



МІНІСТЕРСТВО
ДОХОДІВ І ЗБОРІВ
УКРАЇНИ

**ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ
НОРМ ПОДАТКОВОГО
КОДЕКСУ УКРАЇНИ:
ОСТАННІ ЗМІНИ**

Матеріали опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 7/2013, № 9/2013, № 13/2013, № 16/2013 — 23/2013.

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Сплата авансових внесків з податку на прибуток

Починаючи з 2013 р. змінами, внесеними Законом № 5083 до п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу, запроваджено авансову сплату податку на прибуток і спрощено порядок звітування — подається лише річна декларація з податку на прибуток. Цій темі було присвячено чимало матеріалів у нашому виданні. Крім того, наказом № 1171 затверджено Узагальнюючу податкову консультацію. Проте у платників виникає ще багато запитань щодо сплати авансових внесків. Розглянемо такі питання: строки сплати авансових внесків; яку передбачено відповідальність за їх несвоєчасну сплату; чи потрібно сплачувати авансові внески з податку на прибуток, якщо підприємство за підсумками 2012 р. задекларувало доходів на суму понад 10 млн. грн., але протягом I кварталу 2013 р. отримало збитки; як надміру сплачені кошти з податку на прибуток можна спрямувати на сплату авансових внесків тощо.

Платники авансових внесків

Критерії, за якими визначено коло платників авансових внесків з податку на прибуток, наведено в п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу.

Авансовий внесок з податку на прибуток починаючи з 01.01.2013 р. щомісяця сплачують суб'єкти господарювання, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період перевищують 10 млн. грн.

Розрахунок авансових внесків, які слід сплачувати у наступні 12 місяців, платникам податку необхідно було подати у складі річної декларації з податку на прибуток.

Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань.

Дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому встановлено граничний строк подання річної декларації з податку на прибуток за попередній звітний (податковий) рік, до місяця подання такої декларації за поточний звітний (податковий) рік.

Розмір авансового внеску становить не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку на прибуток за попередній звітний податковий рік (2012 р.). Нагадаємо, що за січень — лютий 2012 р. авансовий внесок платникам податку необхідно було сплатити у розмірі 1/9 нарахованої суми податку, задекларованої за підсумками дев'яти місяців 2012 р.

Розглянемо це на умовному прикладі.

ТОВ «Прометей» за підсумками дев'яти місяців 2012 р. мало дохід у розмірі 10,5 млн. грн., витрати підприємства становили 7,25 млн. грн., прибуток, який підлягає оподаткуванню, — 3,25 млн. грн. (10,5 – 7,25). Ставка податку на прибуток у 2012 р. становила 21%.

Визначимо суму авансових внесків, яку платник податку повинен був сплатити у січні — лютому:

$3,25 \text{ млн. грн.} \times 21\% = 682,5 \text{ тис. грн.}$, тобто за дев'ять місяців ТОВ «Прометей» мало сплатити до бюджету податок на прибуток у розмірі 682,5 тис. грн.,

відповідно у січні — лютому таке підприємство мало сплатити авансовий внесок у розмірі 1/9 цієї суми, тобто 75,833 тис. грн. (682,5 : 9).

За підсумками 2012 р. прибуток цього підприємства, який підлягає оподаткуванню, становив 5,5 млн. грн.

Аналогічно розраховуємо розмір авансових внесків, які підприємство має сплачувати протягом березня — грудня 2013 р.:

5,5 млн. грн. \times 21% = 1,155 млн. грн. (сума податку на прибуток за підсумками 2012 р.);

1,155 млн. грн. : 12 = 96,25 тис. грн. (щомісячний розмір авансових внесків).

Таким чином, ТОВ «Прометей» щомісяця протягом березня — грудня 2013 р. має сплачувати авансові внески з податку на прибуток у розмірі 96,25 тис. грн.

Особливості сплати авансових внесків

Для платників авансових внесків, які за підсумками I кварталу звітного (податкового) року не отримали прибутку або отримали збиток, Податковим кодексом передбачено, що **такі платники мають право подати податкову декларацію та фінансову звітність за I квартал і у II — IV кварталах звітного (податкового) року не здійснювати сплату авансових внесків, а податкові зобов'язання визначати на підставі податкової декларації за підсумками першого півріччя, трьох кварталів і за рік**, яка подається до територіального органу Міндоходів України в порядку, передбаченому Податковим кодексом (абзац сьомий п. 57.1 ст. 57 цього Кодексу).

Платники податку, які за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримали прибутку або понесли збитки, податкові зобов'язання не нараховували і не мали базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, але за підсумками I кварталу отримали прибуток, повинні подати декларацію з податку на прибуток за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік для нарахування та сплати податкових зобов'язань.

Не сплачують авансових внесків також платники, які з 2013 р. переходять зі спрощеної на загальну систему оподаткування. Такі платники сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до територіальних органів Міндоходів України за підсумками цього року.

Крім того, не сплачують авансових внесків платники, які за визначеними критеріями підпали під категорію платників авансових внесків, але з 01.01.2013 р. перейшли із загальної системи оподаткування на спрощену.

Платники, які мають право перейти із загальної системи оподаткування на сплату фіксованого сільськогосподарського податку та до 20 лютого поточного (2013) року подали податкову декларацію з цього податку на цей рік, у 2013 р. також не сплачують авансових внесків.

Платники, які не сплачують авансових внесків

До категорії платників, які не сплачують авансових внесків, належать:

платники податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування за останній річний звітний податковий період, не перевищують 10 млн. грн. (для звичайних платників береться значення рядка 01 декларації з податку на прибуток за 2012 р.);

новостворені підприємства вперше подають річну звітність з податку на прибуток за період починаючи з дати реєстрації і до закінчення календарного року, авансових внесків при цьому не сплачують, а вже залежно від показників поданої першої декларації визначається, чи повинен платник сплачувати в наступному (2014) звітному році авансові внески;

виробники сільськогосподарської продукції сплачують податок на прибуток на підставі річної декларації з податку на прибуток (для них річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року);

неприбуткові установи (організації) не сплачують авансових внесків, а подають звіт про використання коштів неприбутковими установами та організаціями до територіальних органів Міндоходів України за підсумками звітного (податкового) року.

Водночас у разі якщо доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітного (податкового) року із джерел, визначених п. 157.5 ст. 157 Податкового кодексу, на кінець I кварталу року, що настає за звітним (2012 р.), перевищують 25% загальних доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок із нерозподіленої суми прибутку за ставкою, встановленою п. 151.1 ст. 151 цього Кодексу, до суми такого перевищення.

Сплата до бюджету зазначеного податку здійснюється за результатами I кварталу року, що настає за звітним, у строки, встановлені для інших платників податку (абзац перший п. 157.11 ст. 157 Податкового кодексу), тобто протягом 10 днів, що настають за граничним строком подання звіту про використання коштів неприбутковими установами та організаціями.

У цьому разі неприбуткові організації зобов'язані подати звіт за I квартал 2013 р. та в установленний строк сплатити податок із нерозподіленої суми прибутку за ставкою 19%.

Строки подання звітності та сплати податкових зобов'язань з податку на прибуток

Нагадаємо, що з 01.01.2013 р. запроваджено новий порядок подання звітності та сплати податкових зобов'язань з податку на прибуток.

Новація полягає в тому, що платники податку на прибуток подають декларації з цього податку разом із фінансовою звітністю за наслідками податкового року, тобто один раз за рік (п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу). При цьому платники податку, які звітують за підсумками року, подають декларацію протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп. 49.18.3 п. 49.18 ст. 49 цього Кодексу).

У разі якщо платники, у яких дохід перевищує 10 млн. грн., за результатами 2012 р. не отримали прибутку, але за підсумками I кварталу стали прибутковими, то такі платники зобов'язані подавати декларації та фінансову звітність за півріччя, три квартали та рік і сплачувати податок за даними таких декларацій.

Платники, які за результатами минулого року отримали прибуток, а за підсумками I кварталу 2013 р. стали збитковими, мають право подати декларацію за I квартал і у II — IV кварталах припинити сплачувати авансові внески.

Податок на прибуток такі платники сплачують на підставі даних квартальних декларацій. Декларація з податку на прибуток у зазначених випадках пода-

ється у строки, визначені для квартального звітнього (податкового) періоду, тобто **протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем такого звітнього (податкового) кварталу** (пп. 49.18.2 п. 49.18, п. 49.19 ст. 49, п. 152.9 ст. 152 Податкового кодексу).

Нагадаємо, що нормами Податкового кодексу передбачено перенесення строку подання податкової звітності (у тому числі з податку на прибуток), у разі якщо останній день подання припадає на вихідний або святковий день; тоді останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем (п. 49.20 ст. 49 цього Кодексу).

Податкові зобов'язання, зазначені у поданій декларації з податку на прибуток, платники сплачують самостійно **протягом 10 календарних днів**, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Податковим кодексом.

При цьому перенесення строків сплати податкових зобов'язань у зв'язку з вихідними чи святковими днями Кодексом не передбачено.

У разі якщо останній день сплати податкового зобов'язання припадає на вихідний або святковий день, то таке зобов'язання необхідно сплатити в день, що передре вихідному або святковому дню.

Авансові внески з податку на прибуток вважаються узгодженим податковим зобов'язанням і сплачуються щомісяця **не пізніше 30 числа звітнього місяця**. Строк сплати авансових внесків, як і податкових зобов'язань з податку на прибуток, не переноситься, якщо останній день сплати припадає на вихідний або святковий день.

Для наочності граничні строки сплати авансових внесків протягом 2013 р. наведемо у вигляді таблиці:

Зарахування переплати з податку на прибуток у рахунок сплати авансових внесків

Пунктом 87.1 ст. 87 Податкового кодексу передбачено, що джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит) та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.

Сплату грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу можна здійснити також за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі заяви платника) до відповідних бюджетів.

Для сплати платниками щомісячних авансових внесків з податку на прибуток виділено спеціальні коди бюджетної класифікації. У зв'язку з цим Держказначейством України відкрито відповідні рахунки (наказ № 19).

Місяць	Граничний строк сплати
Січень	18 січня
Лютий	20 лютого
Березень	29 березня
Квітень	30 квітня
Травень	30 травня
Червень	27 червня
Липень	30 липня
Серпень	30 серпня
Вересень	30 вересня
Жовтень	30 жовтня
Листопад	29 листопада
Грудень	30 грудня

Спрямування надміру сплачених сум з одного платежу в погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів здійснюється виключно на підставі заяви платника податку відповідно до Порядку взаємодії органів державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, затвердженого наказом № 974/1597/499.

Обов'язковим реквізитом такої заяви є визначення платником напрямів перерахування коштів, що повертаються як надміру сплачені, одним із яких є погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів незалежно від виду бюджету.

Таким чином, надміру сплачені суми зобов'язань з податку на прибуток можна спрямувати на сплату щомісячних авансових внесків з цього податку на підставі поданої заяви. Аналогічну думку викладено в листі № 4420/6/15-14-15-13.

Відповідальність за несплату або несвоєчасну сплату авансових внесків

Підпунктом 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу встановлено, що податкове зобов'язання — це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та в строки, визначені податковим законодавством.

Як зазначалося вище, авансові внески вважаються узгодженим грошовим (податковим) зобов'язанням.

За несплату або несвоєчасну сплату авансових внесків передбачено відповідальність, встановлену ст. 126 Податкового кодексу, тобто такі самі санкції, як і за несплату узгодженого зобов'язання з податку на прибуток.

Так, відповідно до п. 126.1 цієї статті у разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, — **у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу;**

при затримці понад 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, — **у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу.**

При цьому якщо після закінчення встановлених строків погашення узгодженого грошового зобов'язання оплату не здійснено, то на суму податкового боргу нараховується пеня за кожен день прострочення із розрахунку 120% річних облікової ставки Нацбанку України (пп. 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 Податкового кодексу).

*Світлана ТИМОЩУК,
начальник відділу розгляду звернень Управління методології
податку на прибуток підприємств Департаменту координації
нормотворчої та методологічної роботи з питань оподаткування
Міністерства доходів і зборів України*

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Закон № 5083 — Закон України від 05.07.2012 р. № 5083-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні»

Наказ № 19 — наказ Мінфіну України від 17.01.2013 р. № 19 «Про затвердження змін до бюджетної класифікації»
Наказ № 974/1597/499 — наказ ДПА України, Мінфіну України та Держказначейства України від 21.12.2010 р. № 974/1597/499 «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань»

Наказ № 1171 — наказ ДПС України від 21.12.2012 р. № 1171 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей подання декларацій з податку на прибуток та сплати податку у 2013 році»

Лист № 4420/6/15-14-15-13 — лист ДПС України від 01.04.2013 р. № 4420/6/15-14-15-13 «Щодо зарахування переplatи з податку на прибуток в рахунок сплати авансових внесків з податку на прибуток»

*Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 23/2013, с. 16 — 21.*

Консолідована сплата податку на прибуток

З метою розширення ринків збуту товарів, надання послуг, наближення до можливих джерел сировини та палива, а також до потенційних споживачів продукції, робіт, послуг, економії на транспортних витратах тощо підприємства, що швидко розвиваються, відкривають філії та представництва. Отже, таким підприємствам важливо визначитися, в якому порядку сплачувати податок на прибуток ім та їх відокремленим підрозділам. Адже вони можуть обрати один із двох способів сплати податку на прибуток, а саме: відокремлені підрозділи можуть самостійно сплачувати податок на підставі даних свого податкового обліку (примому юридична особа, яка створила відокремлений підрозділ, при розрахунку податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, не бере до уваги податкові дані по відокремленому підрозділу); сплачувати податок на прибуток консолідовано, тобто юридична особа одержує дані податкового обліку від створеного нею відокремленого підрозділу й розраховує суму податку на прибуток, що підлягає сплаті ним до бюджету, одночасно за себе і за такий відокремлений підрозділ. Оскільки перший варіант не передбачає якихось особливостей (загальний порядок обліку згідно з розділом III Податкового кодексу), то у цій статті розглянемо правила консолідованої сплати податку на прибуток.

