку на прибуток від оподаткованого прибутку $(30 \times 0,3) = 9$ грн. (З урахуванням того, що такий податок за даними фінансового обліку мав би складати $(30 - 10) \times 0,3 = 6$ грн., тому різниця $(9 - 6) = 3$ грн. відображається як відстрочені податкові активи)	98	6412	6
	17	6412	3
Відображено нерозподілений прибуток	791	441	14

Облік тари ведуть за субрахунком 204 «Тара і тарні матеріали», до якого відкривають аналітичні рахунки за її видами і групами. Обліковують тару в розрізі матеріально-відповідальних осіб, відображаючи переміщення її на підприємстві з місць зберігання у виробництво (цехи), а звідти на склад готової продукції та в реалізацію на підставі звітів про рух матеріалів.

Особливістю обліку тари є те, що скляна багатооборотна тара обліковується за заставними цінами. Якщо ж така тара не є оборотною, а входить у вартість готової продукції, вона обліковується за цінами придбання і списується на витрати виробництва за фактичною собівартістю. У зв'язку з цим в обліку необхідно розмежовувати зворотну скляну тару від незворотної, щоб не допустити його перекручування і створення умов для виникнення необлікованих

тари за рахунок того, що заставні ціни, як правило, менші, ніж ціни її придбання у постачальників.

Облік тари при розфасуванні, упаковці, розливанні готової продукції та її реалізації також залежить від того, яка це тара: зворотна чи вона входить у вартість товару. Основою для розмежування тари на зворотну і незворотну є договір про заставу, укладений між виробником і покупцем.

Зворотна (заставна) тара відповідно до п. 4.6. ст. 4. Закону України «Про податок на додану вартість» не включається до бази оподаткування і відображається у третьому розділі податкової накладної. Якщо тара входить у вартість товару або вона реалізується покупцям, тобто є незворотною, її вартість записують у першому розділі податкової накладної і нараховують на цю суму податок на додану вартість. Якщо покупець не повертає зворотну тару протягом 30 днів після продажу товару, в цьому випадку виписують додаток № 2 «Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної», де відображають її вартість та суму податку на додану вартість на неї із записом цих даних у книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) і включенням до декларації за звітний період, у якому надійдуть кошти в оплату цієї тари.

У товарно-транспортних і податкових накладних вартість тари вказують в окремому рядку, якщо тара не входить у ціну товарів. Якщо вартість тари входить у ціну товарів, її вартість у документах продавця не вказується. Це стосується, наприклад, дерев'яної упаковки для обладнання, меблів, картонних ящиків, паперових мішків з окремими продовольчими товарами, коробок із взуттям тощо. Тому оприбуткування такої тари покупцем здійснюється за кількістю і якістю в оцінці за цінами можливої реалізації.

На багатооборотну тару продавець виписує сертифікат на її повернення у двох примірниках, один із яких передається покупцеві, якщо взаємовідносини між ними не систематичні. При систематичних



взаємовідносинах (наприклад, молокозаводу і продовольчих магазинів) сертифікат на повернення тари не виписують. Коли вартість тари, на яку встановлені закладні ціни, утримується з покупця і повертається йому після повернення зворотної тари, якщо тара була повернута з дотриманням встановлених термінів, такі суми не відображаються в податковому обліку у складі валових витрат покупця та валових доходів продавця.

За порушення термінів повернення тари у договорі на поставку передбачають штрафні санкції: до 15 днів — 150 % вартості зворотної тари; більше 15 днів — 300 % вартості зворотної тари. За відмову від приймання якісної зворотної тари продавець оплачує покупцеві штраф у сумі 300 % від вартості тари. При відправці товарів без тари чи в неякісній тарі продавець сплачує покупцеві 5 % штрафу від вартості товару, що повинен бути упакований у спеціальну тару. Суми сплачених штрафів не включають у валові витрати, а відображають за рахунок прибутку підприємства, що є у його розпорядженні після нарахування платежів у бюджет, а суми одержаних штрафів зараховують до складу позареалізаційних і валових доходів.

У свою чергу торговельне підприємство реалізує товари разом з тарою, яка хоч і вважається зворотною стосовно заводу-виробника, однак у даному випадку включається у валові доходи такого підприємства і на її вартість буде нараховано ПДВ, який включається до податкових зобов'язань. Натомість придбану від населення тару для повернення заводів-виробників торговельне підприємство включає до валових витрат. При цьому ПДВ не сплачується, оскільки тара придбана у неплатників цього податку, атому податковий кредит не виникає. При поверненні тари заводів-виробнику на торговельному підприємстві треба відобразити валові доходи на її вартість за заставними цінами, однак ПДВ при цьому не нараховується і податкові зобов'язання не виникають, якщо тару повернуто у 30-ти денний термін із дня отримання товару.

**Таблиця 2.108**

*Кореспонденція рахунків із відображення операцій із зворотною тарою на оптовому торговельному підприємстві*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Оприбутковано товари у зворотній тарі на суму 1300 грн., у тому числі зворотна тара 100 грн., ПДВ — 200 грн. із відображенням у складі валових витрат	841 281 6411	631 841 631	1100 1100 200
Реалізовано товар у зворотній тарі	902	281	1100
Нараховано ПДВ від вартості товарів, включаючи вартість зворотної тари (1000 грн. + 100 грн. + 400 грн. торговельної націнки) x 0,20	702	6411	300
Відображено заборгованість покупців товарів та валові доходи	361 747	747 702	1800 1800
Придбано тару від населення для повернення заводу-виробнику і відображено її у валових витратах	841 204	30ї 841	120 120
Повернено тару заводу-виробнику із відображенням її вартості за договором у валових доходах	804 943 361 747	204 804 747 712	120 120 100 100
Оприбутковано товари від оптового торговельного підприємства у зворотній тарі, вартість яких віднесено до валових витрат	841 281 204	631 841 841	1500 1400 100
Повернено зворотну тару оптовому торговельному підприємству з відображенням її вартості у валових доходах	361 747	747 712	100 100
Списано вартість тари	804 943	204 804	100 100



На відміну від зворотної тари, заставна тара залишається власністю заводу-виробника чи оптового торговельного підприємства. Тому продаж її разом з товаром не відбувається, хоч підприємство-покупець і перераховує заставу за тару постачальнику товарів. Отже, за вартістю заставної тари не виникають ні валові доходи та податкові зобов'язання з ПДВ у постачальника, ні валові витрати і податковий кредит із ПДВ — у підприємства-покупця, а вона обліковується у останнього на позабалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні», звідки списується при поверненні постачальнику. Постачальник при поверненні заставної тари повертає підприємству-покупцеві суму застави.

**Таблиця 2.109**

*Кореспонденція рахунків із відображення операцій із заставною тарою*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано товари у заставній тарі на суму 1300 грн., в т. ч. заставна тара — 100 грн.:			
• товари	841 281	631 841	1000 1000
• пдв	6411	631	200
• тару	023		100
Внесено заставу за тару	631	311	100
Повернено заставну тару		023	100
Повернено заставу за тару	311	631	100



Податковий облік незворотньої тари практично не відрізняється від обліку операцій з придбання чи реалізації інших товарно-матеріальних цінностей. На заводі-виробнику при купівлі тари для пакування чи фасування товарів її відображають у складі валових витрат у загальному порядку, тобто за вартістю без ПДВ, а його суму відносять до податкового кредиту. Якщо тара власного виробництва, вона не відноситься до валових витрат. Далі відображають валові доходи та податкові зобов'язання з ПДВ за відвантаженою продукцією включно із вартістю незворотньої тари.

Підприємство-покупець може відобразити незворотню тару двояко: окремо від вартості товарів, коли товари реалізуються без тари; разом з товаром, коли товари реалізуються з тарою. При цьому вартість товарів, у яку входить вартість тари, відносять до валових витрат, а суму ПДВ — до податкового кредиту. Наступні операції з тарою можуть відрізнитись у залежності від того, як використано незворотню тару: списано на витрати збуту чи реалізовано.

**Таблиця 2.110**

*Кореспонденція рахунків із відображення операцій з незворотною тарою*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Заводом-виробником виготовлено тару на власному виробництві	204	23	500
Заводом-виробником придбано тару у постачальників	841	63	300
	204	841	300
	6411	63	60
Списано тару на упаковку (фасування) виготовлені по роду кції	23	204	800
Оприбутковано продукцію від виробництва за собівартістю, у яку входить вартість незворотньої тари	26	23	4800



Закінчення табл. 2.110

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Реалізовано продукцію покупцям	902	26	4800
	361	747	6000
	747	701	6000
	701	6411	1000
Підприємство-покупець оприбуткувало товар від заводу-виробника:			
• разом з вартістю тари	841 281 6411	631 841 631	5000 5000 1000
• товар і тару окремо (вартість тари визначається за ціною можливої реалізації)	841 284 204 6411	631 841 841 631	5000 4500 500 1000
Відображено вартість тари:			
• списаної в результаті зносу при використанні (мішки, ящики тощо) чи як тверде паливо, ремонтні матеріали та ін.	804 93,23	204 804	500 500
• реалізованої покупцям з іншими товарами чи окремо	902 361 747 702	204 747 702 6411	500 600 600 100

Таким чином, для врахування особливостей податкового обліку операцій з тарою необхідно чітко контролювати зміст укладених договорів на постачання товарів і визначення умов розрахунків за тару, щоб не допустити помилок у відображенні операцій із заставною, зворотною чи незворотною тарою.