Визначення відокремленого підрозділу як платника податку на прибуток

Відповідно до пп. 133.1.1 п. 133.1 ст. 133 Податкового кодексу платниками податку на прибуток є суб'єкти господарювання — юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.

Водночас згідно з пп. 133.1.5 цього пункту платниками податку на прибуток є відокремлені підрозділи платників податку, зазначених у пп. 133.1.1 п. 133.1 ст. 133 Податкового кодексу, визначені відповідно до розділу I цього Кодексу, за винятком представництв.

Тобто відокремлені підрозділи платників можуть бути самостійними платниками податку на прибуток, проте такий статус вони мають право отримати лише у випадку, якщо розташовані на території іншої територіальної громади, ніж головне підприємство. Винятком є представництва, які для цілей розділу III Податкового кодексу є відокремленими підрозділами юридичної особи, розташованими поза її місцезнаходженням, та здійснюють представництво і захист інтересів юридичної особи, фінансуються такою юридичною особою і не отримують інших доходів, окрім пасивних. При цьому такий статус вони мають право отримати лише у випадку, якщо розташовані на території іншої територіальної громади, ніж головне підприємство.

У Цивільному кодексу під відокремленим підрозділом розуміють лише філії та представництва. Так, відповідно до частини першої ст. 95 цього Кодексу

філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює всі або частину її функцій.

Філії мають право здійснювати всі ті дії (або їх частину), які здійснює відповідно до статутних документів юридична особа, що їх створила. Зазвичай перелік таких дій визначається в положенні про філію, але зрозуміло, що їх коло не може бути ширше, ніж коло дій, які має право вчиняти сама юридична особа.

Представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи (частина друга ст. 95 Цивільного кодексу).

На відміну від філій представництва не мають право вчиняти фактичні дії, а їх правосуб'єктність обмежується лише юридичними діями — укладенням контрактів, захистом інтересів юридичної особи тощо.

Відповідно до частини четвертої ст. 95 зазначеного Кодексу керівники філій та представництв призначаються юридичною особою і діють на підставі виданої нею довіреності.

Водночас частиною п'ятою ст. 95 Цивільного кодексу передбачено, що відомості про філії та представництва юридичної особи включаються до Єдиного державного реєстру.

Статтею 1 Закону № 755 визначено, що відокремлений підрозділ юридичної особи — це філія, інший підрозділ юридичної особи, що перебуває поза її місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги від імені юридичної особи, або представництво, що здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи.

Так, відповідно до частини четвертої ст. 4 цього Закону відокремлені підрозділи юридичної особи не підлягають державній реєстрації. Проте відомості про них вносяться до їх реєстраційної справи та включаються до Єдиного державного реєстру.

Таким чином, у разі якщо відокремлений підрозділ розташований у межах однієї територіальної громади разом із головним підприємством, таке підприємство і його відокремлений підрозділ згідно з податковим законодавством розглядаються як єдиний платник податку на прибуток, що, у свою чергу, зобов'язує головне підприємство розраховувати та сплачувати податок на прибуток за всю юридичну особу. Якщо ж відокремлений підрозділ розташований на іншій, ніж головне підприємство, території, він є самостійним платником податку на прибуток.

Порядок реєстрації та обліку відокремленого підрозділу

Правила взяття на облік відокремленого підрозділу в територіальних органах Міндоходів України встановлено Порядком № 1588. Для взяття на облік відокремленого підрозділу юридичної особи платник податку (головне підприємство) подає до територіального органу Міндоходів України за своїм місцезнаходженням такі документи:

заяву за формою № 1-ОПП;

копію документа, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПОУ;

копію витягу з Єдиного державного реєстру із зазначенням відомостей про відокремлений підрозділ, якщо заявником є відокремлений підрозділ юридичної особи, відомості про яку включаються до Єдиного державного реєстру;

копію документа про реєстрацію, легалізацію, акредитацію, створення тощо, якщо заявником є відокремлений підрозділ юридичної особи, відомості про яку не включаються до Єдиного державного реєстру (у тому числі відокремлений підрозділ нерезидента).

Відокремлені підрозділи, які не включаються до Єдиного державного реєстру, зобов'язані подати зазначені документи до територіального органу Міндоходів України у 10-денний строк після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом).

Відокремлені підрозділи, які включаються до Єдиного державного реєстру, можуть подати зазначені документи до територіального органу Міндоходів України для взяття на облік за бажанням.

Згідно з п. 3.10 Порядку № 1588 після взяття платника податків на облік за основним місцем обліку територіальний орган Міндоходів України формує довідку про взяття на облік платника податків за формою № 4-ОПП. Така довідка надсилається платнику податків наступного робочого дня з дня взяття на облік. За згодою платника податків не пізніше наступного робочого дня після взяття його на облік така довідка може бути видана платнику податків чи його уповноваженій особі у територіальному органі Міндоходів України. Довідка про взяття на облік платника податків за формою № 4-ОПП є єдиним документом, який підтверджує взяття платника податків на облік в територіальному органі Міндоходів України. Довідка (свідоцтво) видається безоплатно та є дійсною лише на території України. На території держав, з якими Україна уклала міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, застосовується довідка-підтвердження статусу податкового резидента України.

У разі якщо господарська діяльність відокремленого підрозділу стає неприбутковою або головне підприємство несе великі витрати на фінансування такого підрозділу, головне підприємство може прийняти рішення про припинення діяльності такого відокремленого підрозділу. Рішення про ліквідацію, як і про створення філії, оформлюється протоколом чи наказом. Після цього юридична особа зобов'язана повідомити про ліквідацію відокремлених підрозділів за місцем державної реєстрації шляхом внесення відповідних додаткових відомостей до своєї реєстраційної картки.

У разі прийняття рішення про закриття відокремлених підрозділів юридичної особи їй необхідно у триденний строк від дати внесення до Єдиного державного реєстру відомостей про те, що юридична особа перебуває у процесі припинення, подати до територіального органу Міндоходів України, в якому такий підрозділ як платник податків перебуває на обліку, такі документи:

заяву про припинення платника податків за формою № 8-ОПП (додаток 17 до Порядку № 1588), дата якої фіксується в журналі за формою № 6-ОПП; оригінал довідки за формою № 4-ОПП;

копію розпорядчого документа (рішення) власника або органу, уповноваженого на те установчими документами про припинення;

копію розпорядчого документа про утворення комісії з припинення (ліквідаційної комісії) (пп. 11.1.1 п. 11.1 розділу XI Порядку № 1588).

Після дотримання всіх вимог, визначених нормами Порядку № 1588, та отримання відповідних довідок за встановленими формами облікова справа закритого відокремленого підрозділу юридичної особи долучається до облікової справи такої юридичної особи (пп. 11.11.6 п. 11.1 цього Порядку).

Вибір порядку консолідованої сплати податку на прибуток

Відповідно до п. 152.4 ст. 152 Податкового кодексу **вибір порядку консолідованої сплати податку на прибуток здійснюється платником податку самостійно до 1 липня року, що передує звітному, про що повідомляються територіальні органи Міндоходів України за місцезнаходженням такого платника податку та його філій (відокремлених підрозділів).**

Зміна порядку сплати податку протягом звітного року не дозволяється. При цьому відокремлені підрозділи подають до територіального органу Міндоходів України за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку. Рішення про сплату консолідованого податку поширюється також на відокремлені підрозділи, створені таким платником податку протягом будь-якого часу після такого повідомлення.

У разі якщо станом на 1 січня звітного року платник податку не мав відокремлених підрозділів, але створив відокремлений підрозділ (підрозділи) протягом такого звітного року, такий платник податку має право прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку в такому звітному році. Платник податку повідомляє територіальні органи Міндоходів України про прийняття такого рішення протягом 20 днів з моменту його прийняття. Обраний порядок сплати податку застосовується до зміни платником податку такого рішення і не потребує щорічного підтвердження.

Приклад 1

Підприємство «А» зареєстроване та здійснює діяльність у м. Чуднові, має філії у м. Кременці та м. Дубні. Підприємство сплачувало податок на прибуток консолідовано впродовж двох років, у тому числі протягом 2012 р.

Варіант 1. Підприємство вирішило перейти на загальну систему сплати податку на прибуток з 2013 р. Отже, до липня 2012 р. йому слід було повідомити про такий вибір територіальний орган Міндоходів України за своїм місцезнаходженням та за місцезнаходженням філій. Таке повідомлення підприємство подає у довільній формі.

Варіант 2. Підприємство вирішило у 2013 р. залишитися на консолідованій сплаті податку на прибуток. У такому разі воно не повинно подавати повідомлення про консолідовану сплату податку на прибуток до 1 липня 2012 р.

Слід зазначити, що **відповідальність за несвоєчасне та неповне внесення сум податку до бюджету за місцезнаходженням відокремлених підрозділів несе платник податку, у складі якого перебувають такі відокремлені підрозділи.**

Відображення в податковому обліку консолідованого податку на прибуток

Відповідно до п. 152.4 ст. 152 Податкового кодексу платник податку, який має у складі відокремлені підрозділи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням таких відокремлених підрозділів, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами розділу III цього Кодексу та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Сума податку на прибуток відокремлених підрозділів за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково виходячи із загальної

суми податку, нарахованого платником, розподіленого пропорційно питомій вазі суми витрат відокремлених підрозділів такого платника податку в загальній сумі витрат цього платника.

Для розподілу суми консолідованого податку між відокремленими підрозділами на головному підприємстві необхідно вести окремий облік витрат у цілому по головному підприємству для складання консолідованої декларації та окремий облік витрат відокремленими підрозділами для визначення розміру своєї частки у консолідованому податку за загальними правилами, встановленими розділом III Податкового кодексу.

Отже, сплачуючи податок на прибуток консолідовано, підприємство повинно сплачувати його одночасно за себе і за відокремлений підрозділ. Суму, яку йому потрібно сплатити за відокремлений підрозділ, таке підприємство визначає розрахунковим шляхом, а ту, яку слід перерахувати за себе, — зменшує на суму податку, перераховану за відокремлені підрозділи.

Приклад 2

Підприємство «Б», розташоване у м. Львові, сплачує податок на прибуток консолідовано, має у своєму складі відокремлений підрозділ у м. Трускавці (витрати філії за 2012 р. становлять 300 000 грн.) та відокремлений підрозділ у м. Кам'янці-Подільському (витрати філії за 2012 р. становлять 400 000 грн.). Загальна сума витрат по підприємству «Б» за 2012 р. — 2 500 000 грн. Сума податку на прибуток, нарахована за 2012 р., умовно дорівнює 20 000 грн. (14 400 + 2400 + 3200). У цьому разі в розрізі підрозділів податок на прибуток розподіляється таким чином:

сплата податку за місцезнаходженням підприємства «Б» = 20 000 x (2 500 000 - 300 000 - 400 000) : 2 500 000 = 14 400 грн.;

сплата податку на прибуток за місцезнаходженням філії у м. Трускавці = 20 000 x (300 000 : 2 500 000) = 2400 грн.;

сплата податку за місцезнаходженням філії у м. Кам'янці-Подільському = 20 000 x (400 000 : 2 500 000) = 3200 грн.

Станіслав БЕСКИДЕВИЧ, заступник начальника відділу моніторингу оподаткування суб'єктів малого та середнього підприємництва Управління податку на прибуток підприємств Департаменту оподаткування та контролю об'єктів і операцій Міністерства доходів і зборів України

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Цивільний кодекс — Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV

Закон № 755 — Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців»

Порядок № 1588 — Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом Мінфіну України від 09.12.2011 р. № 1588

Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 23/2013, с. 22 — 26.

Податкові різниці: податковий облік

Підвищення інвестиційної привабливості, прискорення економічного зростання та полегшення доступу до ринків капіталу диктують у сучасних умовах насамперед необхідність своєчасного та поступового перегляду існуючих положень і норм законодавства. Уніфікація та спрощення обліку створюють умови для прозорості облікових процедур та однозначного їх сприйняття.

З прийняттям Податкового кодексу здійснено гармонізацію бухгалтерського та податкового обліку. Однак, враховуючи інтереси бізнесового суспільства щодо впорядкування взаємовідносин та побудови взаємної відповідальності, перед державою постійно постає питання недопущення виникнення можливостей ухилення від оподаткування, оптимізації та звуження бази оподаткування. Зважаючи на можливі розбіжності між критеріями визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві, виникають податкові різниці.

Розглянемо детальніше, які платники подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць, причину їх виникнення та види податкових різниць.

Види податкових різниць

Визначення податкових різниць наведено у пп. 14.1.188 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу.

Так, податкова різниця — це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового кодексу.

Податкові різниці поділяються на тимчасові та постійні.

Тимчасова податкова різниця — це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Розглянемо це на прикладі.

Приклад

На початок 2012 р. залишкова вартість основних виробничих засобів підприємства становила 100 000 грн. Протягом зазначеного року підприємство здійснило капітальний ремонт цих засобів у межах 10% ліміту, тобто у сумі 10 000 грн.

Відповідно до положень Податкового кодексу понесені витрати підприємство враховує у складі витрат, які використовуються для зменшення отриманих доходів та обрахунку об'єкта оподаткування з податку на прибуток, тоді як згідно із принципами бухгалтерського обліку такі витрати відносяться до балансової вартості основних засобів, капіталізуються та поступово переносяться до витрат за методами амортизації.

У цьому випадку виникає тимчасова податкова різниця у сумі 10 000 грн., що підлягає анулюванню у наступних податкових періодах та приведе до збільшення прибутку в бухгалтерському обліку в розмірі амортизаційних відрахувань.

Постійна податкова різниця — це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах.

При цьому постійні податкові різниці поділяються на постійну податкову різницю, що підлягає вирахуванню, та постійну податкову різницю, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду.

При визначенні податкового прибутку звітного періоду за даними бухгалтерського обліку обліковий прибуток коригується на суму постійних податко-

вих різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітнього періоду.

Постійні податкові різниці можуть виникати у випадках, коли фактичні витрати підприємства на відповідні цілі перевищують норми витрат, встановлені податковим законодавством.