Нерідко продані товари повертають внаслідок виявленого прихованого браку та ін. Повернення товарів здійснюється на підставі



заяви<sup>1</sup> покупця, до якої він прикладає касовий чи товарний чек, що підтверджує факт придбання.

Саме повернення товарів і виплату грошей взамін оформляють актом, у якому вказують особу покупця, який повернув товар (прізвище, ім'я, по батькові, паспортні дані), найменування, сорт, кількість, ціну, вартість поверненого товару, суму, що повертається покупцеві. Акт підписує завідувач магазину (відділу) або інша матеріально-відповідальна особа (продавець) та покупець. Дані про повернену суму відображають через ЕККА (у товарно — касовій книзі).

Оскільки при реалізації вартість товарів була зарахована до валових доходів, на них нараховано податкове зобов'язання з ПДВ, то при поверненні товарів необхідно провести відповідні виправлення. Їх здійснюють методом «червоне сторно» з використанням спеціального субрахунка 704 «Вирахування з доходу». Заборгованість покупцям, яка виникла через повернення товарів та її погашення відображають методом додаткових проводок (табл. 2.111).

Товари, які не мають збуту більше трьох місяців, отже не користуються попитом у покупців, частково втратили свою якість, можна уцінювати. За П (С) БО 9 «Запаси» вони підлягають уцінці, якщо їх ціна знизилась, або вони застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. При цьому чиста вартість реалізації визначається за вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на збут і за такою вартістю ці товари обліковуються на балансі. Уцінку товарів проводять за рішенням керівника підприємства і оформляють описом, актом<sup>2</sup> (табл. 2.112).

<sup>1</sup> Якщо повернення товару відбувається у той самий день, коли його придбано — до складання звіту про роботу ЕККА, заява не подається.

<sup>2</sup> Положенням про порядок уцінки і реалізації залежало! продукції з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей. Затверджене наказом Міністерства економіки і Міністерством фінансів України від 15.12.99 р. № 149/300.

**Таблиця 2.111***Типові операції з відображення повернення  
покупцями товарів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Повернено товари покупцями, які оприбутковано на склад (за собівартістю) — «червоне сторно»	902	281	7,0
Відкореговано доходи від реалізації товарів у зв'язку з поверненням їх покупцями (продажна вартість товарів) — додаткова проводка	704	361	9,0
Перераховано заборгованість покупцям — додаткова проводка	361	311	9,0
Зменшено валові доходи та суму податкових зобов'язань — «червоне сторно»	747 704	747 641Г	9,0 1,5
Відкореговано фінансові результати на собівартість повернених товарів (списано кредитовий обіг за рахунком 902, який виник за першою операцією) — додаткова проводка	902	791	7,0
Відкореговано фінансові результати на виручання з доходу (вартість повернених товарів без ПДВ) — додаткова проводка	791	704	7,5

У податковому обліку необхідно скоригувати валові витрати, податковий кредит за податком на додану вартість, та балансову вартість товарних запасів для визначення їхнього приросту (убутку), скласти розрахунок коригування сум ПДВ — додаток 2 до податкової декларації.

Для здійснення торговельної діяльності за готівку (або з використанням інших готівкових засобів, кредитних карток) при продажі товарів, наданні побутових послуг, необхідно отримати у податковій інспекції короткостроковий, спеціальний, пільговий або безкоштовний

торговий патент. Якщо ж таку діяльність здійснює сільськогосподарське підприємство — платник фіксованого сільськогосподарського податку, придбавати патент немає потреби. Решта суб'єктів підприємницької діяльності (фізичні і юридичні особи) оплачують вартість державних свідоцтв-патентів на право здійснювати вказані у них види торгівлі чи послуг, оскільки у випадках порушень до винних застосовуються фінансові санкції, які є досить відчутними.

**Таблиця 2.112**

*Кореспонденція рахунків з відображення уцінки товарів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Списано суму уцінки товарів	946	282	2,0
Списано суму націнки	285	282	0,6
Скориговано залишок товарів на початок звітного періоду — розрахунок без проводок на суму 2,0 тис. грн.			
Скориговано валові витрати — «червоне сторно»	841	841	2,0
Скориговано податковий кредит — «червоне сторно»	6411	946	0,4
Списано на фінансові результати суму уцінки товарів	791	946	2,4

Так, при торгівлі без короткострокового торгового патенту винні сплачують штраф у подвійному розмірі його вартості; якщо торгівля могла б відбуватись за пільговим патентом, а його не придбано, штраф нараховується у п'ятикратному розмірі від його вартості, а до



сплати штрафу та придбання відповідного патенту торговельна діяльність припиняється.

Оскільки патенти купують наперед, оплачуючи їх щомісячно до 15 числа місяця, що передує звітному, або за весь термін авансом, вартість їхнього придбання відносять у фінансовому обліку до витрат майбутніх періодів. У податковому обліку такі витрати до валових витрат не включають<sup>^</sup> а відносять на зменшення нарахованого податку на прибуток. Натомість при компенсації податковими інспекціями частини вартості торгових патентів у випадках дострокового повернення їх суб'єктами підприємницької діяльності внаслідок припинення зазначених у них торговельних операцій, ця сума не зараховується до валових доходів.

Разом з тим треба мати на увазі, що, крім вартості власне патенту, при його придбанні сплачується одноразова плата. Хоч вона включається до витрат майбутніх періодів у фінансовому обліку, однак не відноситься у податковому обліку на зменшення податку на прибуток чи до валових витрат. Сума штрафів за торгівлю без патентів у податковому обліку не включається до валових витрат, а у фінансовому списується за рахунок прибутку від основної діяльності. У табл. 2.113 наведено кореспонденцію рахунків з обліку придбання та повернення патентів.

Ліцензії (дозволи) на право здійснення діяльності, що ліцензуються, підприємства купують, сплачуючи їхню вартість за встановленими ставками в залежності від виду діяльності. У податковому обліку вартість ліцензій повністю відноситься до валових витрат. У фінансовому обліку її зараховують до нематеріальних активів, а потім амортизують за прямолінійним методом, виходячи із терміну дії ліцензій. Тому необхідно зважати на те, щоб повторно не відобразити вартість ліцензій у податковому обліку помилковим включенням нараховуваної амортизації до сум, які відносяться при коригуванні оподаткованого прибутку. У табл. 2.114 наведено кореспонденцію рахунків з обліку ліцензій.



**Таблиця 2.113**

*Кореспонденція рахунків з обліку  
придбання та повернення патентів*

Зміст операції"	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Перераховано вартість патенту 1920 грн., придбаного на право торгівлі протягом 6 міс. та одноразову плату 240 грн. Разом 2160 грн.	377	311	2160
Оприбутковано патент	39	377	1920
Списано одноразову плату	84	377	240
Щомісячне віднесення частини вартості патенту (1920/6) = 320грн. на зменшення нарахованого податку на прибуток	641	39	320
Відображення дострокового повернення патенту за два місяці до закінчення терміну його дії (2 x 320) = 640 грн.	642	39	640
Надходження компенсації за достроково повернений патент грішми	311	642	640
Зарахування суми компенсації у рахунок майбутніх платежів з єдиного податку — для малих підприємств чи податку на прибуток — для решти підприємств	641	642	640
Нараховано штраф за торгівлю без патенту (320 x 2) = 640 грн.	948	642	640
Закриття рахунків з обліку операційних витрат:			
• на суму одноразової плати	791	84	240
• на суму штрафу	791	948	640
Перераховано суму штрафу	642	311	640

**Таблиця 2.114**  
*Кореспонденція рахунків з обліку ліцензій*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Перераховано вартість ліцензій і цю суму віднесено до валових витрат	841	311	360
	371	841	360
Зараховано ліцензію до нематеріальних активів	154	371	360
	127	154	360
Нараховано амортизацію, виходячи із терміну дії ліцензії 2 роки (360/24 міс.)	833	133	15
	92	833	15
Списано <sup>1</sup> адміністративні витрати	79	92	15

Таким чином, відмінності податкового та фінансового обліку на торговельних підприємствах чи інших галузях при здійсненні торговельної діяльності досить суттєві, а тому їх необхідно враховувати, щоби не допускати порушень, які можуть призвести до застосування фінансових санкцій.

### **Завдання до практичного заняття за темою «Податковий облік придбання та реалізації товарів»**

#### **Методичні вказівки**

При підготовці до занять цієї теми необхідно засвоїти особливості податкового обліку валових витрат і доходів, податку на додану

<sup>1</sup> Остання операція наведена з дидактичною метою, оскільки ці витрати списуються не за елементами, а загальною сумою в кінці місяця.

вартість за операціями придбання і реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Особливу увагу слід звернути на поєднання записів таких операцій у системі рахунків податкового і бухгалтерського обліку, їх кореспонденцію. При цьому слід вивчити особливості податкового обліку таких операцій, як і різницю у моментах відображення податкового кредиту і податкових зобов'язань та валових витрат і валових доходів. Необхідно звернути увагу на відмінності аналітичних реєстрів фінансового і податкового обліку таких операцій.

### **План заняття**

1. Формування результатів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг у податковому і фінансовому обліку, їх відмінності.
2. Первинний податковий облік придбання і реалізації товарів, робіт, послуг, його відмінності від фінансового обліку.
3. Кореспонденція рахунків з обліку придбання та реалізації товарів, робіт, послуг.
4. Використання даних аналітичного обліку придбання і реалізації товарів, робіт, послуг для складення декларації про прибуток підприємства.

### **Індивідуальне завдання**

За наведеними даними скласти кореспонденцію рахунків. Підрахувати суму податкового кредиту і податкових зобов'язань з податку на додану вартість, валових витрат і валових доходів<sup>1</sup>.

Відобразити операції з податку на додану вартість у книгах обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг) (табл. 2.110, 2.111, 2.112).

<sup>1</sup> Суми вказані з податком на додану вартість.

**Таблиця 2.115**

Номер групи	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції'	Сума, грн.
	Перераховано попередню оплату постачальникам (назву вказати самостійно)		Отримано від постачальників (назву вказати самостійно)	
1		12000		12000
2		2400		2400
3		360		360
4		580		490

**Таблиця 2.116**

Номер групи	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Комерційна особливість продукції
	Отримано попередню оплату від покупців (назву вказати самостійно)		Відвантажено продукцію (назву вказати самостійно)		
1		2400		1200	600
2		3600		1800	900
3		4800		2400	1200
4		6000		3000	1500

**Таблиця 2.117**

Номер групи	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
	З наступною оплатою реалізовано (назву вказати самостійно)		Придбано з попередньою оплатою <sup>1</sup> (назву вказати самостійно)	
1		12000		1200
2		9600		360
3		8400		1680
4		7200		600

1. Визначити і вказати первинні документи і реєстри фінансового обліку наведених операцій, відмінності їх оформлення від документів податкового обліку.

Імпорт товарів — це купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічних відносин в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із ввезенням чи без ввезення їх на територію України, коли вони використовуються установами й організаціями розміщеними за її межами.

Реімпорт товарів — увезення із-за кордону таких, які були раніше експортовані, але внаслідок якихось причин (брак, відсутність попиту та ін.) повернені на підприємство. Це ж стосується сировини, яка була вивезена для перероблення на давальницьких умовах, але така операція не проведена і сировину ввезено назад.

Купівля товарів в іноземних постачальників здійснюється для забезпечення потреб у таких, яких не вистачає для виробничої діяльності і споживання.

<sup>1</sup> Попередня оплата відбулась до звітної періоду.

При імпорті товарів необхідно подати на митницю, де оформляється їхнє ввезення, картку акредитації, вантажну митну декларацію, рахунок-фактуру, товарно-транспортну накладну, контракт на придбання товарів, довідку валютної інспекції, довідку про транспортні витрати, копії паспорта митного брокера та його ліцензії, а також платіжних доручень про сплату податку на додану вартість, акцизного збору, послуг з митного оформлення за кожним платежем окремо.

Якщо імпортовані товари входять у перелік тих, що ліцензуються, необхідно додатково подати ліцензію, яка видається Мінекономіки України на підставі заяви підприємства на її отримання з прикладеними до неї листом -зверненням про оформлення ліцензії в якому гарантують оплату збору за оформлення акта експертизи товарів, що ввозяться, виданого торговельно-промисловою палатою (регіональним відділенням), завірених керівником підприємства копії контракту (якщо є специфікації — їх додають також) та свідоцтва про державну реєстрацію. Зокрема подаються такі документи:

- технічні паспорти, креслення, інструкції із встановлення, монтажу, налагодження;
- сертифікати якості, відвантажувальні специфікації, пакувальні листи, комплектуючі відомості;
- залізничні накладні, багажні квитанції, коносаменти, автотранспортні накладні тощо;
- акти приймання товарів, докові розписки про приймання вантажів на зберігання в іноземному порту;
- рахунки-фактури;
- заяви на переказ валюти, інкасові доручення, доручення про відкриття акредитива, чеки, заяви на розподіл експортної виручки;
- вантажні митні декларації, сертифікати походження товарів, довідки про оплату мита, акцизного збору;
- претензійні листи, позовні заяви до суду або арбітражу, постанови цих органів;<sup>45</sup>

- комерційні акти, у яких зафіксовано нестачі, аварійні сертифікати, рекламації.

Обов'язковою умовою є наявність сертифіката, що засвідчує відповідність імпортованих товарів встановленої в Україні санітарним, ветеринарним, екологічним, фармакологічним нормам (табл. 1.118).

Імпорт товарів здійснюється за угодами (контрактами), що укладаються між резидентами-підприємствами (установами, організаціями) України і нерезидентами з урахуванням Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів ІНКОТЕРМС.

Одним із важливіших у контракті на здійснення зовнішньоекономічної діяльності є розділ «Ціна і загальна вартість товарів». Ціни на товари, що імпортується, визначаються за домовленістю сторін з урахуванням цін світового ринку, які публікуються в каталогах, прейскурантах, бюлетенях, зокрема бюлетені «Огляд цін українських і зовнішніх товарних ринків», що видається Державним інформаційно-аналітичним центром моніторингу зовнішніх ринків.

При ввезенні товарів на територію України здійснюється їх митне оформлення на основі вантажної митної декларації. При цьому підприємство-імпортер сплачує мито, митний збір, а також акцизний збір і податок на додану вартість від митної вартості товарів. Митна вартість імпортованих товарів визначається за їхньою контрактною вартістю, але в перерахунку з іноземної валюти у гривні за офіційним курсом НБУ на дату фактичного ввезення. Митна вартість товарів не може бути нижчою мінімальної вартості, яка встановлена у законодавчому порядку. Однак при наявності документів рахунків-фактур, інвойсів, рахунків-проформ, що підтверджують ціни товарів, ПДВ нараховується не від митної, а від фактичної вартості товарів з урахуванням плати за навантажувально-розвантажувальні роботи, перевантаження, страхування, транспортування, а також комісійних, брокерських та інших витрат.



**Таблиця 2.118**

1. Експортер (найменування та поштова адреса):		4. № _____  <b>СЕРТИФІКАТ</b> <b>ПРОХОДЖЕННЯ ТОВАРУ</b> Форма СТ-1 Виданий в _____ <i>(найменування країни)</i> Для представлення в _____ <i>(найменування країни)</i>		
2. Вантажотримувач (найменування та поштова адреса):				
3. Засоби транспорту та маршрут слідування:				
5. Для службових відміток				
6. № з/п	7. Кількість місць та вид пакування	8. Опис товару	9. Вага брутто/ нетто (кг)	10. Номер та дата рахунку-фактури
<i>Разом</i>				
11. Посвідчення. <input type="checkbox"/> освідчується, що декларація заявника відповідає дійсності		12. Декларація заявника. Той, що нижче підписався, заявляє, що вище наведенні відомості відповідають дійсності, що всі товари повністю виготовлені або підлягали достатній переробці в _____ <i>(найменування країни)</i> та що вони відповідають вимогам походження, встановленим відносно до таких товарів		
Підпис Дата Печатка		Підпис Дата Печатка		

При імпорті товарів (робіт, послуг) виникають податкові зобов'язання за датою оформлення ввізної митної декларації, а при імпорті (робіт і послуг) — за датою списання грошей з рахунка платника, або датою оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг).

При митному оформленні імпорту товарів необхідно сплатити податок на додану вартість або оформити вексель на його оплату за повною ставкою, а за підакцизними товарами — ще й акцизний збір. При імпорті підакцизних товарів, крім звичайної вантажної митної декларації, треба додатково оформити акцизну вантажну митну декларацію.