Наприклад, коли фактичні витрати підприємства на відрядження працівників, представницькі витрати, навчання перевищують норми витрат, встановлені на ці цілі податковим законодавством.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності визначаються відповідно до ПБО 27.

Порядок визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, склад доходів і витрат передбачено у розділі III Податкового кодексу. Методологічна база цього розділу тісно пов'язана із методологією бухгалтерського обліку щодо визнання доходів і витрат. Зокрема, відповідно до п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень цього Кодексу.

Крім цього, платники податку, які відповідно до Закону про бухоблік застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат за такими стандартами з урахуванням положень Податкового кодексу.

При застосуванні положень Податкового кодексу, в яких міститься посилання на положення (стандарти) бухгалтерського обліку, платники податку застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності.

Однак, незважаючи на те, що при обрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток здійснено перехід на метод нарахувань, Податковим кодексом передбачено вимогу обов'язкового врахування при визначенні доходів та витрат окремих особливостей, які встановлено податковим законодавством.

Застосування ПБО 27

Обов'язок подання квартальної або річної фінансової звітності (крім малих підприємств) передбачено п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу. Така звітність подається у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

У складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Відповідно до п. 2 розділу I ПБО 27 положення цього пункту застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства), які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток.

Водночас зауважимо, що застосування вимог щодо відображення в фінансовій звітності податкових різниць поширюється не на всіх платників податку на прибуток, зокрема, згідно з п. 2 розділу I ПБО 27 застосування його вимог не поширюється на банки, бюджетні установи та суб'єктів малого підприємництва — юридичних осіб, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 Податкового кодексу, та застосовують порядок спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат.

Фінансова звітність з урахуванням податкових різниць подається платниками податку на прибуток починаючи зі звітних періодів 2013 р.

Оскільки з 2013 р. запроваджено подання податкової декларації з податку на прибуток за наслідками податкового року, то перший термін для надання інформації про податкові різниці виникне у більшості платників податку на прибуток саме за наслідками 2013 р., тобто у 2014 р.

Водночас для окремих платників Податковим кодексом встановлено деякі особливості щодо сплати авансових внесків з податку на прибуток, які в свою чергу впливають і на строки подання податкової декларації та фінансової звітності з урахуванням податкових різниць у 2013 р.

Так, відповідно до п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу у разі якщо платник податку, який сплачує авансовий внесок, за підсумками I кварталу звітного (податкового) року не отримав прибуток або отримав збиток, він має право подати податкову декларацію та фінансову звітність за I квартал. Такий платник податку авансових внесків у II—IV кварталах звітного (податкового) року не здійснює, а податкові зобов'язання визначає на підставі податкової декларації за підсумками першого півріччя, трьох кварталів та за рік, яка подається до територіальних органів Міндоходів України в строки, передбачені пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 Податкового кодексу, тобто протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя).

Крім того, правила, встановлені зазначеним пунктом, поширюються і на платника податку, який за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримав прибутку або отримав збиток, податкові зобов'язання не нараховував і не має базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, а за підсумками I кварталу отримує прибуток. Такий платник має подати податкову декларацію за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік для нараховування та сплати податкових зобов'язань.

Отже, у разі якщо платник податку на прибуток протягом 2013 р. переходить на квартальне подання декларації з податку на прибуток, та у разі, якщо він не підпадає під критерії малого підприємства, то такий платник щокварталу подає і фінансову звітність з урахуванням податкових різниць.

Причини виникнення податкових різниць

Податкові різниці виникають внаслідок здійснення господарських операцій, які мають різну оцінку та/або критерії визнання в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

Так, п. 137.1 ст. 137 Податкового кодексу визначено, що дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. При цьому згідно з п. 8 ПБО 15 дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності, зокрема, умови щодо передачі покупцеві ризиків й вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію (товар, інший актив). Крім цього, відповідно до п. 137.18 ст. 137 Податкового кодексу за цінними паперами, придбаними платником податку з метою їх продажу або утримання до дати погашення, сума процентів включається до складу його доходів за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами розділу III Податкового кодексу.

Відповідно до пп. 14.1.228 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відносяться витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням розділу III цього Кодексу.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподільних постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Згідно з п. 7 ПБО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено.

Тобто на відміну від Закону про прибуток Податковим кодексом суттєво наближено механізм обрахунку суми оподатковуваного прибутку до принципів бухгалтерського обліку.

Однак цим Кодексом передбачено окремі обмеження у визнанні доходів і витрат, зокрема, при застосуванні звичайних цін, отриманні штрафів, пені, неустойки, держмити, нарахуванні акцизного податку, рентної плати, цільової надбавки, отриманні поворотної фінансової допомоги, врегулюванні сумнівної дебіторської заборгованості, збільшенні витрат на збитки минулих років, обмеженні витрат на суми понад граничні норми при перерахуванні на користь неприбуткових установ, профспілок, роботодавців, для благодійної діяльності, охорони культурної спадщини, розвитку національних фільмів, а також обмеження щодо інжинірингу, консалтингу, маркетингу, реклами тощо.

При визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку фінансовий результат до оподаткування, обрахований шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнано і оцінено відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

При систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в регістрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць.

Податкові різниці, які враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) за звітний період, з метою бухгалтерського обліку поділяються на податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, інших доходів, собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних витрат, інших витрат, надзвичайних доходів і витрат.

Приклад. *Відповідно до пп. 139.1.15 п. 139.1 ст. 139 Податкового кодексу витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, не включаються до складу витрат, якщо виконується будь-яка з умов, передбачених цим пунктом.*

Водночас у разі відповідності ознакам, визначеним ПБО 16, такі витрати визнаються витратами і відображаються у відповідному порядку на рахунках бухгалтерського обліку. Внаслідок цього виникає податкова різниця.

Крім того, постійні різниці, наприклад, можуть виникнути також в сумі індексації та амортизації основних засобів, у сумі сплачених штрафів тощо.

Тимчасові різниці виникають при встановленні різних строків корисної експлуатації основних засобів, їх ремонті та модернізації, в операціях з сумнівними боргами, при нарахуванні забезпечень тощо.

В основу групування різниць покладено складові доходів і витрат, передбачених ПБО 15 та ПБО 16. Як наслідок інформація про податкові різниці порівнюватиметься із показниками Звіту про фінансові результати, які формуються на підставі цих ПБО.

Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці накопичується в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією — тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Тимчасові податкові різниці розподіляються між звітними періодами та активами і зобов'язаннями, пов'язаними з ними, для врахування при визначенні податкового прибутку (збитку) і відображення сум тимчасових податкових різниць, що припадають на звітний період, у відповідних регістрах бухгалтерського обліку.

Дані про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, що наведені у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, узагальнюються у зведеному регістрі та використовуються для складання відповідних форм фінансової звітності.

Ілля СИЧЕВСЬКИЙ,

*заступник начальника Управління — начальник відділу адміністрування
податку на прибуток та податкових платежів
Департаменту оподаткування юридичних осіб ДПС України*

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Закон про прибуток — Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (утратив чинність)

ПБО 15 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Дохід», затверджене наказом Мініну України від 29.11.99 р. № 290

ПБО 16 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати», затверджене наказом Мініну України від 31.12.99 р. № 318

ПБО 27 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Мініну України від 25.01.2011 р. № 27

*Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 16/2013, с. 21 — 25.*

Маркетингові послуги: оформлення та податковий облік

У науковій літературі існує багато визначень поняття маркетингу.

Так, маркетинг (англ. *marketing*) — це діяльність, спрямована на створення попиту та досягнення цілей підприємства через максимальне задоволення потреб споживачів.

Крім того, маркетинг — це планування і ведення всебічної діяльності, пов'язаної з товаром, з метою здійснення оптимального впливу на споживача

для забезпечення максимального споживання за оптимальної ціни та одержання в результаті цього довгострокового прибутку.

З метою оподаткування під маркетинговими послугами (маркетингом) слід розуміти послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управління рухом продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків (пп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

До маркетингових послуг належать: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та поширення інформації про продукцію (роботи, послуги).

У торговельній сфері маркетинг передбачає проведення комплексу таких заходів: аналіз кон'юнктури ринку, дослідження в галузі ціноутворення, вплив на рівень попиту, налагодження комунікацій, розгортання служб сервісу тощо.

Таку діяльність суб'єкти господарювання можуть здійснювати самостійно за наявності відповідних фахівців, проте для вирішення зазначених питань вони найчастіше залучають фахові організації, що надають маркетингові послуги.

Деякі маркетингові послуги можуть надаватись як додаткові послуги, що супроводжують процес продажу, та іншими контрагентами підприємства — постачальниками (підрядчиками) та/або покупцями.

Для здійснення маркетингової діяльності підприємство повинно:

проводити комплексні дослідження ринку;

здійснювати аналіз ринку;

сегментувати ринок;

позиціонувати товар;

розробляти маркетинг-мікс (маркетинговий комплекс) тощо.

Маркетингові послуги можуть, зокрема, оплачуватися та проводитися за ініціативою власника торговельної марки, виробника продукції, дистриб'ютора, торговельної мережі. При цьому витрати на маркетингові послуги несе безпосередньо замовник цих послуг.

Замовниками маркетингових послуг можуть бути будь-які підприємства. Проте, як правило, це великі товаровиробники та оптові продавці (дистриб'ютори). Досить часто підприємства купують готові дослідження певного ринку.

При цьому виконавцями таких послуг можуть бути лише суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність, що відповідає нормам КВЕД ДК 009:2010.

Тобто суб'єктам господарювання, які планують замовити маркетингові послуги (замовникам), слід звернути увагу на те, чи відповідає діяльність виконавця КВЕД 73.20 «Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення суспільної думки».

Документальне оформлення маркетингових послуг

Головною умовою для врахування у складі податкових витрат витрат на проведення маркетингових послуг є їх документальне підтвердження та зв'язок таких витрат з господарською діяльністю платника податку.

Підтвердженням зв'язку витрат на маркетингові послуги з господарською діяльністю суб'єкта господарювання можуть бути такі документи:

наказ по підприємству, в якому потрібно обґрунтувати необхідність проведення таких маркетингових досліджень (наприклад, у зв'язку з виходом на ринок нового виду продукції), зазначивши період їх проведення, територію, назву виду продукції, категорію потенційних споживачів тощо. Водночас разом з наказом можна розробити план заходів з розповсюдження такого виду продукції, в якому передбачити укладення договору на проведення маркетингових досліджень;

договір на проведення маркетингових досліджень, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства. У розділі «Предмет договору» потрібно зазначити конкретний вид маркетингових досліджень, мету їх проведення, регіон тощо. При цьому в такому договорі потрібно зазначити напрями та об'єкти маркетингових досліджень, зокрема:

дослідження попиту на дану продукцію і відомостей про можливих споживачів; вивчення потенційних можливостей здійснення операцій з купівлі-продажу об'єкта маркетингових досліджень на певній території, дослідження необхідного обсягу продажу і пошук покупців, вивчення потреб та ефективності проведення рекламної кампанії щодо даної продукції.

Водночас у договорі слід передбачити умову про те, що результат маркетингових досліджень оформляється актом приймання-передачі послуг та письмовим звітом.

Підтвердженням фактичного отримання маркетингових послуг можуть бути, зокрема, але не виключно, такі документи:

акт приймання-передачі послуг або інший документ, що підтверджує фактичне надання таких послуг;

звіт про проведення маркетингових досліджень, у якому мають бути викладені результати таких досліджень і надані рекомендації замовнику.

Акт приймання-передачі послуг повинен мати всі обов'язкові реквізити первинних документів, передбачені п. 2 ст. 9 Закону про бухоблік, а саме: назву документа (форми), дату і місце складання, найменування підприємства, від імені якого складено документ, зміст і обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у господарській операції.

Розділ акта приймання-передачі послуг, у якому викладено суть господарської операції, має за змістом відповідати даним договору на надання маркетингових послуг і даним звіту про проведені маркетингові дослідження.

Крім того, в актах виконаних робіт мають бути конкретний перелік наданих послуг, місце і дата їх надання, а також зазначено, в чому виражено їх результат.

У звіті про проведення маркетингових досліджень повинна міститися інформація про:

аналіз конкуренції між найбільшими виробниками на оптовому та роздрібному ринках продажу і оцінку рівня конкуренції;

основні тенденції розвитку ринку, динаміку зміни цін, асортимент продукції (товару);

політику ціноутворення, аналіз імпорту й експорту продукції (товарів) та їх вплив на ринок;

потенційних споживачів і кількісні показники (місткість ринку) планованого продажу;

прогноznий план продажу;

оцінку ризиків, фінансовий план, аналіз ефективності проекту; прогнозний рівень рентабельності, термін окупності проекту; висновки та рекомендації за результатами проведеного дослідження.

Отже, лише при дотриманні вищезазначених умов платники податку на прибуток мають право віднести витрати на маркетинг до складу податкових витрат. При цьому їм потрібно пам'ятати, що всі первинні документи, пов'язані з відповідними операціями, зокрема накладні, роздавальні відомості, акти списання запасів тощо, також дадуть можливість підтвердити понесення таких витрат.

Відображення витрат на маркетинг у податковому обліку

Відповідно до пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу витрати — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Згідно з п. 138.2 ст. 138 цього Кодексу витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, установлених розділом II Кодексу.

Підпунктом «г» пп. 138.10.3 п. 138.10 ст. 138 Податкового кодексу передбачено, що до складу інших витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, включаються витрати на збут, зокрема витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродажну підготовку товарів.

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ст. 138 Податкового кодексу).

Водночас платникам податку на прибуток слід врахувати норми пп. 139.1.13 п. 139.1 ст. 139 цього Кодексу, згідно з яким витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів, які підлягають оподаткуванню згідно з п. 160.8 ст. 160 цього Кодексу) в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному, а для банків — в обсязі, що перевищує 4% доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному, не включаються до складу витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування.

При цьому не включаються до складу витрат у повному обсязі витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами у разі, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус з урахуванням положень п. 161.3 ст. 161 Податкового кодексу.

Тобто у разі якщо маркетингові послуги придбаваються у нерезидента, витрати на такі послуги враховуються при визначенні податкових зобов'язань з урахуванням обмежень, встановлених пп. 139.1.13 п. 139.1 ст. 139 Податкового кодексу.

Зазначені витрати враховуються у складі витрат лише на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення таких витрат.

Відображення у звітності витрат на маркетинг

Витрати на маркетинг відображаються у рядку 06.2 «Витрати на збут» Податкової декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженої наказом № 1213.

Приклад. *Маркетинговий відділ торговельного підприємства «А» з метою збільшення обсягу продажу продукції у IV кварталі 2012 р. здійснив такі витрати:*

на виготовлення кольорових листівок зразків товарів, що реалізуються підприємством, — 1400 грн.;

на розміщення в пресі реклами про знижки та акції на товари — 1500 грн.;

на оформлення вітрин у магазині — 1250 грн.;

на оплату праці працівників маркетингового відділу підприємства — 20 000 грн.

Таким чином, підприємство «А» у рядку 06.2 «Витрати на збут» Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2012 р. повинно було відобразити витрати на маркетинг у сумі 24 150 грн.

Олексій ЗАДОРЖНИЙ,

заступник начальника Управління

Департаменту оподаткування юридичних осіб ДПС України,
та Станіслав БЕСКИДЕВИЧ,

головний державний податковий ревізор-інспектор Управління
адміністрування податку на прибуток та податкових платежів

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні — Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Наказ № 1213 — наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2011 р. № 1213 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства»

КВЕД ДК 009:2010 — КВЕД ДК 009:2010 «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010», затверджений наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457

*Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 13/2013, с. 34 — 37.*

Податковий облік у страхувальника

Фінансовий стан підприємства і його стабільність значною мірою залежать від того, яке майно є в його розпорядженні, в які активи вкладено капітал і який дохід вони йому приносять. Саме тому в системі страхових відносин забезпечення страхового захисту майна є пріоритетним. У цій статті пропонуємо детальніше розглянути податковий облік майнового страхування у платника податку — страхувальника.

Види майнового страхування

Відповідно до ст. 4 Закону № 85 майнове страхування — це сфера страхування, в якій об'єктом страхових відносин є майнові інтереси, що не суперечать законодавству України, пов'язані з володінням, користуванням і розпоряд-

женням майном юридичних або фізичних осіб, які здійснюються на підставі добровільно укладеного договору між страховиком і страхувальником.

Перелік видів страхування (майнове, відповідальності, особисте), внески за якими зменшують оподатковувану базу платника податку на прибуток, визначено у пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу. З цього переліку до майнового належать такі види страхування:

ризиків загибелі врожаю;

транспортування продукції платника податку;

майна платника податку;

об'єкта фінансового лізингу, а також оперативного лізингу, концесії державного чи комунального майна за умови, якщо це передбачено договором;

фінансових, кредитних та інших ризиків платника податку, пов'язаних із провадженням ним господарської діяльності.

Серед видів майнового страхування є як добровільні, так і обов'язкові.

Підпунктом 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу передбачено необхідність застосування в податковому обліку звичайної ціни страхового тарифу, методику визначення якої затверджено розпорядженням № 3259. Цією методикою встановлено, що у випадку обов'язкового страхування розмір страхового тарифу для відповідного виду затверджується Кабінетом Міністрів України, а у разі добровільного страхування звичайною ціною є страховий тариф, який зазначається в правилах страхування.

Тому платникам податку на прибуток — страхувальникам варто враховувати вимоги щодо встановлення в договорі страхування розміру страхового тарифу.

Агрострахування

З 01.07.2012 р. набрав чинності Закон № 4391, яким врегульовано економічні відносини щодо страхового захисту майнових інтересів сільськогосподарських виробників у разі настання страхових подій — це страхування сільськогосподарської продукції з державною фінансовою підтримкою.

На сьогодні до цього Закону вже видано низку підзаконних актів.

Так, постановою № 813 затверджено Порядок та умови надання сільськогосподарським виробникам державної підтримки. Цим документом передбачено, що державна підтримка надається аграріям у формі компенсації до 50% вартості страхового платежу.

Наказом № 611 та розпорядженням 1671 затверджено Вимоги щодо участі страхових компаній (страховиків) у страхуванні сільськогосподарської продукції з державною підтримкою.

Наказом № 660 та розпорядженням № 1968 затверджено 10 нормативних документів, основними з яких є Стандартні страхові тарифи та Стандартний договір, що дасть змогу унеможливити шахрайство з боку страховиків.

У податковому обліку укладення договорів добровільного страхування сільськогосподарських ризиків, у тому числі сільськогосподарської продукції з державною підтримкою, регулюється пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу.

При цьому оскільки об'єктом страхування у такому договорі є ризик втрати врожаю конкретної сільськогосподарської культури або загибелі чи вимушеного забою тварин певного виду і віку, то витрати у вигляді страхового платежу відносяться до складу податкової собівартості саме цієї культури чи виду тварин.

Таким чином, витрати на страхування сільськогосподарських культур чи тварин, птиці, риби тощо відповідно до п. 138.4 ст. 138 Податкового кодексу визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації врожаю чи тварин, птиці, риби тощо.

Страхування транспортування продукції (вантажу)

Об'єктом добровільного страхування транспортування продукції (вантажу) є майнові інтереси страхувальника, який є власником, користувачем чи розпорядником цього вантажу, порушені внаслідок ушкодження, знищення, зникнення безвісти вантажу за будь-якого способу його транспортування.

Відповідно до пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу до витрат платника податку відносяться будь-які витрати із страхування транспортування продукції платника податку. Зазначимо, що на практиці страхування транспортування продукції більш поширене як страхування вантажів. Цей добровільний вид страхування передбачає зобов'язання страховика виплатити страхувальнику відповідну суму страхового відшкодування в разі настання страхової події, що спричинила збитки від пошкодження чи повної втрати всього або частини застрахованого вантажу, завдані з будь-якої причини, за винятком зазначених у договорі страхування.

Звертаємо увагу на те, що застрахована підприємством продукція (вантаж) повинна бути продукцією цього платника податку, тобто перебувати у його власності.

Отже, страхувальники мають право включати до витрат суми страхових платежів за договорами страхування продукції (вантажів), якщо на дату укладення договору страхування вони мають або отримали право власності на продукцію, що перевозиться.

Витрати на страхування продукції (вантажів) можуть бути віднесені до різних статей витрат залежно від того, що є вантажем — придбані матеріали, сировина, товари, готова продукція тощо.

Наприклад, витрати на страхування транспортування придбаних матеріалів, сировини, напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, включаються до собівартості виготовлених та реалізованих товарів згідно з п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу. Якщо ж страхується перевезення власної готової продукції (товарів), то страхувальник може включити суму страхового платежу до витрат на збут відповідно до пп. 138.10.3 п. 138.10 цієї статті.

Для організації оптимального транспортування вантажів, особливо при експортно-імпорتنних поставках товарів, підприємство може укласти договір транспортного експедирування з підприємством-експедитором. Відповідно до Закону № 1955 за договором транспортного експедирування одна сторона (експедитор) зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу. Статтею 13 цього Закону встановлено, що експедитор здійснює страхування вантажу та своєї відповідальності згідно із законом та договором транспортного експедирування. Тож постає питання: чи має право підприємство-експедитор формувати витрати на страхування вантажу, якщо обов'язковість такого страхування визначено договором транспортного експедирування з клієнтом?

Як уже зазначалося, при визначенні об'єкта оподаткування враховуються витрати із страхування транспортування продукції платника податку, тому при укладанні експедитором договору страхування продукції (товарів) клієнта,

що транспортується, такий платник податку, якому не належить продукція, не враховує страхові платежі у складі податкових витрат.

Крім того, у разі компенсації зазначених витрат клієнтом такі суми включаються до складу інших доходів експедитора на підставі пп. 135.5.14 п. 135.5 ст. 135 Податкового кодексу.

Страховання майна платника податку

Страховання майна може бути як обов'язковим (страховання предмета іпотеки, страхування майна, переданого у концесію, тощо), так і добровільним (страховання КАСКО, виробничих приміщень, обладнання, готової продукції, споруд, будівель тощо).

Підпунктом 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу встановлено, що до витрат платника податку відносяться витрати на страхування майна платника, об'єкта фінансового лізингу, а також оперативного лізингу, концесії державного чи комунального майна за умови, якщо це передбачено договором.

Одним із найпоширеніших видів майнового страхування є страхування основних засобів, що спрямоване на запобігання шкоди від настання різних негативних подій і сприяє відновленню виробничого процесу. Слід наголосити, що як страхові платежі за договором страхування основних засобів та інших необоротних активів, так і застраховані збитки, яких може зазнати платник податку у випадку пошкодження, знищення чи викрадення застрахованого майна, відносяться до складу податкових витрат, якщо ці основні засоби безпосередньо використовуються в господарській діяльності платника податку — страхувальника. Тож у пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу йдеться виключно про виробничі основні засоби, оскільки невиробничі основні засоби згідно з п. 144.3 ст. 144 цього Кодексу — це необоротні матеріальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку.

Право на включення страхових платежів до складу витрат у податковому обліку мають також орендарі за договорами оперативної оренди та лізингодавці за договорами фінансового лізингу.

Таким чином, в умовах дії Податкового кодексу не має значення, кому належить орендоване майно — орендарю (лізингоотримувачу) чи орендодавцю (лізингодавцю), якщо умову страхування майна орендарем передбачено договором оренди (лізингу).

Зауважимо, що витрати у вигляді страхування орендованого майна враховуються у зменшення бази оподаткування, лише якщо вони безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

У податкових деклараціях з податку на прибуток відображення суми страхових платежів за договорами страхування орендованого майна, як і у випадку страхування власного майна платника податку, залежить від того, з якою метою використовується орендоване майно — для загальновиробничих потреб, адміністративних чи з метою збуту продукції, залежно від чого такі витрати відображаються у відповідних рядках додатків до декларацій.

Зазначені витрати на підставі п. 138.1 ст. 138 Податкового кодексу відносяться до складу інших витрат. Відповідно до п. 138.5 ст. 138 цього Кодексу інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку страхувальника витрати на страхування об'єктів страхування включаються до складу витрат звітного періоду відповідно до ПБО 16. Зокрема, у разі якщо здійснення операції забезпечується одержанням економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом системного розподілу вартості цієї операції між відповідними звітними періодами.

Тож якщо страхувальником за договором страхування основних засобів чи об'єкта оренди здійснено попередню оплату страхових послуг на рік, то до складу витрат такого платника податку у звітному (податковому) періоді включається лише відповідна сума витрат зі страхування, розподілена між звітними періодами, незалежно від здійснення попередньої оплати.

У разі настання страхової події з майном підприємства платнику слід керуватися нормою абзацу другого пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу, а саме: у звітному податковому періоді, коли настав страховий випадок, застраховані збитки відносяться до витрат (за виключенням франшизи), а отримане страхове відшкодування — до доходів у звітному періоді його отримання. Щодо дати збільшення витрат, то застраховані збитки, понесені страхувальником, відносяться до складу його витрат у податковому періоді, у якому було складено страховий акт (аварійний сертифікат).

Іпотечне страхування

На законодавчому рівні іпотечне страхування є страхуванням предмета іпотеки від ризиків випадкового знищення, випадкового пошкодження або псування і є обов'язковим відповідно до ст. 7 Закону № 85 та ст. 8 Закону № 898.

Механізм регулювання питань з іпотечного страхування (форма типового договору, розміри страхових сум і порядок виплати страхового відшкодування, методика актуарних розрахунків страхових тарифів тощо) визначено Порядком № 358.

Страхові внески за цим видом обов'язкового майнового страхування на підставі пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу також враховуються у складі податкових витрат. При цьому податкові витрати зі страхування об'єкта іпотеки визначаються виходячи з вартості майна, визначеної експертом (суб'єктом оціночної діяльності) при проведенні оцінки цього майна (п. 21 Порядку № 358 та ст. 41 Закону № 85).

У разі настання страхової події переважно вигодонабувачем за договором іпотечного страхування є банк-кредитор, оскільки ст. 8 Закону № 898 надає пріоритет задоволенню вимог іпотекодержателя. Цією статтею передбачено, що у разі настання страхового випадку іпотекодержатель має переважне право на задоволення своєї вимоги за основним зобов'язанням із суми страхового відшкодування, або за згодою сторін іпотечного договору страхування виплату може бути спрямовано на відновлення предмета іпотеки. Отже, якщо за договором іпотечного страхування банк-кредитор є вигодонабувачем, то він не може застосовувати зазначені норми абзацу другого пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу, оскільки зазвичай не є страхувальником. У цьому випадку сума отриманого страхового відшкодування включається до складу інших доходів банку відповідно до пп. 135.5.14 п. 135.5 ст. 135 цього Кодексу.

Страхування фінансових, кредитних та інших ризиків

У пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу зазначено, що до складу витрат платника податку включаються будь-які витрати із страхування фінансових,

кредитних, інших ризиків платника, пов'язаних із провадженням ним господарської діяльності, в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, що діє на момент укладення такого страхового договору.

Незважаючи на те що поняття фінансового ризику, так само як і поняття комерційного ризику чинним законодавством не визначено, страхові компанії досить часто надають послуги страхування саме таких ризиків. На практиці під такими ризиками розуміють, як правило, ризики виникнення збитків у страхувальника у зв'язку із невиконанням контрагентами своїх зобов'язань, визначених договорами, зміною умов провадження господарської діяльності, виникненням непередбачуваних витрат, а також кредитні, інфляційні, інвестиційні ризики та ризики втрат внаслідок операцій у фінансово-кредитній та біржовій сферах тощо.

Страхування фінансових ризиків завжди було популярним, оскільки переважно цей вид використовується як фінансовий інструмент для вирішення питань, далеких від реального страхування.

Водночас за своєю суттю найближчим до страхування фінансових ризиків є страхування депозитів, кредитів, інвестицій, гарантій.