Податок на додану вартість визначається за формою:

$$C_{\text{ПДВ}} = (B + C_a + \text{ЛП}) \times 20 \%,$$

де  $C_{\text{ПДВ}}$  — сума податку на додану вартість;

$B$  — митна вартість імпортованих товарів;

$C_a$  — сума акцизного збору;

$M$  — сума ввізного мита

Сума мита визначена Законом України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.97 р. № 2097-ХІІ у відсотках до митної вартості імпортованих товарів. Постановою КМУ «Про ставки митних зборів» визначено, що митний збір на імпортовані товари при їхній митній вартості більше 1 тис. доларів США складає 0,2 % від суми увезених товарів, але не повинен перевищувати 1 тис. доларів США. У зовнішньоекономічних відносинах, крім мита у відсотках до митної вартості товару (адвалорне мито), воно може бути визначене у сумарному виразі на одиницю товару (специфічне мито). Застосовується також комбінований спосіб його нарахування з поєднанням адвалорного і специфічного мита.

Акцизний збір утримується за встановленим переліком товарів у відсотках від їхньої митної вартості, або грошових еквівалентах у розрахунку на одиницю товару.

Таким чином, фактична вартість придбаних імпортних товарів складається з вартості, вказаної у документах продавця, суми ввізного мита, непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству (митних зборів), транспортно-заготівельних витрат, витрат зі страхування ризиків транспортування, інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Разом з тим у їхню вартість зараз не включаються відсотки за валютні кредити, що могли використовуватись підприємством при розрахунках з іноземними постачальниками, оскільки їх відносять до витрат періоду, в якому вони були здійснені, а не до первинної вартості запасів, тобто, списують на рахунок 85 «Інші затрати» чи субрахунок 951 «Відсотки за кредит».

Оскільки розрахунки при імпорті товарів здійснюються із застосуванням іноземної валюти, тут так само проводиться перерахунок заборгованості при зміні офіційного курсу Національним банком України на момент її погашення або на останній день звітного періоду з відображенням у складі валових доходів чи валових витрат — у податковому обліку та доходів або інших витрат операційної діяльності — у фінансовому обліку, але лише за заборгованістю, яка за П (С) БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» є монетарною.

Монетарними є статті балансу про зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей чи їх еквівалентів. Отже, дебіторська заборгованість іноземних постачальників, яка виникає при попередній оплаті замовлених товарів (робіт послуг) є немонетарною, бо вона має погашатись товарами, а не грошми. Коли ж надходження товарів, робіт, послуг здійснюється іноземними постачальниками на умовах наступної оплати, виникає кредиторська заборгованість підприємства і вона відноситься до монетарних статей балансу, оскільки буде погашатись грошми.



Однак дебіторська заборгованість іноземних постачальників також може стати монетарною, якщо контракт розірвано (змінено) і вона повертається грошима на валютний рахунок підприємства.

При імпорті товарів (робіт і послуг) виникають валові витрати за сумою їхньої договірної (контрактної) вартості. При цьому тут можливе неспівпадання звітних періодів щодо відображення валових витрат і податкових зобов'язань.

Валові витрати відображаються за першою подією: попередньою оплатою підприємством вартості замовлених у іноземних постачальників товарів (робіт і послуг) або за фактичним отриманням товарів (робіт і послуг) до оплати їхньої вартості.

Податкові зобов'язання з ПДВ при попередній оплаті вартості замовлених у іноземних постачальників товарів не виникають. Вони відображаються лише у тих випадках, коли першою подією є надходження від них товарів; при імпорті робіт чи послуг податкові зобов'язання виникають за першою подією: попередньою оплатою робіт (послуг) чи їх фактичним отриманням.

Право на податковий кредит виникає не в момент попередньої оплати вартості імпортованих товарів чи їх фактичного отримання від іноземних постачальників, а за датою оплати податкових зобов'язань із ПДВ, що виникли при імпортних операціях із надходження товарів.

У зв'язку з цим кореспонденція рахунків, за якою відображаються операції з імпорту товарів (робіт і послуг) відрізняється. Зокрема, якщо першою подією є попередня оплата постачальникам чи підрядникам вартості замовлених товарів, робіт чи послуг операції будуть відображені на таких рахунках (табл. 2.119).

При умові, що імпорт сировини або товарів (робіт, послуг) відбувається з наступною оплатою, кореспонденція рахунків буде іншою (табл. 2.120).

**Таблиця 2.119**

*Кореспонденція рахунків з імпорту сировини, товарів, робіт і послуг при попередній, оплаті за них іноземним постачальникам і підрядникам*

Зміст операції	Імпорт сировини, товарів		Імпорт робіт чи послуг		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
Перераховано аванс іноземним постачальникам, який відображено як валові витрати за курсом 5,25 грн. за 1 дол. США	841 371	312 841	841 371	312 841	\$4,0 21,0
Нараховано мито та митний збір, які відображено як валові витрати (5 % та 0,2 %). Включено мито і митний збір у вартість товарів, сировини	841 201,281	685 841	— —	— —	1,1 1,1
Оплачено мито та митний збір	685	311	—	—	1,1
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ за роботами і послугами — 20% від (21,0)	—	—	643	6411	4,2
Оплачено <sup>1</sup> ПДВ до бюджету	6411	311	6411	311	4,4 (4,2)
Відображено <sup>2</sup> податковий кредит за роботами й послугами	—	—	6411	643	4,2

<sup>1</sup> ПДВ за товарами складає 20 % від суми (21,0 + 1,1) = 4,4

<sup>2</sup> Податковий кредит за товарами відображено за проводкою дебет 6411, кредит 311.



Закінчення табл. 2.119

Зміст операції	Імпорт сировини, товарів		Імпорт робіт чи послуг		Сума, тис. грн.
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
Оприбутковано від іноземних постачальників сировину, товари, роботи чи послуги за вартістю, виходячи із курсу валюти на час перерахування авансу	201, 22,281	632	23	632	21,0
Зараховано попередню оплату (аванс) у погашення заборгованості іноземним постачальникам чи підрядникам	632	371	632	371	21,0
Включено у вартість товарів суму ПДВ — 20 % та торгово націнку — 25 %	281	285	—	—	11,5

Реімпорт товарів відображається у системі кореспонденції рахунків, як і при їхній реалізації іноземним покупцям та розрахунках з ними (причому тут відображаються всі операції з обліку ПДВ, митного збору як при експорті). Далі ж операції відображаються інакше. Оскільки товари не були продані за кордоном, то їх оприбутковують не від іноземних постачальників, отже не відображають як імпортні операції, а сторнують їхню собівартість та вартість (дохід) відповідно у кореспонденції рахунків дебет 902. кредит 282. дебет 791. кредит 902 та дебет 362, кредит 702, дебет 702. кредит 791 Решту ж операцій (транспортні витрати, митні збори, ПДВ) відображають додатковими проводками так само, як при імпорті товарів.

**Таблиця 2.120**

*Кореспонденція рахунків з імпорту сировини, товарів, робіт, послуг при наступній оплаті їхньої вартості іноземним постачальникам і підрядникам*

Зміст операції	Імпорт товарів		Імпорт робіт чи послуг		Сума тис. грн.
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
Оприбуткування тої арів (робіт чи послуг) за <онт-рактною вартістю і урсом на дату оформленні звіз-ної митної декларац (акта виконаних робіт) \$ 1,0 x 5,25 = 21,0 (тис. гри.)	841	632	841	632	21,0
	201,281	841	23	841	21,0
Нараховане мито та митний збір, які відображено як валові витрати та включено у вартість сировини або товарів	841	685	—	—	1,1
	201,281	841	—	—	1,1
Оплачено мито і митний збір	685	311	—	—	1,1
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ [20 % від (21,1 + 1,1) — за товарами] та 20 % від 21,1 тис. грн. — за роботами й послугами за датою вантажної митної декларації чи акта про виконані роботи	643	6411	643	6411	4,4 (4,2)
Оплачено ПДВ до бюджету	6411	311	6411	311	4,4 (4,2)
Включено сплачену суму ПДВ до податкового кредиту за датою оплати податкового зобов'язання	6411	643	6411	643	4,4 (4,2)



Закінчення табл. 2.120

Зміст операції	Імпорт товарів		Імпорт робіт чи послуг		Сума тис. грн.
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
Оплачено заборгованість постачальникам (підприємствам), яку відображено за офіційним курсом НБУ на день перерахування іноземної валюти ( $\$ 4,0 * x 5,40 = 21,6$ (тис. грн.))	632	312	632	312	2*6
Відображено курсову різницю, яку зараховано до валових витрат (21,6 - 21,0)	841 945	632 841	841 945	632 841	0,6 0,6

Часто, при імпорті товарів, підприємства не можуть сплатити податкові зобов'язання з ПДВ у день оформлення вантажної митної декларації чи акта про виконані роботи. У такому випадку вони видають митним органам податковий вексель, який дає право на відстрочення податкових зобов'язань<sup>1</sup>, оскільки зазначена у ньому сума ПДВ включається до податкових зобов'язань за датою, коли він має бути погашений. Що ж до податкового кредиту з ПДВ, нарахованого за вартість імпортованих товарів, то у цьому випадку право на нього виникає у підприємства в наступному звітному періоді. Наприклад, дата погашення податкового векселя — 20 квітня. Отже, у податковій декларації з податку на додану вартість за квітень зазначена у векселі сума треба включити у перший розділ декларації — як податкові зобов'язання, а за травень<sup>2</sup> у другий розділ — як податковий кредит.