Страхування депозитів полягає у створенні системи захисту грошових вкладів, що є на депозитних рахунках у комерційних банках, на випадок банкрутства цих банків. Податковим кодексом у пп. 14.1.44 п. 14.1 ст. 14 надано визначення терміна «депозит (вклад)» — це кошти, які надаються фізичними чи юридичними особами в управління резиденту, визначеному фінансовою організацією згідно із законодавством України, або нерезиденту на строк або на вимогу та під процент на умовах видачі на першу вимогу або повернення у зв'язку із закінченням встановленого договором строку.

Отже, якщо підприємство розміщує кошти на депозитному банківському рахунку з метою отримання суми процентів при здійсненні ним господарської діяльності (звісно, що така операція спрямована на отримання доходу), то суми понесених на страхування депозиту витрат платника податку включаються до складу його податкових витрат.

Об'єктом страхування кредитних ризиків виступають майнові інтереси, пов'язані з матеріальними збитками, що можуть бути завдані страхувальнику-кредитору внаслідок невиконання позичальником своїх зобов'язань, передбачених кредитним договором (договором позики). Наприклад, страховими випадками можуть бути повернення або часткове повернення позичальником кредиту, невилплата ним відсотків у повному обсязі та в установлені кредитним договором строки, невиконання інших зобов'язань. На практиці найпоширенішими є страхування кредитів, коли страхувальником виступає кредитор-вигодонабувач, та страхування відповідальності позичальника за непогашення кредиту, коли страхувальник-позичальник не є вигодонабувачем.

Олексій ЗАДОРЖНИЙ,

*начальник Управління методології податку на прибуток підприємств
Департаменту координації нормотворчої та методологічної роботи з питань
оподаткування Міністерства доходів і зборів України*

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Закон № 85 — Закон України від 07.03.96 р. № 85/96-ВР «Про страхування»

Закон № 898 — Закон України від 05.06.2003 р. № 898-IV «Про іпотеку»

Закон № 1955 — Закон України від 01.07.2004 р. № 1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність»

Закон № 4391 — Закон України від 09.02.2012 р. № 4391 «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою»

Постанова № 813 — постанова Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 р. № 813 «Про затвердження Порядку та умов надання сільськогосподарським товаровиробникам державної підтримки у страхуванні сільськогосподарських культур шляхом здешевлення страхових платежів (премій) і переліку сільськогосподарських культур та видів страхових ризиків (продуктів), на які у 2012 році надається компенсація вартості страхових платежів (премій)»

Розпорядження № 1671 — розпорядження Нацкомфінпослуг від 09.10.2012 р. № 1671 «Про затвердження Вимог щодо участі страхових компаній (страховиків) у страхуванні сільськогосподарської продукції з державною підтримкою»

Розпорядження № 1968 — розпорядження Нацкомфінпослуг від 30.10.2012 р. № 1968 «Про деякі питання здійснення страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою»

Розпорядження № 3259 — розпорядження Держфінпослуг України від 30.12.2004 р. № 3259 «Про затвердження Методики визначення звичайної ціни страхового тарифу»

Наказ № 611 — наказ Мінагрополітики України від 09.10.2012 р. № 611 «Про затвердження Вимог щодо участі страхових компаній (страховиків) у страхуванні сільськогосподарської продукції з державною підтримкою»

Наказ № 660 — наказ Мінагрополітики України від 30.10.2012 р. № 660 «Про деякі питання здійснення страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою»

Порядок № 358 — Порядок і Правила обов'язкового страхування предмета іпотеки від ризиків випадкового знищення, випадкового пошкодження або псування, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 06.04.2011 р. № 358

ПБО 16 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318

*Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 17-18/2013, с. 14 — 19.*

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Реєстр виданих та отриманих податкових накладних: нова форма й особливості його ведення

Наказ № 1340, яким затверджено форму Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядок його ведення (далі — Реєстр), набрав чинності з 01.03.2013 р. Отже, платники ПДВ із зазначеної дати повинні вести Реєстр за новою формою. Відповідно до п. 201.15 ст. 201 Податкового кодексу щомісяця в терміни, передбачені для подання податкової звітності (календарний місяць), платники ПДВ повинні подавати до органу ДПС копії записів у реєстрах за такий період в електронному вигляді. Нова форма Реєстру порівняно з діючою суттєво не змінилась, а тому і порядок його заповнення містить лише нові положення, пов'язані зі змінами в законодавстві та деталізацією існуючих норм. Зупинимось детальніше на змінах, внесених до форми Реєстру.

Зміни до форми Реєстру

Службові поля 021 — 024, у яких відображаються спеціальні режими оподаткування, приведені до відповідності із назвою декларації.

У службовому полі 03 «Звітний (податковий) період» міститься службове поле «ознака квартального звітування», яке має заповнюватися платниками, котрі обрали звітний податковий період — квартал.

У службовому полі 04 «Платник» уточнено найменування платника ПДВ в умовах дії угоди про розподіл продукції, а саме: зазначено, що таким платником є інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Розділ I Реєстру «Видані податкові накладні» доповнено новою графою 13 «Постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України».

У службових полях «Реєстраційний номер облікової картки платника податків» зазначаються серія та номер паспорта керівника і головного бухгалтера, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного

номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний орган ДПС і мають відмітку у паспорті.

Зміни до порядку ведення Реєстру

Змінами, внесеними до порядку ведення Реєстру (далі — Порядок) структуровано його зміст. Тепер Порядок складається з п'яти розділів:

I. Загальні положення;

II. Особливості заповнення службових полів Реєстру;

III. Порядок заповнення розділу I Реєстру;

IV. Порядок заповнення розділу II Реєстру;

V. Порядок здійснення уточнення показників.

Розглянемо нововведення по кожному з цих розділів Порядку.

Розділ I «Загальні положення»

Особа, яка веде облік результатів під час виконання договорів про спільну діяльність або договорів управління майном, інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції, ведуть окремі реєстри із зазначеної діяльності.

Усі графи Реєстру, що мають вартісні показники, заповнюються у гривнях з копійками.

Платники податку щомісяця у терміни, передбачені для подання податкової звітності (календарний місяць), у тому числі ті, для яких встановлено звітний податковий період — квартал, подають до органу ДПС копії записів у реєстрах за такий період в електронному вигляді. Копії подаються за допомогою телекомунікаційних мереж загального користування з використанням надійних засобів електронного цифрового підпису (за умови отримання їх у визначеному законодавством України порядку) у затвердженому форматі. Тобто подання реєстрів на електронних носіях не передбачено.

Особа, яка реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, і першим звітним (податковим) періодом якої є період, що розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця, має подати до органу ДПС окремо копії записів у реєстрах за місяць, в якому відбулася реєстрація платником податку, та окремо за місяць, що настає за місяцем реєстрації.

Розділ II «Особливості заповнення службових полів Реєстру»

У службовому полі «Номер порції реєстру» (рядок 013) зазначається номер порції Реєстру від 01 до 99. При цьому стандарт порції становить не більше 20 тис. записів.

У разі подання Реєстру платником, у якого звітним (податковим) періодом є квартал, у службовому полі 03 «Звітний (податковий) період» зазначається звітний (податковий) період (місяць), за який подається Реєстр, і заповнюється службове поле «ознака квартального звітування».

Розділ III «Порядок заповнення розділу I Реєстру»

Нумерація записів у Реєстрі здійснюється зручним для платника податку способом або з першого номера кожного звітного податкового періоду (щомісяця, щокварталу), або наростаючим підсумком з початку року.

Доповнено перелік видів документів, а саме:

ПНЕ — електронна податкова накладна;

РКЕ — електронний розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток 2 до податкової накладної);

МДЕ — електронна митна декларація.

У разі якщо платник податку виписує податкову накладну, де у рядках «Індивідуальний податковий номер покупця» та «Номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ (покупця)» проставляється нуль, то при заповненні графі 6 «Індивідуальний податковий номер покупця» також проставляється нуль.

Розділ IV «Порядок заповнення розділу II Реєстру»

При занесенні до Реєстру податкової накладної та/або розрахунку коригування до податкової накладної, які зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних та видані покупцю в місяці, що настає за місяцем їх складання, зазначається фактична дата їх отримання незалежно від того, в якому звітному періоді вони будуть відображені у складі податкового кредиту (у звітному періоді їх складання або у звітному періоді отримання).

Приклад

Податкову накладну від 25.02.2013 р. № 1, внесenu до Єдиного реєстру податкових накладних 05.03.2013 р., платник ПДВ отримав 7 березня 2013 р. При цьому незалежно від того, включив платник ПДВ цю податкову накладну до податкового кредиту за лютий чи за березень 2013 р., у Реєстрі за відповідний період він повинен відобразити фактичну дату отримання податкової накладної, тобто 07.03.2013 р.

У разі якщо загальна сума отриманих товарів/послуг за касовим чеком перевищує 200 грн., платник податку не має права віднести до складу податкового кредиту ні всю суму ПДВ, сплачену при придбанні таких товарів/послуг, ні її частину. У такому разі він у графі 5 розділу II Реєстру проставляє позначення «ЧК» (касовий чек) і заповнює графі 13 та 14.

Перелік видів документів доповнено також:

БО — документ бухгалтерського обліку, у тому числі бухгалтерська довідка, та аналогічними документами, визначеними у розділі III Порядку, а саме:

ПНЕ (електронна податкова накладна);

РКЕ (електронний розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток 2 до податкової накладної));

МДЕ (електронна митна декларація).

Бухгалтерська довідка складається при коригуванні податкового кредиту в таких випадках:

при коригуванні внаслідок часткового використання товарів/послуг, необоротних активів в операціях сільськогосподарського та переробного виробництва (рядок 16.2 податкової декларації з ПДВ);

при коригуванні з постачання сільськогосподарської продукції або продукції власного виробництва переробного підприємства у митному режимі експорту (переноситься з декларації з позначкою 0121/0122/0123 або декларації з позначкою 0140);

при коригуванні, що проводиться у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/послуг в оподатковуваних та неоподатковуваних операціях за останній податковий період календарного року (рядок 16.4 податкової декларації з ПДВ);

якщо до податкового кредиту включаються суми ПДВ, сплачені (нараховані) у вартості товарів/послуг, необоротних активів, що не були включені до складу податкового кредиту під час придбання або виготовлення таких товарів/послуг, необоротних активів та/або з яких були визначені податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватись в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів.

При реєстрації такої бухгалтерської довідки в розділі II Реєстру за останній податковий період календарного року робиться такий запис:

у графі 2 — дата останнього дня звітного періоду календарного року;

у графі 3 — дата складання бухгалтерської довідки;

у графі 5 — вид документа (БО);

у графі 10 — сума коригування ПДВ, визначена у додатку 7 до декларації (рядок 16.4 декларації з ПДВ) з відповідним знаком («+» чи «-»).

Передбачається, що бухгалтерська довідка має складатися згідно з податковими накладними, митними деклараціями, іншими документами, визначеними п. 201.11 ст. 201 Податкового кодексу, які є підставою для нарахування сум податку, що належать до податкового кредиту, з урахуванням норм п. 198.6 ст. 198 цього Кодексу, та містити вичерпний їх перелік.

У Реєстрі бухгалтерська довідка записується так:

у графі 2 — дата складання бухгалтерської довідки;

у графах 3, 4, 6, 7 — відповідно дата складання, порядковий номер податкової накладної (розрахунку коригування до податкової накладної), найменування та індивідуальний податковий номер постачальника, який її склав;

у графі 5 — вид документа БО, до якого додаються позначення виду документа, яким підтверджується операція з постачання (БОПНП — у разі віднесення до податкового кредиту сум податку на підставі паперової податкової накладної, БОПНЕ — на підставі електронної податкової накладної тощо).

При цьому суми у графах 9, 10 зазначаються із знаком «+», а у графах 11 — 16 — із знаком «-».

Визначено порядок реєстрації отриманих податкових накладних, за якими платником проводиться розподіл сум податкового кредиту відповідно до п. 199.1 ст. 199 Податкового кодексу, а саме: у день отримання податкової накладної сума, що відповідає частці використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, записується у графах 9, 10 Реєстру, а сума, що відповідає частці використання в операціях, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування, — у графах 11, 12.

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року неоподатковувані операції були відсутні й почали здійснюватись у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять такий розподіл сум податкового кредиту в останній день звітного (податкового) періоду та здійснюють запис щодо коригування записів податкових накладних, відповідно до яких придбавалися такі товари/послуги, у порядку, аналогічному чинному положенню, а саме: у графі 5 до виду документа додається літера «Р» (наприклад, ПНПР — паперова податкова накладна, за якою проведено розподіл суми податкового кредиту, ПНЕР — електронна податкова накладна, за якою проведено розподіл суми податкового кредиту).

На суму коригування, що відповідає частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в операціях, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування, здійснюються такі записи: зі знаком «-» — у графах 9, 10, та одночасно зі знаком «+» — у графах 11, 12.

Розділ V «Порядок здійснення уточнення показників»

У цьому розділі визначено порядок виправлення у Реєстрі помилок методом «сторно», а саме: при цьому до Реєстру одночасно вноситься два записи — помилковий запис зі знаком «-» та правильний — зі знаком «+».

Метод «сторно» здійснюється шляхом зворотного запису на величину помилки в тому звітному періоді, у якому її виявлено. При здійсненні такого зворотного запису платником податку:

у колонці 1 розділів I та/або II Реєстру зазначається порядковий номер запису;

у колонках 2 — 6 розділу I та/або колонках 2 — 7 розділу II Реєстру дублюються реквізити документа, кількісні показники якого сторнуються;

у відповідних колонках 7 — 12 розділу I та/або колонках 8 — 16 розділу II Реєстру кількісні показники зазначаються з відповідним знаком «+» чи «-». При цьому якщо виправлення помилки потребує подання платником податку уточнюючого розрахунку, то до виду документа додається літера «У» (наприклад, ПНПУ).

Крім того, запис щодо включення показників такого документа до уточнюючого розрахунку зазначається окремим рядком у рядку «З них включено до уточнюючих розрахунків за звітний період» Реєстру.

Маргарита АЛЬБІНА,

заступник начальника Управління адміністрування податку на додану вартість та контролю за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість — начальник відділу розробки та аналізу податкового законодавства з податку на додану вартість Департаменту оподаткування

юридичних осіб ДПС України,

та Валентина АВРАМЕНКО,

головний державний ревізор-інспектор

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Наказ № 1340 — наказ Міністерства України від 17.12.2012 р. № 1340 «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення»

*Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 9/2013, с. 25 — 29.*

Особливості заповнення декларації з ПДВ

Протягом минулого року Верховною Радою України прийнято низку законодавчих актів, якими, зокрема, внесено зміни до розділу V Податкового кодексу щодо справляння ПДВ. Пригадаємо основні з них, з прийняттям яких виникла необхідність внесення змін до податкової звітності з ПДВ та порядку її заповнення.

По-перше, **Законом № 4834 удосконалено податкове законодавство з ПДВ**, а саме:

доповнено порядок пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту у випадку використання придбаних та/або виготовлених товарів/послуг, необоротних активів частково в оподатковуваних операціях, а частково ні;

визначено право на включення до податкового кредиту сум ПДВ, сплаченого (нарахованого) за необоротними активами, які одночасно використовуються в оподатковуваних і неоподатковуваних (звільнених) операціях (операції з постачання на митній території України та з вивезення в митному режимі експорту зернових культур товарних позицій 1001 — 1008 згідно з УКТ ЗЕД та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 згідно з УКТ ЗЕД) без застосування норм ст. 199 Податкового кодексу щодо пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту;

надано право на формування податкового кредиту у разі зміни напряму використання раніше придбаних товарів/послуг з неоподатковуваних/звільнених на оподатковувані операції;

зміннами, внесеними до ст. 209 «Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства», встановлено, що суми податкового кредиту за товарами/послугами, основними фондами, якщо вони використовуються частково для виготовлення сільськогосподарських товарів (послуг), а частково — інших, розподіляються виходячи з питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості всіх товарів/послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів;

надано можливість і визначено механізм коригування податкового кредиту у разі зміни напряму використання товарів/послуг (виходячи з вартості придбання), основних фондів (виходячи з балансової вартості).

По-друге, Законом № 4915 внесено зміни до п. 200.8 ст. 200 Податкового кодексу, якими передбачено, що до податкової декларації платником податків додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування й оригінали митних декларацій.

У разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, така декларація подається органом Держмитслужби податковому органу в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України, в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону.

По-третє, Законом № 5412 встановлено, що платником ПДВ може бути особа-інвестор (оператор), яка веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Усі зазначені норми враховано у наказі № 1342.

Отже, починаючи з 01.04.2013 р. платники ПДВ подають звітність за новою формою.

Наказом № 1342 внесено зміни до форм податкової звітності з ПДВ, а саме: до податкової декларації з ПДВ, уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок та Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ.

Крім того, цим наказом скасовано форми податкових декларацій з ПДВ — скороченої, спеціальної, переробного підприємства та відповідні форми уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок.

Таким чином, наказом № 1342 передбачено скорочення кількості форм податкової звітності з чотирьох податкових декларацій з ПДВ до однієї.

Нову форму декларації передбачено як для відображення результатів діяльності платників ПДВ та проведення розрахунків з держбюджетом, так і для відображення діяльності у сфері сільського та лісового господарства,

а також рибальства відповідно до ст. 209 Податкового кодексу, діяльності переробних підприємств (п. 1 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу), діяльності сільськогосподарських підприємств відповідно до п. 209.18 зазначеної статті.

При цьому всі платники ПДВ подають податкову декларацію з позначкою «0110», у якій відображаються розрахунки з бюджетом.

Переробні підприємства, підприємства, зареєстровані як суб'єкти спеціального режиму оподаткування, і сільськогосподарські підприємства, які здійснюють діяльність відповідно до п. 209.18 ст. 209 Податкового кодексу, подають крім декларації з ПДВ з відміткою «загальна» для розрахунків з державним бюджетом ще й декларацію з ПДВ з відміткою про спеціальний режим оподаткування для відображення відповідного виду діяльності платника.

Щодо змін у формі декларації з ПДВ

Службові поля

У декларації з'явилися нові службові поля 0110, 0121, 0122, 0123, 0130, 0140, в яких зазначаються ті види господарської діяльності, за результатами яких складено цю декларацію (у разі здійснення таких видів діяльності).

Службове поле 046 передбачено для інвесторів (операторів), які ведуть окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

У службовому полі «Відмітка про одночасне подання до декларації» види декларацій приведено у відповідність з їх позначками.

Розділ II. Податковий кредит

Розділ доповнено новими рядками 16.5 та 16.6 (16.6.1 та 16.6.2).

У рядку 16.5 відображається коригування, пов'язане з початком використання (повністю в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності) товарів/послуг, необоротних активів, за якими суми податку, сплачені (нараховані) в їх вартості, не було включено до складу податкового кредиту та/або за якими було визначено податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу.

У рядку 16.6 відображається коригування, пов'язане з початком використання таких товарів/послуг, необоротних активів частково в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, а частково в операціях, які не є об'єктом оподаткування, та/або звільнені від оподаткування (крім п. 15 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу), та/або не оподатковуються.

Розділ III. Розрахунки за звітний період

Рядок 25 цього розділу ділиться на два рядки: 25.1 та 25.2, у яких зазначається сума податку, що має (залежно від того, з якою позначкою подається декларація):

або сплачуватись до загального/спеціального фонду державного бюджету (рядок 25.1);

або залишатись у розпорядженні сільськогосподарського підприємства та/або спрямовуватися на спеціальний рахунок (рядок 25.2).

Детально особливості заповнення рядка 25 зазначено в табл. 2 «Особливості заповнення окремих рядків розділів декларації» цієї статті.

Додатки до декларації

Затверджено форму нового додатка 9, який подається до декларацій 0121 — 0123, 0130. Загалом у новій формі декларації уніфіковано форми додатків, які можуть подаватись до будь-якої декларації з відповідною позначкою. Додатки 1, 6 — 8 подаються до декларацій 0110/0121 — 0123/0130/0140 за наявності відповідних законодавчих підстав. Додатки 2 — 4 подаються лише до декларації 0110.

Які саме додатки можуть подаватись до відповідної декларації, наведено в табл. 1.

Подання додатків до декларації

Таблиця 1

Додаток до декларації	Декларація з ПДВ			
	0110 (загальна)	0121 — 0123 (скорочена)	0130 (спеціальна)	0140 (переробного підприємства)
Д1 (розрахунок коригування сум ПДВ)	+	+	+	+
Д2 (довідка про залишок від'ємного значення)	+	—	—	—
Д3 (розрахунок суми бюджетного відшкодування)	+	—	—	—
Д4 (заява про повернення суми бюджетного відшкодування)	+	—	—	—
Д5 (розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів)	+	+	—	+
Д6 (довідка про обсяги постачання пільгових операцій)	+	+	—	+
Д7 (розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях)	+	+	—	+
Д8 (заява про відмову постачальника надати податкову накладну)	+	+	+	+
Д9 (розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг до вартості всіх товарів/послуг)	—	+	+	—

Слід нагадати, що додатки подаються у складі декларації і лише у разі заповнення даних у відповідних її рядках.

Щодо змін у Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість**Розділ II. Звітні (податкові) періоди та строки подання декларації**

Квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року до кінця такого року або до моменту втрати права на застосування ставки 0% з податку на прибуток відповідно до пп. «б» п. 154.6 ст. 154 Податкового кодексу;

переходу платника податку, який застосовував спрощену систему оподаткування, на сплату інших податків і зборів.

У зазначених випадках платник податку зобов'язаний самостійно перейти на місячний звітний (податковий) період (п. 4 цього розділу).

У такому разі місячний звітний (податковий) період застосовується починаючи з місяця, в якому втрачається право на застосування ставки 0% з податку на прибуток (для пп. 4.1), або з першого місяця переходу на сплату інших податків і зборів (для пп. 4.2).

Розділ III. Порядок оформлення та подання податкової звітності

Пункт 18 цього розділу приведено у відповідність з п. 200.8 ст. 200 Податкового кодексу, а саме доповнено новим положенням: у разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, така декларація подається органом Держмитслужби податковому органу в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України, в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону.

Отже, з податковою декларацією подаються лише оригінали тих митних декларацій, які складено не з використанням електронної митної декларації, тобто на паперових носіях.

Пунктом 21 розділу III передбачено, що у разі відмови постачальника подати податкову накладну (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних) до декларації додаються Заява про відмову постачальника подати податкову накладну (порушення ним порядку заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних) за формою згідно з додатком 8 (Д8) та копії документів, передбачених п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу.

Платники, які подають податкову звітність в електронному вигляді, подають копії таких документів окремо у порядку, визначеному для подання податкової звітності у паперовому вигляді.

Розділ V. Порядок заповнення податкової декларації

Особливості заповнення службових полів

У спеціальному полі для відміток про тип декларації (рядки 011 — 012) у другій колонці проставляється позначка (x) у рядку спеціального поля, яке відповідає типу декларації. Перша колонка спеціального поля містить код типу декларації, третя — назву типу декларації.

У спеціальних полях для відміток рядків 0110 — 0140 проставляється позначка (x): у полі 0110 декларації, у якій відображаються розрахунки з бюджетом;

у полях 0121 — 0123 декларації платника податку — сільськогосподарського підприємства, який застосовує спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, — для тих видів діяльності, які провадить таке сільськогосподарське підприємство;

у полі 0130 декларації платника податку — сільськогосподарського підприємства, який відповідає вимогам ст. 209 Податкового кодексу, але не обрав спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського, лісового господарства і рибальства та реалізує молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах;

у полі 0140 декларації платника податку — переробного підприємства, який згідно з п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу застосовує особливий порядок сплати ПДВ за реалізовані ним молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі (шкури, субпродукти, м'ясо-кісткове борошно).

Особливості заповнення окремих рядків розділів декларації

Таблиця 2

Рядок декларації/код додатка	Декларація з ПДВ				Примітка
	0110	0121 — 0123	0130	0140	
Розділ I «Податкові зобов'язання»					
1/Д5	Оподатковувані за основною ставкою обсяги постачання, здійснені на митній території України, та ті, місце постачання яких відповідно до ст. 186 Податкового кодексу визначено на митній території України	Операції з постачання сільськогосподарським підприємством вироблених (наданих) сільськогосподарських товарів/ послуг на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах	Операції сільськогосподарських підприємств, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 Податкового кодексу, але не обрали спеціального режиму оподаткування діяльності, передбаченого цією статтею, з постачання молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молочних продуктів, молочної сировини та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах	Операції переробних підприємств за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, виготовлені з поставлених молока або м'яса в живій вазі, власно вироблених сільськогосподарськими підприємствами, визначеними розділом V Податкового кодексу, іншими юридичними та фізичними особами, у тому числі фізичними особами — підприємцями, які самостійно вирощують, розводять, відгодовують продукцію тваринництва, визначену розділом V цього Кодексу	
2.1	Операції з вивезення товарів за межі митної території України відповідно до вимог пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу	Операції з вивезення сільськогосподарських товарів власного виробництва за межі митної території України відповідно до пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу		Не заповнюється, оскільки відповідно до пп. 5 п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу переробне підприємство операції з вивезення за межі митної території України продукції у митному режимі експорту відображає у декларації 0110	
4	Обсяг операцій з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 ст. 186 розділу V Податкового кодексу за межами митної території України	Не заповнюється	Не заповнюється	Не заповнюється	У деклараціях 0121 — 0123/0130 /0140 рядок 4 не заповнюється, оскільки місцем постачання сільськогосподарських послуг, що є результатом здійснення діяльності, на яку відповідно до п. 209.17 ст. 209 Податкового кодексу поширюється дія спеціального режиму оподаткування у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, та надаються безпосередньо платником податку — суб'єктом такого спеціального режиму, є митна територія України

Рядок декларації/код додатка	Декларація з ПДВ				Примітка
	0110	0121 — 0123	0130	0140	
7	Обсяг послуг, отриманих від нерезидента на митній території України	Не заповнюється	Не заповнюється	Не заповнюється	У деклараціях 0121 — 0123/0130/0140 рядок 7 не заповнюється, оскільки податкові зобов'язання, що виникають при отриманні послуг від нерезидента на митній території України, не належать до податкових зобов'язань, які відображаються у зазначених деклараціях
8	Р. 8.1 кол. А + + р. 8.1.1 кол. А + + р. 8.2 кол. А	Р. 8.1 кол. А + + р. 8.1.1 кол. А	Р. 8.1 кол. А + + р. 8.1.1 кол. А	Р. 8.1 кол. А + р. 8.1.1 кол. А	
8.2	Суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених у пільговому режимі	Не заповнюється	Не заповнюється	Не заповнюється	У деклараціях 0121 — 0123/0130/0140 рядок 8.2 не заповнюється, оскільки податкові зобов'язання, які виникають при ввезенні на митну територію України, не належать до податкових зобов'язань, що відображаються у зазначених деклараціях

Розділ II «Податковий кредит»

Відображаються:

обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) з ПДВ або без ПДВ товарів/послуг, необоротних активів на митній території України, ввезених на митну територію України товарів, необоротних активів, отриманих на митній території України від нерезидента послуг з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності платника податку, а також тих, які не призначаються для використання у господарській діяльності або придбані з метою використання для постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 ст. 186 Податкового кодексу за межами митної території України, окремо за напрямками використання (здійснення операцій, які підлягають	а) товари/послуги, які придбаваються сільськогосподарським підприємством для використання у виробництві сільськогосподарської продукції, а також основні фонди, які придбаваються (споруджуються) з метою використання у виробництві сільськогосподарської продукції. У разі якщо товари/послуги, основні фонди, виготовлені та/або придбані, використовуються сільськогосподарським підприємством частково для виготовлення сільськогосподарських товарів (послуг), а частково — інших товарів/послуг, то сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється виходячи з питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості усіх товарів/послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів.	а) товари/послуги, які придбаваються сільськогосподарським підприємством для використання у виробництві молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молочних продуктів, молочної сировини та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах. У разі якщо товари/послуги, виготовлені та/або придбані, використовуються сільськогосподарським підприємством частково для виробництва молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молочних продуктів, молочної сировини та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах, а частково для виготовлення інших товарів/послуг, то сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється виходячи з частки використання таких товарів/послуг у операціях такого виробництва та відповідно в інших операціях.	суми податкового кредиту, які виникають у зв'язку з переробкою та постачанням готової продукції. У разі якщо товари/послуги, виготовлені або придбані, використовуються переробним підприємством частково для виготовлення такої готової продукції, а частково — інших товарів/послуг, то відповідно до пп. 4 п. 1 розділу XX Податкового кодексу сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється виходячи з частки використання таких товарів/послуг, необоротних активів в операціях з виготовлення готової продукції та відповідно в інших операціях. Зазначений розподіл відбувається в тому періоді, в якому здійснювалось відповідне виготовлення та/або придбання, а розподілені суми включаються до значень рядків 10, 12, 13 декларацій 0110 та 0140 відповідно та відповідно в інших операціях	
--	--	---	--	--