Вексель можна оформити не на всі товари, а лише на такі, які не є підакцизними або не включені в товарні групи 1-24 Гармонізованої системи опису і кодування товарів.

<sup>1</sup> Це не стосується імпорту робіт або послуг чи підакцизних товарів.

<sup>2</sup> Термін видачі податкового векселя не може перевищувати 30 днів.



Якщо ж підприємство провело дострокову оплату податкового векселя, сплачена сума в цьому ж періоді включається до податкового кредиту. Проте так само в цьому ж звітному періоді треба відобразити і податкові зобов'язання, хоч строк погашення податкового векселя ще

**Таблиця 2.121**

*Кореспонденція рахунків з імпорту товарів та видачею податкового векселя на суму ПДВ*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Перераховано аванс іноземному постачальнику, який відображено як валові витрати	841	312	\$4,0
	371	841	21,0
Нараховано митні платежі, які відображено як валові витрати	841	685	1,1
	281	841	1,1
Оплачено митні платежі	685	311	1,1
На суму ПДВ $((21,0 + 1,1) \times 20) / 100 = 4,4$ тис. грн.) видано податковий вексель	643	621	4,4
Включено вексель до податкових зобов'язань за строком його погашення або за датою фактичної оплати заборгованості за ним при достроковому погашенні	621	6411	4,4
Оплачено заборгованість із ПДВ за векселем у строк або достроково	6411	311	4,4
Включено вексель до податкового кредиту у наступному звітному періоді після оплати заборгованості за вказаним у ньому строком або за терміном дострокової оплати векселя	6411	643	4,4
Оприбутковано від іноземних постачальників товари	281	632	21,0
Зараховано попередню оплату (аванс) у погашення заборгованості іноземному постачальнику	632	371	21,0

Важливим моментом в обліковому забезпеченні імпортних операцій є відображення акцизного збору за підакцизними товарами. Платниками акцизного збору в зовнішньоекономічних відносинах є будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, в т. ч. алкогольні напої та тютюнові вироби, незалежно від наявності внесених до них іноземних інвестицій, а також українські виробники алкогольних напоїв і тютюнових виробів та замовники, за дорученням яких виготовляється ця продукція на давальницьких умовах. При цьому за алкогольними напоями та тютюновими виробами необхідно додатково оплатити вартість марок акцизного збору, які слід наклеїти на пляшки чи пачки сигарет.

#### **Облік податкових розрахунків щодо акцизного збору.**

Платники акцизного збору включають його суми до валового доходу в момент нарахування або сплати покупцем. Це значить, що у продавця валовий дохід виникає або при одержанні оплати, до якої увійшов акциз, або при відвантаженні товару, у вартості якого міститься цей збір. Такий механізм відповідає загальному порядку визначення валових доходів і витрат.

Акцизний збір відноситься до валових витрат або в момент фактичного внесення до бюджету, або при нарахуванні податкових зобов'язань.

Момент виникнення податкового зобов'язання щодо акцизного збору регламентується статтею 4 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір». Введений в Декрет метод податкового обліку «за першою з подій» добре знайомий платникам, оскільки його застосовують і щодо податку на прибуток, і щодо ПДВ.

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу підакцизних товарів вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що настала раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника акцизного збору як оплата товарів, що продаються, а у разі продажу товарів за готівку — дата її оприбуткування в касі платника акцизного збору;
- або дата відвантаження товарів.

Механізм справляння акцизного збору має низку особливостей. Вони визначені як щодо платників, так і щодо товарів, які оподатковуються. Так, однією з особливостей *є те*, що процес справляння акцизного збору передбачає можливість видачі платником податкового векселя.

Згідно з законодавством податковий вексель — це простий вексель авальований банком, що видається суб'єктом підприємницької діяльності — виробником підакцизної продукції у разі отримання спирту етилового і підтверджує його зобов'язання сплатити своєчасно суму акцизного збору.

Зазначимо, що можливість сплати акцизного збору шляхом видачі векселя дозволяється лише суб'єктам підприємницької діяльності, які одержують етиловий спирт для подальшої переробки його на підакцизну продукцію. Даний захід спрямований на підтримку вітчизняних виробників алкогольних напоїв, адже переважна більшість платників, які належать до вищезазначеної категорії — це лікєро-горілчані підприємства.

Податковий вексель видається платником на протязі трьох робочих днів після отримання етилового спирту. У ньому повинна зазначатися сума акцизного збору, що визначається за ставками для готової продукції, які діють на дату отримання етилового спирту. Слід сказати, що податковий вексель оформляється у двох примірниках, один з яких залишається у векселеодержувача, а інший після обліку його податковим органом, використовується векселедавцем для власного обліку.

Погашення векселя відбувається під час придбання акцизних марок на суму акцизного збору шляхом проставлення на їх лицьовому боці штампу з написом «ПОГАШЕНО» та печатки податкового

органу. Погашення податкового векселя при експорті підакцизної продукції, виробленої з використанням етилового спирту має певну особливість. Так, дана операція може бути проведена лише при пред'явленні платником наступних документів:

- довідки установи банку про надходження коштів в іноземній валюті на розрахунковий рахунок векселедавця;
- оригіналу п'ятого основного аркуша ВМД форми МД-2, виданого митним органом під час митного оформлення експорту підакцизної продукції, на якому зазначається напис про фактичне вивезення експортованої підакцизної продукції за межі України.

З моменту видачі векселедавцем першого податкового векселя податковий орган здійснює разовий продаж акцизних марок без сплати податку, виходячи з місячної потреби підприємства у маркуванні готової продукції, але не більше за його місячну виробничу потужність. У подальшому продаж акцизних марок здійснюється лише виходячи з розрахунку суми акцизного податку, фактично сплаченої до бюджету в рахунок погашення виданих податкових векселів.

При достроковому погашенні векселя суми акцизного збору сплачують до його фактичного нарахування. При цьому він відноситься до валових витрат. Тому при подальшому нарахуванні акцизного збору (після закінчення строку погашення векселя), його у валових витратах повторно не відображають.

При оприбуткуванні або сплаті підакцизного товару, купленого у податкового агента, валові витрати на всю вартість товару (за вирахуванням ПДВ, але з врахуванням акцизу) виникають у покупця. Ця ситуація незвичайна тим, що платником акцизного збору виступає не продавець, а їх покупець. При цьому акциз проходить через податкового агента начебто транзитом. Якщо після продажу підакцизного товару продавець позбавляється статусу податкового агента за рішенням суду, відповідальним за сплату акцизного збору стає покупець.

У бухгалтерському обліку нарахування акцизного збору відображають наступним чином:

- якщо перша подія — відвантаження:  
Д<sup>Т</sup> 701 «Доход від реалізації готової продукції»;  
К<sup>Т</sup> 6412 «Розрахунки за податками (АЗ)».
- якщо перша подія — оплата:  
Д<sup>Т</sup> 645 «Розрахунки з АЗ»;  
К<sup>Т</sup> 6412 «Розрахунки за податками (АЗ)»;  
Д<sup>Т</sup> 701 «Доход від реалізації готової продукції»;  
К<sup>Т</sup> 645 «Розрахунки з АЗ».

Особливість імпортного акцизного збору в тому, що він сплачується раніше, ніж підакцизний товар буде продано. Це означає, що сума акцизного збору, сплаченого під час оформлення вантажної митної декларації просто додається до первинної вартості товару, що ввозиться. В подальшому при продажу такого товару акцизний збір в ціні не відокремлюється а, отже, на всю суму реалізації у імпортера виникає валовий доход. Крім того, при сплаті імпортного акцизного збору у підприємства виникають валові витрати на суму такого акцизного збору.

Після перерахування акцизного збору на спеціальний рахунок митниці, акцизний збір вважається сплаченим. Це означає, що окремо обмін суми акцизного збору в ціні продажу імпортер може не вести, оскільки зобов'язання щодо сплати акцизного збору він уже виконав. Це не стосується акцизного збору при ввезенні товарів, що підлягають маркуванню акцизними марками (алкоголь, тютюн), який сплачується до Державного бюджету, а не на спеціальні рахунки митниці.