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Рядок декларації/код додатка	Декларація з ПДВ				Примітка
	0110	0121 — 0123	0130	0140	
	оподаткування, звільнені від оподаткування, не є об'єктом оподаткування)	Зазначений розподіл відбувається в тому періоді, у якому здійснювалось відповідне виготовлення та/або придбання, а розподілені суми включаються до значень рядків 10, 12, 13 декларацій 0110 та 0121 — 0123 відповідно; б) послуги, супутні постачанню сільськогосподарського товару, який вирощується, відгодовується, виловлюється або збирається (заготовляється) безпосередньо платником податку	Розподіл відбувається в тому періоді, в якому здійснювалось відповідне виготовлення та/або придбання, а розподілені суми включаються до значень рядків 10, 12, 13 декларацій 0110 та 0130 відповідно; б) послуги, супутні постачанню молока, худоби, птиці, вовни власного виробництва, а також молочних продуктів, молочної сировини та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах безпосередньо платником податку		
14	обсяг придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України, обсяг ввезення на митну територію України товарів та необоротних активів та обсяг отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для використання у господарській діяльності, з ПДВ (рядок 14.1) та без ПДВ (рядок 14.2)	Не заповнюється	Не заповнюється	Не заповнюється	
16 кол. А	Р. 16.1 кол. А + + р. 16.1.1 кол. А (+ чи -) + р. 16.1.2 кол. А (+ чи -) + + р. 16.1.3 кол. А (+ чи -) + р. 16.2 кол. А (+ чи -) + + р. 16.4 кол. А (+ чи -) + р. 16.5 кол. А + р. 16.6 кол. А	Р. 16.1 кол. А + р. 16.1.1 кол. А (+ чи -) + р. 16.1.2 кол. А (+ чи -) + р. 16.1.3 кол. А (+ чи -) + р. 16.2 кол. А (+ чи -) + р. 16.4 кол. А (+ чи -) + р. 16.5 кол. А + р. 16.6 кол. А			
16 кол. Б	Р. 16.1 кол. Б + + р. 16.1.2 кол. Б (+ чи -) + р. 16.2 кол. Б (+ чи -) + р. 16.3 кол. Б + р. 16.4 кол. Б (+ чи -) + + р. 16.5 кол. Б + + р. 16.6.1 кол. Б	Р. 16.1 кол. Б + р. 16.1.2 кол. Б (+ чи -) + р. 16.2 кол. Б (+ чи -) + р. 16.3 кол. Б + р. 16.4 кол. Б (+ чи -) + р. 16.5 кол. Б + р. 16.6.1 кол. Б			
Розділ III «Розрахунки за звітний період»					
18	Позитивне значення розрахунку різниці між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту				
	Від'ємне значення розрахунку різниці між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту:				

Рядок декларації/код додатка	Декларація з ПДВ				Примітка
	0110	0121 — 0123	0130	0140	
19	враховується у зменшення суми податкового боргу за попередні звітні (податкові) періоди з податку на додану вартість, у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Податкового кодексу (відображається у рядку 20.1 декларації), а решта зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 20.2 декларації поточного звітного (податкового) періоду та переноситься до рядка 21.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)	зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 20.2 декларації поточного звітного (податкового) періоду та переноситься до рядка 21.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)			
20.1	зараховується у зменшення податкового боргу з ПДВ	Не заповнюється	Не заповнюється	Не заповнюється	зараховується сума податкового боргу за попередні звітні (податкові) періоди з податку на додану вартість, у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Податкового кодексу, яка обліковується в картці особового рахунку платника на день подання декларації
21.3	Збільшення або зменшення залишку від'ємного значення, який (для декларації 0110 — після бюджетного відшкодування) включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 24) за результатами камеральної чи документальної перевірки, проведеної органом державної податкової служби				
22/Д2	Залишок від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду за вирахуванням позитивного значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду				Додаток 2 (Д2) подається лише до декларації 0110
23/Д3 (23.1 (Д4) та/або 23.2)	Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню	Не заповнюється	Не заповнюється	Не заповнюється	
24	Залишок від'ємного значення (для декларації 0110 — після бюджетного відшкодування) включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (відображається у рядку 24 декларації поточного звітного (податкового) періоду та переноситься до рядка 21.2 декларації наступного звітного (податкового) періоду)				
25	Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду, з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду:				
25.1	сплачується до загального фонду державного бюджету	Не заповнюється	Не заповнюється	частково сплачується до спеціального фонду державного бюджету	
25.2	Не заповнюється	спрямовується на спеціальний рахунок сільськогосподарського підприємства	залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства	частково спрямовується на спеціальний рахунок переробного підприємства	

Особливу увагу необхідно звернути на зміни, внесені до п. 4.5 розділу V Порядку № 1492, а саме щодо заповнення рядка 16.3 та нових рядків декларації 16.5 та 16.6.

Заповнення рядка 16.3

У рядку 16.3 відображаються суми ПДВ, включені до податкового кредиту за операціями сільськогосподарських або переробних підприємств із вивезення сільськогосподарської продукції або продукції власного виробництва переробних підприємств у митному режимі експорту.

Значення цього рядка переноситься з рядка 16.3 декларації 0121 — 0123/0140 до рядка 16.3 декларації 0110.

Сума ПДВ у рядку 16.3 декларації 0121 — 0123/0140 відображається згідно з бухгалтерською довідкою, в якій така сума розраховується виходячи з фактично сплаченої (нарахованої):

постачальникам товарів/послуг, вартість яких було включено до складу виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит за сільськогосподарськими товарами (супутніми послугами), вивезеними в митному режимі експорту (декларації 0121 — 0123);

та включеної до податкового кредиту суми податку постачальникам товарів/послуг, визначених відповідно до п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, вартість яких включено до вартості експортованої продукції власного виробництва (декларації 0140).

Бухгалтерська довідка має бути складена згідно з податковими накладними, які є підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, з урахуванням норм п. 198.6 ст. 198 Податкового кодексу та містити вичерпний їх перелік.

Заповнення рядків 16.5 та 16.6

Суми податку, сплачені (нараховані) у вартості товарів/послуг, необоротних активів, що не були включені до складу податкового кредиту та/або з яких визначалися податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватись в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів, можуть включатись до податкового кредиту на підставі бухгалтерської довідки.

У рядку 16.5 відображається коригування, пов'язане з використанням таких товарів/послуг, необоротних активів повністю в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів.

У рядку 16.6 відображається коригування, пов'язане з використанням таких товарів/послуг, необоротних активів частково в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів, а частково в операціях, які не є об'єктом оподаткування (ст. 196 Податкового кодексу), та/або звільнені від оподаткування відповідно до ст. 197, підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу (крім п. 15) та міжнародних договорів (угод), та/або не оподатковуються (постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3

ст. 186 Податкового кодексу за межами митної території України).

Відповідний розподіл суми ПДВ для визначення частини податкового кредиту здійснюється згідно з визначеною у табл. 1 «Розрахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях» додатка 7 (Д7) часткою використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях.

Визначена частка використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях застосовується протягом поточного календарного року при визначенні податкового кредиту у **заповненні рядка 16.6.1 (колонка Б) декларації**.

Розділ VI. Порядок заповнення уточнюючого розрахунку

Деталізовано порядок заповнення уточнюючих розрахунків, а саме передбачено, що:

у разі виправлення значення рядка 24 декларації, яке у майбутніх звітних періодах не вплинуло на значення рядка 25 чи рядка 23 (23.1 чи 23.2), уточнюючий розрахунок подається за один звітний період, в якому вносяться відповідні зміни. **Такий уточнюючий розрахунок може бути подано як самостійний документ або у складі декларації (як додаток до неї)**. Значення графи 6 рядка 24 уточнюючого розрахунку (як збільшення, так і зменшення) враховується при визначенні значень рядків 21.2 та відповідно рядка 24 декларації за звітний період, у якому подано такий уточнюючий розрахунок;

у разі виправлення значення рядка 24 декларації, яке у майбутніх звітних періодах впливало на значення рядка 25 чи рядка 23, уточнюючий розрахунок подається за кожний звітний період, у якому значення рядка 24 декларації впливало на значення рядка 25 чи рядка 23. **Такі уточнюючі розрахунки можуть бути подані лише як самостійні документи, оскільки форма декларації передбачає можливість подання уточнюючого розрахунку як додатка до неї лише за один звітний період, помилки якого виправляються;**

у разі виправлення показника рядка 20.2 декларації значення з графи 6 такого рядка враховується при визначенні значення рядка 21.1 декларації за звітний період, у якому подано відповідний уточнюючий розрахунок.

Маргарита АЛЬБІНА,

заступник начальника Управління — начальник відділу розробки нормативно-правових актів з ПДВ Управління методології непрямих податків Департаменту координації нормотворчої та методологічної роботи з питань оподаткування

Міністерства доходів і зборів України,

та Валентина АВРАМЕНКО, заступник начальника відділу

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Закон № 4834 — Закон України від 24.05.2012 р. № 4834-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм»

Закон № 4915 — Закон України від 07.06.2012 р. № 4915-VI «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм»

Закон № 5412 — Закон України від 02.10.2012 р. № 5412-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання окремих питань оподаткування»

Наказ № 1342 — наказ Мінфіну України від 17.12.2012 р. «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 25 листопада 2011 року № 1492»

Порядок № 1492 — Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений наказом Мінфіну України від 25.11.2011 р. № 1492

Опубліковано у «Віснику податкової служби України» № 21/2013, с. 21 — 30.

Розмір літер при написанні найменування покупця та продавця в податкових накладних

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Податкового кодексу податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію. Так, листом ДПС України від 15.01.2013 р. № 534/6/15-3115 було надано відповідь платнику ПДВ щодо розміру літер (великі чи малі) при заповненні полів податкової накладної «Найменування продавця» та «Найменування покупця». Зокрема, в ньому повідомлялося, що у цих полях зазначається назва юридичної особи, яка відповідає назві, зазначеній у статутних документах такої особи (з відповідним відображенням розміру літер такої назви). Проте від платників продовжують надходити запитання, зокрема, щодо уточнення розміру літер, якими мають бути заповнені зазначені поля податкової накладної. Розглянемо це питання детальніше.

Згідно з п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податкову накладну.

Форму податкової накладної та Порядок її заповнення затверджено наказом Мініфіну України від 01.10.2011 р. № 1379.

Пунктом 201.1 ст. 201 Податкового кодексу передбачено, що обов'язковими реквізитами, які повинна містити податкова накладна, зокрема, є:

повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, — продавця товарів/послуг;

повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, — покупця (отримувача) товарів/послуг.

Вимоги щодо написання найменування юридичної особи або її відокремленого підрозділу затверджено наказом Мініюсту України від 05.03.2012 р. № 368/5, згідно з яким в установчих документах і при заповненні реєстраційної картки використовуються великі літери українського алфавіту (А — Я) — при написанні найменування українською мовою, або латинського алфавіту (А — Z) — при написанні найменування англійською мовою.

Аналогічний порядок написання найменування юридичної особи встановлено наказом Держпідприємництва України від 09.06.2004 р. № 65 (діяв до 23.03.2012 р.).

При цьому слід зауважити, що найменування юридичної особи, написане великими літерами, є тотожним найменуванню юридичної особи, написаному великими та малими літерами, якщо кожна літера (символ, розділовий знак тощо) найменування, написаного великими літерами, відповідає літерам (символам, розділовим знакам тощо) найменування, написаного великими та малими літерами.

Іншими словами, найменування юридичної особи, написане великими літерами, є тотожним найменуванню юридичної особи, написаному великими та малими літерами, якщо вони повністю збігаються.

Аналогічну позицію Держпідприємництва України зазначено в багатьох листах, зокрема в листі Держпідприємництва України від 04.11.2011 р. № 13574.

Враховуючи вищезазначене, в полях «Найменування продавця» та «Найменування покупця» податкової накладної слід зазначати назву юридичної особи, яка відповідає назві, зазначеній у статутних документах такої особи. **При цьому розмір літер у назві такої юридичної особи можна відображати в податковій накладній як великими, так і великими та малими літерами,**

якщо назва повністю збігається із зазначеною у статутних документах.

Невідповідність розміру літер, якими в податковій накладній зазначено найменування продавця та покупця, розміру літер назв, зазначених у статутних документах таких осіб, не є підставою визнавати зазначену накладну такою, що заповнена з порушенням, за умови дотримання інших вимог щодо заповнення податкової накладної.

Маргарита АЛЬБІНА, заступник начальника Управління — начальник відділу розробки нормативно-правових актів з податку на додану вартість Управління методології непрямих податків Департаменту координації та методологічної роботи з питань оподаткування Міністерства доходів і зборів України, та Світлана БАБЕНКО, головний державний інспектор відділу

Опубліковано у «Віснику податкової служби України» № 19/2013, с. 12.