Імпортний акцизний збір обчислюється від митної вартості товарів (продукції), які ввозяться (пересилаються) на митну територію України, у тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без оплати їх вартості чи із частковою оплатою, митної вартості алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які ввозяться на територію України, включаючи виготовлені за межами митної території

України з давальницької сировини, реімпортовані, а також митної вартості продукції, яка повертається на митну територію України із зони митного контролю (магазинів безмитної торгівлі), перерахованої у валюту України за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату митного оформлення товарів (продукції), з урахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів. За більшістю товарів, що ввозяться в Україну, встановлено тверді ставки акцизного збору, тому їхня митна вартість практично не впливає на його суму. У той же час за окремими товарами існують відсоткові ставки акцизного збору (наприклад, ювелірні вироби), за якими він залежить саме від митної вартості товарів.

Обчислення імпортного акцизного збору здійснюється за даними вантажної митної декларації, в якій треба задекларувати товари, що ввозяться в Україну, за відповідним кодом, який є ознакою підакцизних товарів.

Варто звернути увагу, що акцизний збір за імпортованими товарами включається до валових витрат підприємства та в подальшому до його валових доходів, на відміну від акцизного збору за вітчизняними товарами, за якими він у складі валових витрат та доходів у податковому обліку не відображається, хоч і входить до первинної вартості товарів, відтак валових доходів (виручки від реалізації — у фінансовому обліку). У табл. 2.122 наведено кореспонденцію рахунків при оприбуткуванні підакцизних імпортних товарів.

Наведена кореспонденція рахунків застосовується при оприбуткуванні нафтопродуктів, спирту етилового, алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, ювелірних виробів, автомобілів та інших транспортних засобів, які імпортують підприємства України, а також при переробці давальницької сировини, якщо з неї виготовляються підакцизні товари. У той же час не за всіма товарами здійснюється маркування, тому операції з придбання і списання марок акцизного збору стосуються лише тих підприємств, які імпортують алкогольні напої та тютюнові вироби.

**Таблиця 2.122**

*Кореспонденція рахунків при оприбуткуванні  
підакцизних імпортованих товарів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Оприбутковано від іноземних постачальників за митною вартістю 5 тис. пляшок горілки	841 281	632 841	21,1 21,1
Нараховано акцизний збір та включено його до валових витрат	841 643	642 841	16,0 16,0
Включено акцизний збір до первинної вартості товарів	281	643	16,0
Нараховано мито <sup>1</sup> та митний збір, які включено до валових витрат та первинної вартості товарів	281	685	39,6
Відображено <sup>2</sup> податкові зобов'язання з ПДВ	643	6411	12,1
Сплачено:			
• суму акцизного збору	642	311	16,0
• мито і митний збір та включено сплачену суму до валових витрат	841 685	311 841	39,6 39,6
• податок на додану вартість	6411	311	12,1
Сплачено суму ПДВ та віднесено її до податкового кредиту	6411	643	12,1
Оплачено вартість марок акцизного збору і включено її до валових витрат	841 377	311 841	0,2 0,2
Оприбутковано марки акцизного збору в кількості 5 тис. шт.	08	—	0,2
Списано марки акцизного збору і включено їх у вартість горілки	— 281	08 377	0,2 0,2

<sup>1</sup> Визначається як добуток 7,5 Євро за курсом долара на кількість літрів горілки у перерахунку на 100 % спирт •<sup>411</sup> Б<sup>7,5</sup>Єврох5,25 грн. плюс митний збір 225 грн. = = 39,6 тис. грн.

<sup>2</sup> Визначається з урахуванням суми акцизного збору (21,1 + 39,6) x 0,20 = 12,1 тис. грн.

Варто зазначити, що видача податкового векселя на суму ПДВ при ввезенні імпортованих товарів на митну територію України здійснюється за бажанням платників цього податку. Якщо ж ввозиться етиловий неденатурований спирт для виробництва підакцизних алкогольних напоїв, видача податкового векселя, який підтверджує зобов'язання сплатити суму акцизного збору у термін до 90 календарних днів від дня отримання спирту за ставками для такої продукції є обов'язковим. У той же час суб'єкти підприємницької діяльності, які не зареєстровані як платники ПДВ, при імпорті товарів зобов'язані сплачувати такий податок, але не можуть видавати на його суму податковий вексель.

Простий податковий вексель на суму ПДВ подається на митницю у трьох примірниках (оригінал, дві ксерокопії), з яких один залишається в органі митного контролю, другий пересилається митницею в державну податкову інспекцію за місцем реєстрації платника податку, а третій повертається підприємству — платнику податку.

Вексель на сплату акцизного збору виписується в одному примірнику, з якого роблять ксерокопію. Оригінал векселя протягом трьох робочих днів повинен бути поданий податковій інспекції разом з ксерокопією для реєстрації. Після реєстрації ксерокопія повертається підприємству. Всі записи у ксерокопіях векселів проводять окремо, так само як в оригіналі.

Сума податкового векселя з ПДВ повинна бути забезпечена банком платника, який здійснює поручительський напис на векселі — аваль. Отже, банк виступає в ролі аваліста, який відповідає за виконання зобов'язання щодо погашення ПДВ.

За аваль здійснюється оплата комісійної винагороди банку, що відображається у кореспонденції рахунків дебет 92, кредит 631 — нарахування та дебет 631, кредит 311 — погашення заборгованості.



Погашення податкових векселів відбувається по різному. Зокрема, виданий вексель на суму пдв вважається погашеним при включенні його в податкову декларацію як зобов'язання в тому місяці (кварталі), на який припадає останній, тобто, тридцятий день в часу видачі<sup>1</sup>.

Виданий вексель на суму акцизного збору погашається шляхом придбання акцизних марок на готову підакцизну продукцію і в цьому випадку на ньому в податковій інспекції ставлять штамп «Погашено» та печатку, це підписує її керівник. Якщо ж підакцизна продукція відправлена на експорт, погашення векселя здійснюється за документами митниці (ВМД, довідки про вивезення) та довідки банку про надходження іноземної валюти на поточний рахунок підприємства. За продукцією, що не підлягає маркуванню, погашення векселя відбувається шляхом перерахування акцизного збору грошми до бюджету протягом трьох днів після реалізації підакцизної продукції.

Придбання і списування бланків векселів відображається за правилами обліку цінних паперів як бланків суворої звітності. Зокрема їх обліковують за найменуваннями (видами): простий чи переказний вексель, кількістю, фактичною і номінальною вартістю, умовною вартістю, серійними номерами. Наприклад, якщо підприємство придбало бланк векселя за 6 грн., на субрахунку 209 «Інші матеріали» їх будуть обліковувати за вартістю 5 грн. (без 1 грн. ПДВ), а за дебетом позабалансового рахунка 08 за вартістю 11,80. грн., тобто умовною вартістю, яка дорівнює 0,1 мінімального розміру оплати праці за один бланк. Номінальна вартість векселя є підставою для відображення податкового зобов'язання з ПДВ.

---

<sup>1</sup> До податкового кредиту сума ПДВ за векселем включається у наступному звітному періоді. Заборгованість за векселем повинна бути оплачена протягом терміну, на який він видається — 30 календарних днів. Якщо вексель оплачено достроково, сума ПДВ за ним включається до податкового кредиту за датою перерахування коштів і не відображається як податкові зобов'язання.

**Таблиця 2.123**

*Операції з обліку податкових векселів*

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Оплачено вартість бланка векселя (без ПДВ)	377	30Ї	5,00
Відображено податковий кредит	641	30Ї	1,00
Одночасно	377	644	1,00
Нараховано державне мито у зв'язку з придбанням векселя	94	642	2,00
Сплачено державне мито	642	30Ї	2,00
Оприбутковано бланк векселя за сумою витрат на придбання	209	377	5,00
Одночасно на суму ПДВ	644	377	1,00
Зараховано бланк векселя на позабалансовий рахунок за умовною оцінкою	08	—	11,80
Списано бланк векселя при його видачі митним органом:	92	209 08	5,00 11,80
• за фактичною вартістю придбання			
• за умовною оцінкою			

Експорт товарів — це продаж і вивезення товарів за межі митного кордону України. Реекспорт — продаж і вивезення за межі митного кордону України товарів, що були раніше сюди імпортованими.

Для здійснення експортної операції необхідно подати на митницю: вантажну митну декларацію; транспортні накладні (СМИ, залізнична накладна, авіанакладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи); рахунки-фактури, інвойси; довідку про

декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами або довідку про відсутність за межами України валютних цінностей; ліцензію Міністерства економіки України на товари, що підлягають ліцензуванню.

В необхідних випадках з урахуванням специфіки товарів, що експортуються, треба пред'явити: дозвіл урядової комісії з експортного контролю; фітосанітарний сертифікат; ветеринарний сертифікат; дозвіл служби екологічного контролю на вивезення товарів; гарантійне зобов'язання, прийняте на облік податковою адміністрацією (при митному оформленні давальницької сировини); свідоцтво про допущення до перевезення транспортного засобу або контейнера для перевезення вантажів під митними печатками та пломбами (для українських перевізників); інформаційний лист Держмитслужби з переліком висновків; експертний висновок територіального органу Держстандарту України (оригінал); дозвіл Міністерства культури (при вивезенні культурних цінностей); облікову картку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності; експертний висновок Державного гомологічного центру при Міністерстві фінансів України (на вивезення дорогоцінного, напівдорогоцінного та декоративного каміння); сертифікат якості Державної хлібної інспекції Мінагропрому України (при відвантаженні зерна та продуктів його переробки); довідку, видану управлінням сільського господарства та продовольства обласної держадміністрації за встановленою формою (при вивезенні живої худоби, шкіряної сировини); разову (індивідуальну) ліцензію на право здійснення певних видів зовнішньоекономічної діяльності; індивідуальну ліцензію на здійснення резидентами майнових інвестицій за межами України (видається Міністерством економіки України у разі майнових інвестицій за кордон); погодження на вивезення озоноруйнуючих речовин та продукції, що їх містить, експорт яких підлягає ліцензуванню; платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на депозитні рахунки митних установ.



Треба мати на увазі, що оплата заборгованості при експортних поставках повинна бути здійснена (при відсутності ліцензії Національного банку України) протягом терміну, вказаного у контракті, але не пізніше 90 календарних днів з дати, зазначеної на вивізній митній декларації про експорт товарів. За кожний день прострочення підприємство-експортер сплачує 0,3 % пені від суми боргу за офіційним курсом на день його виникнення.

На експорт окремих товарів видаються ліцензії і встановлюються квоти. Для отримання ліцензії треба подати в Міністерство економіки України заявку на ліцензію; лист-звернення про видачу ліцензії з гарантією сплати державного збору за її оформлення; копію свідоцтва про державну реєстрацію, завірену керівником суб'єкта підприємницької діяльності; копію зовнішньоекономічного договору (контракту), усі додатки й специфікації до нього, завірені керівником суб'єкта підприємницької діяльності; сертифікат про проходження товару, виданий Торгово-промисловою палатою України чи регіональною торгово-промисловою палатою. Видаються ліцензії за довіреностями при підтвердженні сплати державного збору.

Як уже зазначалось, ціни на товари встановлюються за домовленістю сторін зовнішньоекономічного контракту.

В той же час в Україні для окремих товарів (тих, що ліцензуються, або на них встановлюються квоти, чи розповсюджується спеціальний режим експорту, або ж до них застосовуються антидемпінгові заходи) контрактні ціни не можуть бути меншими рівня індикативних, визначених Міністерством економіки України. Індикативні ціни — це такі, які відповідають цінам, що склалися, або складаються на відповідний товар на ринку експорту з урахуванням умов поставки і здійснення розрахунків.

Митна вартість товарів заявляється митному органу декларантом при переміщенні товарів через митний кордон України. Заявлена підприємством митна вартість товарів повинна ґрунтуватись на достовірній і документально підтвердженій інформації. При необхідності для підтвердження достовірності заявленої митної вартості



можуть бути використані наступні документи: рахунок-фактури (інвойси) або рахунки-проформи; специфікації, коносаменти, товарно-транспортні накладні; ліцензії; картонки реєстрації контрактів; сертифікати походження; банківські документи про розрахунки за контрактами, які повинні мати всі необхідні реквізити для ідентифікації їх з поставкою, митне оформлення якої здійснюється (копія платіжного доручення з відміткою банку про виконання операції і виписка (копія) з особового рахунка підприємства, завірена керівником і головним бухгалтером); копія експортної вантажної митної декларації країни відправки; договори (контракти) на поставку; договори про сумісництво; контракти із третіми особами, що мають відношення до договору на відправлення; рахунки за платежами третім особам на користь продавця; ліцензовані і авторські погодження; угоди доручення, комісії; агентські і брокерські договори; рахунки за комісійними і брокерськими послугами, що відносяться до товарів, митна вартість яких визначається; замовлення на доставку; угоди перевезення і страхування; прайс-листи виробника і продавця товарів; відповідна бухгалтерська документація; калькуляція фірми-виробника товарів (у випадку згоди фірми доставити її українському покупцю); інші матеріали, які можуть бути використані для підтвердження митної вартості товарів, задекларованих у вантажній митній декларації.

Всі додаткові витрати, які виникли у декларанта в зв'язку з представленням таких документів і інших матеріалів, відносяться за рахунок декларанта.

Для підтвердження задекларованої митної вартості можуть бути використані як додаткові матеріали висновки організацій, уповноважених Державною митною службою для проведення цінової експертизи.

При неможливості визначення митної вартості товарів на основі пред'явлених документів і у випадку відсутності інформації про ціни на ідентичні товари, митна вартість визначається на основі цін на подібні товари, діючі в провідних країнах-експортерах цих товарів.

У випадку встановлення індикативних цін на товари, що експортуються і зовнішньоекономічні погодження за якими належить реєструвати або одержати ліцензії, а ціни на ці товари вказуються у відповідних реєстраційних документах, додаткове обґрунтування цін експортером не проводиться.

Для визначення митної вартості товарів, які експортуються і попадають під діючий режим квотування або ліцензування або на які введена реєстрація контрактів, вирішальною є ціна товарів, вказана у ліцензії або в картонці реєстрації (обліку) контракту.

З урахуванням зазначених застережень заповнюється розділ «Ціна і загальна вартість договору (контракту)», у якому вказують ціну в залежності від способу їхньої фіксації.

Зокрема, тверда ціна фіксується у момент укладання (підписання) договору і не підлягає змінам протягом усього строку його дії. Зазвичай така ціна встановлюється, коли продавець припускає можливе зниження ціни на товар.

Рухома ціна може бути змінена у період виконання договору (контракту). З цією метою в ньому наводяться відповідні зауваження щодо умов зміни зазначеної ціни. Наприклад, це може бути зауваження про те, що при підвищенні (зниженні) на дату поставки ринкової ціни на аналогічний товар вона теж відповідно підвищиться (знизиться) на обумовлений %.

Змінна ціна встановлюється зазвичай у договорах (контрактах), що передбачають поставку товарів, які мають тривалий цикл виготовлення. У цьому випадку в договорі (контракті) слід навести вичерпне формулювання розрахунку остаточної ціни товару і зазначити перелік усіх необхідних для цього елементів розрахунку. При застосуванні змінної ціни потрібно передбачати так званий ліміт зміни — гранично допустимий % зміни світової ціни, яка приймається як вихідна (базисна) ціна на момент підписання договору.

При застосуванні ціни з подальшою фіксацією в контракті зазначається момент і умови фіксації такої ціни, а також період її дії. Як правило, такий спосіб фіксації застосовується при укладанні

договорів (контрактів) купівлі-продажу товарів, що котуються на міжнародних товарних біржах

Необхідно зауважити, що незалежно від способу фіксації у випадку, коли товар не відповідає умовам договору, покупець може знизити ціну в тій пропорції, в якій вартість фактично поставленого товару співвідноситься з вартістю, яку на дату поставки мав би товар, що відповідає договірним умовам. Покупець не може знизити ціну, коли продавець, наприклад, замість товару, що не відповідає договору, поставляє новий або за власний рахунок усуває будь-яку невідповідність. У міжнародній торгівлі таке зниження ціни поставленого товару, якість якого нижча (гірша) обумовленої договором, називається зворотною боніфікацією або рефакцією.

Якщо ж якість поставленого товару виявиться вищою ніж обумовлена, можливе підвищення ціни, передбаченої договором, тобто боніфікація.

У більшості випадків фактична ціна зовнішньоторговельної угоди значно менша первинної ціни пропозиції (оферти), що є наслідком застосування різних знижок. Їх розмір залежить не тільки від виду зовнішньоекономічного договору і його умов, але й від інших факторів, наприклад, ринкової кон'юнктури.

Найбільш поширеними є види знижок: сезонні, що надаються покупцю за позасезонне придбання товару; загальні (відсоткові), що можуть бути надані в сумі, визначеній у відсотках від довідкової ціни; спеціальні, що надаються клієнтам, в яких продавець дуже зацікавлений; дилерські — надаються постійним представникам продавця.

. При експорті товарів (робіт, послуг) підприємства не сплачують податку на додану вартість, оскільки такі операції оподатковуються за нульовою ставкою. Акцизний збір у таких випадках не нараховується. Однак і в цих випадках, крім інших документів, слід виписувати податкові накладні в двох примірниках; вони обидва повинні зберігатись на підприємстві. В той же час при реалізації на експорт



товарів, придбаних у вітчизняних виробників, підприємство, при наявності на такі товари податкової накладної, має право на відшкодування податкового кредиту за загальним порядком.

**Таблиця 2.124**

*Кореспонденція рахунків при експорті товарів (робіт, послуг) з наступною оплатою їхньої вартості нерезидентом (перила подія — відвантаження товарів)*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено собівартість (облікову вартість) реалізованих на експорт товарів	902	281	11000
Відображено вартість митного оформлення експорту товарів	841	685	120
Одночасно	93	841	120
Віднесено на валові витрати та витрати збуту послуги митного брокера	841 93	377 841	200 200
Віднесено до податкового кредиту суму ПДВ за вартістю послуг митного брокера	641	377	200
Віднесено вартість експортованих товарів на покупця — нерезидента у сумі 3,5 тис. доларів США за курсом 5,49 грн. та зараховано її до валових доходів	362 747	747 702	19 075 19 075
Надійшла часткова оплата від покупця — нерезидента у сумі 1750 доларів США за курсом 5,50 грн.	312	362	9625
Перераховано заборгованість у зв'язку зі зміною курсу валюти	362	747	87,50
Одночасно	747	714	87,50



В даному прикладі курс іноземної валюти зріс. Якщо б він знизився, курсову різницю надень оплати необхідно було б віднести до валових витрат у податковому обліку та інших витрат операційної діяльності у фінансовому обліку: дебет 841, кредит 362 та дебет 945, кредит 841.

**Таблиця 2.125**

*Кореспонденція рахунків при експорті товарів (робіт послуг) при попередній оплаті їхньої вартості нерезидентом (перша подія-надходження іноземної валюти)*

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надходження коштів на валютний рахунок підприємства (курс НБУ = 5,45 грн.). Ця сума зараховується до валових доходів	312	747	\$2000
	747	681	10 900
Списано собівартість відвантажених товарів	902	281	7500
Нараховано мито, яке включається до валових витрат	841	685	100
	93	841	100
Віднесено вартість товарів на покупця — нерезидента за офіційним курсом НБУ на дату надходження коштів на валютний рахунок	362	402	\$2000
			10 900

При реекспорті товарів їхнє ввезення на митну територію України не обов'язкове і може здійснюватись на території вільних зон, на яких вони під час зберігання та при вивезенні звільняються від сплати податку на додану вартість, інших митних зборів. Тут може здійснюватись також доробка товарів, фасування, упаковка, сортування тощо.

Практикується також реекспорт товарів транзитом, коли товар спочатку ввозиться на митну територію України, а потім вивозиться за її межі. При цьому податок на додану вартість також не сплачується.

У будь-якому випадку такі операції відображаються за системою кореспонденції рахунків з оприбуткування товарів, розрахунків з іноземними постачальниками, реалізації товарів, отримання оплати за них від покупців, правда, спрощеною щодо податкового обліку, оскільки податок на додану вартість тут не нараховується і не сплачується.

Як і при імпорті товарів (робіт, послуг), так і при їхньому експорті треба враховувати, до яких статей балансу відноситься заборгованість при розрахунках із покупцями, оскільки за монетарними статтями необхідно відображати курсові різниці при зміні курсу іноземної валюти. Таким чином, при наступній оплаті покупцями вартості товарів дебіторська заборгованість покупців повинна бути перерахована за курсом валюти на дату складання звітності, або надходження іноземної валюти на рахунок у банку, оскільки вона надійшла грішми. При попередній оплаті покупцями вартості товарів кредиторська заборгованість підприємства перед ними буде погашена не грішми, а товарами, тому вона є немонетарною, отже, її перерахунок за курсом НБУ на дату звітності чи дату погашення не проводиться.

При експорті товарів (робіт, послуг) підприємство повинне продати на міжбанківській валютній біржі 50 % іноземної валюти першої групи, яка надійшла на його рахунок від іноземних покупців (замовників).

## ЛІТЕРАТУРА

1. Вакуліч І. П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи // *Фінанси України*. — 2003. — №2. — С. 54-59.
2. Василевська Г. В. Податкова політика у регулюванні економічного зростання//*Фінанси України*. — 2003. — №2. — С. 39-43.
3. Василик О.Д. *Теорія фінансів: Підручник*. — К.: НІОС, 2001. — 416с.
4. Гридчина М. В., Вдовиченко Н. И., Калина А. В. *Налоговая система Украины: Учеб, пособие*. — К: МАУП, 2000. — 128 с.
5. *Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21 січня 1993 р. № 7-93 зі змінами та доповненнями.*
6. *Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р. № 56-93 зі змінами та доповненнями.*
7. *Декрет КМУ України «Про акцизний збір» № 18-92 від 26.12.92р.*
8. *Декрет КМУ «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» від 21.01.93 р. № 8-93.*
9. *Десятнюк О. М. Податкова система. Навчально-методичний посібник*. — Тернопіль, 2001. — 100с.
10. *Десятнюк О. М. Дивідендна політика: формування й аспекти оподаткування//Фінанси України*. — 2003. — №2. — С. 21 -27.
11. *Завгородній В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине*. — К: А. С. К., 2001.—639 с.
12. *Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про плату за землю» від 22.12.99р. № 1344-ХП.*
13. *Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04 12 90 № 509-ХПзі змінами та доповненнями*



14. Закон України «Про єдиний митний тариф» зі змінами та доповненнями № 2097-ХІІ від 05.02.92 р.
15. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997р. зі змінами, внесеннями Законом України від 24.12.2003 р. № 349-ІУ.
16. Закон України «Про плату за землю» від 13.03.92р. № 2535-ХІІу редакції Закону України від 19.09.96р. № 378/96-ВР.
17. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин [механізмів]» від 11.12.91 р. № 1963-ХІІ.
18. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-4.
19. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВРзі змінами і доповненнями.
20. Закон України «Про рекламу» від 03.07.96р. № 270/96-ВР
21. Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11 січня 2001 р. № 2213-ІІІ.
22. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.91 зі змінами та доповненнями.
23. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 320-ХІУ від 17.12.98 р.
24. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР
25. Закон України від 21.12.2000р. № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».
26. Закон України від 05.02.2004 р. № 1456-ІУ «Про рентні платежі за нафту, природний газ і газовий конденсат»
27. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. —Харків: ХДЕУ — Торнадо, 2003. — 517 с.
28. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997р. № 141. (у редакції наказу від 24.12.2004 р. № 818).
29. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики. —М.: 1993.



30. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. — Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. — 246с.
31. Крисоватий А. І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // *Фінанси України*. — 2003. — №2. — С. 4-10.
32. Куцин М. А. та ін. Сучасна теорія та практика оподаткування. — Х.: Прапор, 2001. — 512 с.
33. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
34. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затверджене Постановою КМУ від 23.04.99 р. № 658.
35. Порядок ведення книги обліку придбання товарів (робіт, послуг). Затверджений наказом ДПА України 30.05.1997р. № 16.
36. Порядок ведення книги обліку продажу товарів (робіт, послуг). Затверджений наказом ДПА України від 30.05.1997р. №165.
37. Порядок заповнення податкової накладної. Затверджений наказом ДПА від 30.05.1997р. № 165.
38. Порядок заповнення та подання податкової декларації про податок на додану вартість. Затверджений наказом ДПА України від 30.05.1997р. № 166.
39. Порядок складання декларації про прибуток підприємства. Затверджений наказом ДПА України від 29.03.2003 р. № 143.
40. Рекомендації з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.08.1997р. № 168.
41. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: Издательство НОРМА, 2001. — 336 с.
42. Gerold Mus, Rolf Hanschman. *Buchfuhrung: Grilndlagen — Aufgaben—Lbsungen*. Wisbaden. Gabler, 1992.
43. <http://www.rada.gou.ua>.
44. <http://www.kmu.gou.ua>.
45. <http://www.minf.gov.ua>.

*Навчальне видання*

*Герасим Петро Миколайович, доктор економічних наук, професор  
Десятнюк Оксана Миронівна, кандидат економічних наук, доцент  
Журавель Григорій Павлович, кандидат економічних наук, професор  
Крисоватий Андрій Ігорович, кандидат економічних наук, професор  
Хомин Петро Якимович, доктор економічних наук, доцент*

## **СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

*Керівник видавничих проектів О. С. Прокопчук  
Дизайн обкладинки та верстка С. О. Кіцно  
Технічне редагування К. А. Грищенко*

Формат 60x84/16. Підписано до друку 14.11.2005.  
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура Тайме.  
Наклад 1000 прим.

ТОВ «Видавничий дім «Професіонал»  
Тел./факс (8-044) 451-45-66 (багатоканальний)  
e-mail: [vdbook@profi-book.kiev.ua](mailto:vdbook@profi-book.kiev.ua),  
[ruslan@profi-book.kiev.ua](mailto:ruslan@profi-book.kiev.ua)  
[www.profi-book.kiev.ua](http://www.profi-book.kiev.ua)

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців, виготівників і  
розповсюджувачів видавничої продукції  
серія ДК№> 1533*

Віддруковано в ОП "Житомирська облдрукарня"  
з готових діапозитивів замовника. Зам. 557.