Зменшення ставки податку на додану вартість

З 01.01.2014 р. зменшується ставка ПДВ. До територіальних органів Міндоходів України вже надходять запитання від платників щодо деяких нюансів, які можуть виникнути при переході на застосування зниженої ставки ПДВ. Одне з таких запитань надійшло від підприємства, що здійснює розповсюдження періодичних видань. З метою визначення передплатної вартості періодичних видань підприємство з'ясує, яку саме ставку ПДВ слід застосовувати у 2013 р. для визначення передплатної вартості на 2014 р. періодичних видань, що оподатковуються ПДВ на загальних підставах, у зв'язку з тим, що передплата на будь-яке видання на наступний рік здійснюється значно раніше його настання. Чи слід у 2014 р. коригувати податковий кредит за товарами/послугами, придбаними до 01.01.2014 р. за ставкою 20%, якщо податкові зобов'язання з цієї дати вже нараховуватимуться за зменшеною ставкою ПДВ? Розглянемо ці питання детальніше.

Пунктом 10 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу встановлено, що за податковими зобов'язаннями з ПДВ, які виникли:

з 01.01.2011 р. до 31.12.2013 р. включно — ставка ПДВ становить 20%;

з 01.01.2014 р. — ставка ПДВ становитиме 17%.

Відповідно до пп. 194.1.1 п. 194.1 ст. 194 Податкового кодексу ПДВ становить 17% бази оподаткування та додається до ціни товарів/послуг.

Отже, розмір основної ставки ПДВ, яка застосовуватиметься з 01.01.2014 р. до операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню на загальних підставах за нормами Податкового кодексу, становитиме 17%.

Як і при ставці 20%, податок у розмірі 17% розраховуватиметься від бази оподаткування, встановленої статтями 188 і 189 Податкового кодексу, та додаватиметься до ціни товарів/послуг. Будь-яких відмінностей застосування такої ставки або її визначення порівняно з правилами, встановленими Податковим кодексом щодо ставки 20%, не передбачено.

Згідно з п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу дата виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг — дата виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту визначається за правилом першої події, а саме:

або за датою списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів (послуг)/датую зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг;

або за датою відвантаження товарів (дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг)/датую отримання платником податку товарів (послуг).

Оскільки першою подією у випадку, наведеному у запитанні, є отримання попередньої оплати, то саме ця дата є датою виникнення податкових зобов'язань з постачання таких видань. А тому податкові зобов'язання визначатимуться за ставкою, яка була діючою на дату виникнення податкових зобов'язань. На суму коштів, що надійшли на поточний рахунок, складається податкова накладна з дотриманням вимог, встановлених ст. 201 Податкового кодексу, щодо її складання та реєстрації (у разі необхідності) у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Враховуючи вищезазначене, а також те, що на дату виникнення податкових зобов'язань — 2013 р. (дату отримання попередньої оплати за передплату видання на 2014 р.) застосовується основна ставка ПДВ у розмірі 20%, оподаткування ПДВ таких операцій та визначення податкових зобов'язань відбуватимуться у 2013 р. за ставкою 20%.

Нарахування ПДВ за ставкою 17% та, відповідно, відображення податкових зобов'язань у податковій декларації з ПДВ здійснюватиметься у першому звітному (податковому) періоді, у якому така ставка застосовуватиметься, тобто за січень 2014 р.

Також слід нагадати, що умови та порядок віднесення сум ПДВ до податкового кредиту встановлено ст. 198 Податкового кодексу. Зокрема, згідно з п. 198.3 цієї статті податковий кредит звітного періоду складається з сум ПДВ, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Відповідно до п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

За загальним правилом податкова накладна, видана платником податку, який здійснив операції з постачання товарів (послуг) на вимогу покупця, є підставою для нарахування сум ПДВ, що відносяться до податкового кредиту (п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу).

Нормами Податкового кодексу не передбачено проведення коригування податкового кредиту у разі переходу зі ставки ПДВ 20% на ставку 17%.

Сергій ТИМОШЕНКО, начальник відділу розгляду звернень з ПДВ Управління методології непрямих податків Департаменту координації нормотворчої та методологічної роботи з питань оподаткування Міністерства доходів і зборів України, та Олена ПРИЩЕПА, головний державний інспектор

ВИКОРИСТАНІ ДОКУМЕНТИ

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Опубліковано у «Віснику податкової служби України» № 20/2013, с. 30 — 31.

ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Податкова соціальна пільга у 2013 році: порядок її отримання та застосування

Податкову соціальну пільгу (за текстом — ПСП) передбачено розділом IV Податкового кодексу, вона надає можливість платнику податку зменшити нарахований загальний місячний оподатковуваний дохід, отриманий у вигляді заробітної плати від одного роботодавця. Сума, на яку зменшується загальний місячний оподатковуваний дохід, визначається як відсоток прожиткового мінімуму для працездатних осіб. При цьому слід звернути увагу на те, що п. 1 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу передбачено, що для цілей застосування пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 цього Кодексу ПСП до 31.12.2014 р. надається в розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року (табл.).

Статтею 7 Закону про Держбюджет-2013 встановлено, що прожитковий мінімум для працездатних осіб на 01.01.2013 р. становить 1147 грн. З урахуванням зазначеного **протягом 2013 р. розмір ПСП — 573,50 грн.**

Підстави для отримання пільги

Підставою для отримання платником податків ПСП є подання роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування ПСП та документів, що підтверджують таке право.

Категорії платників податку та перелік документів на отримання ПСП наведено в табл.

Поновлення заяви про застосування пільги

Податковим кодексом не передбачено щорічне поновлення заяв про застосування ПСП і у разі дотримання вимог ст. 169 Податкового кодексу ПСП застосовується до заробітної плати платника податку з дня отримання роботодавцем заяви про її застосування.

Але якщо у платника податків виникає право на застосування ПСП з інших підстав, ніж ті, які були зазначені у попередній заяві, такий платник повинен подати нову заяву з відповідними підтвердними документами.

Вибір місця отримання (застосування) пільги

Платник податків на свій розсуд обирає найвигідніше місце застосування ПСП до заробітної плати незважаючи на те, де в нього знаходиться трудова книжка.

Заява про застосування ПСП подається у довільній формі. За зразок може бути взято форму заяви, встановлену наказом № 461.



Важливо

ПСП застосовується з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги і документів, що підтверджують таке право.

ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Норма Податкового кодексу	ПОКАЗНИК/КАТЕГОРІЯ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ		2013 рік (% , грн.)	
	Прожитковий мінімум для працюючої особи на 1 січня звітного податкового року (далі — ПМ), грн.		1147,00	
Підпункт 169.4.1 п. 169.4 ст. 169	Граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП = 1,4 x ПМ, грн.		1610,00	
Пункт 1 розділу XIX	Розмір ПСП (50% ПМ)		573,50 (50% ПМ)	
	Категорія платників податку	Необхідні документи для отримання податкової соціальної пільги	Розмір ПСП, %	Сума ПСП, грн.
Підпункт 169.1.1 п. 169.1 ст. 169	Будь-який платник податку	Заява	100	573,50
Підпункт 169.1.2 п. 169.1 ст. 169	Платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, — у розрахунку на кожну таку дитину	Заява; копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа — платник податку постійно проживала (проживав) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник)		
Підпункт «а» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169	Одинокa матір (батько), вдова (вдвівець) або опікун, піклувальник, які мають дитину (дітей) віком до 18 років, — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років*	Заява; копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа — платник податку постійно проживала (проживав) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник); копія свідоцтва про шлюб та свідоцтва про смерть (якщо із заявою звертається вдова або вдвівець); копія паспорта	150	860,25
Підпункт «б» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169	Платник, який утримує дитину-інваліда, — у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років	Заява; копія свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ, що підтверджує встановлення батьківства, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа — платник податку постійно проживала (проживав) до прибуття в Україну; копія рішення органу опіки і піклування про встановлення опіки чи піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник); пенсійне посвідчення дитини або довідка медико-соціальної експертизи для заявника, який утримує дитину-інваліда віком від 16 до 18 років; медичний висновок, виданий закладами Мінохорони здоров'я України в установленому порядку (якщо із заявою звертається платник податку, який утримує дитину-інваліда віком до 16 років)	150	860,25

Підпункт «в» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169	Особа, віднесена законом до 1 або 2 категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	Заява; копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка: громадянина (громадянки), який (яка) постраждав (постраждала) внаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії 1 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації, а також вкладкою встановленого зразка; учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії 2 серії А з відбитком штампа «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації; громадянина (громадянки), евакуйованого (евакуйованої) у 1986 р. із зони відчуження, категорії 2 серії Б; громадянина (громадянки), який (яка) постійно проживав (проживала) у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення Уряду України про відселення (розпорядження Ради Міністрів УРСР від 28.06.89 р. № 224), категорії 2 серії Б. Особи, нагороджені Грамотою Президії Верховної Ради УРСР за участь в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, подають копію Грамоти	150	860,25
Підпункт «г» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169	Учень, студент, аспірант, ординатор, ад'юнкт	Заява; довідка з навчального закладу або наукової установи	150	860,25
Підпункт «г» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169	Інвалід I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільгу яким визначено пп. «б» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169	Заява; копія пенсійного посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи	150	860,25
Підпункт «д» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169	Особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	Заява; копія акта Президента України про призначення зазначеній стипендії	150	860,25
Підпункт «е» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169	Учасник бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених пп. «б» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169	Заява; копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях у період після Другої світової війни	150	860,25
Підпункт «а» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169	Герой України, Герой Радянського Союзу, Герой Соціалістичної Праці або повний кавалер ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особа, нагороджена чотирма і більше медалями «За відвагу»	Заява; копія орденської книжки Героя України, Героя Радянського Союзу або Героя Соціалістичної Праці або копії орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів, або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння звання Героя України, Героя Радянського Союзу, Героя Соціалістичної Праці, нагородження орденами Слави чи Трудової Слави трьох ступенів та чотирма медалями «За відвагу»	200	1147,00

ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Підпункт «б» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169	Учасник бойових дій під час Другої світової війни або особа, яка у той час працювала в тилу, та інвалід I та II групи з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	Заява; копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни; пенсійне посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи; документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни	200	1147,00
Підпункт «в» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169	Колишній в'язень концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особа, визнана репресованою чи реабілітованою	Заява; довідка, видана компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою; копія посвідчення жертви нацистських переслідувань	200	1147,00
Підпункт «г» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169	Особа, яку було насильно вивезено 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	Заява; копія посвідчення жертви нацистських переслідувань або довідка, видана компетентними органами, чи документи, які містять необхідні відомості про факт насильного вивезення з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками	200	1147,00
Підпункт «г» пп. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169	Особа, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р.	Заява; документ, який містить необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 р. по 27 січня 1944 р.	200	1147,00

*Одиною матір'ю (батьком) або опікуном, піклувальником вважаються особи, які на момент застосування роботодавцем пільги, визначеної пп. «а» п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу, маючи дитину (дітей) віком до 18 років, не перебувають у шлюбі, зареєстрованому згідно із законом.

Наводимо зразок заяви про застосування ПСП.

*Працедавцю – ТОВ «Квітка»
Іванова Івана Івановича,
реєстраційний номер облікової картки
платника податків 1111111111,
який працює заступником директора*

Заява про застосування податкової соціальної пільги

Прошу застосувати до нарахованого мені доходу у вигляді заробітної плати податкову соціальну пільгу в розмірі, визначеному в пп. 169.1.2 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу України.

Для застосування податкової соціальної пільги надаю такі документи:

- 1) свідоцтво про народження Іванова Петра Івановича серія АА номер 111111;*
- 2) свідоцтво про народження Іванова Павла Івановича серія АА номер 111112;*
- 3) свідоцтво про народження Іванової Поліни Іванівни серія АА номер 111113;*

Наведена інформація є достовірною.

Мені відомо, що згідно з пп. 169.2.1 п. 169.2 ст. 169 Податкового кодексу України податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

2 січня 2013 р.

Іванов Іван Іванович

ПСП до заробітної плати державних службовців застосовується під час її нарахування до завершення нарахування таких доходів без подання відповідних заяв, але з наданням підтвердних документів для встановлення розміру пільги.

Обмеження щодо застосування пільги

Відповідно до пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу ПСП застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші притримання до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. (у 2013 р. — 1610 грн.).

Для цілей розділу IV цього Кодексу заробітна плата — це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом (пп. 14.1.48 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

Приклад 1. Заробітна плата платника податків становить 1600 грн. Оскільки його дохід у межах граничного розміру (1610 грн.), такий платник податків має право на застосування пільги. Податком на доходи фізичних осіб оподатковується заробітна плата, з якої вже утримано єдиний соціальний внесок та ПСП.

Визначаємо суму єдиного соціального внеску, що утримується із нарахованої заробітної плати: $1600 \text{ грн.} \times 3,6\% = 57,60 \text{ грн.}$

Вираховуємо суму єдиного соціального внеску: $1600 \text{ грн.} - 57,60 = 1542,40 \text{ грн.}$

Визначаємо базу оподаткування податку на доходи фізичних осіб із врахуванням ПСП: $(1542,40 \text{ грн.} - 573,50 \text{ грн.}) \times 15\% = 145,34.$

Утримуємо податок на доходи фізичних осіб: $1542,40 \text{ грн.} - 145,34 \text{ грн.} = 1397,06 \text{ грн.}$



Важливо

У разі перевищення місячної заробітної плати понад встановлений Податковим кодексом розмір питання щодо надання ПСП не розглядається незалежно від категорії платника податку. Податковим кодексом не передбачено застосування ПСП до доходів, відмінних від заробітної плати.

Умови застосування пільги

Положеннями п. 169.2 ст. 169 Податкового кодексу передбачено, що ПСП застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. При цьому заробітна плата платника податку не повинна перевищувати розмір, встановлений пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 цього Кодексу.

Якщо заяву і підтвердні документи подано не з початку місяця, ПСП застосовується до всієї суми доходу у вигляді заробітної плати, нарахованого в такому місяці.

У свою чергу, роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

Приклад 2. Працівник працює з 04.02.2013 р., а заяву про застосування податкової соціальної пільги роботодавець отримав 12.02.2013 р. У такому випадку незалежно від дня подання заяви працівник має право на застосування пільги до місячного доходу за лютий.

Врахування лікарняного з метою визначення граничного доходу

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання ПСП, та в інших випадках їх оподаткування такі доходи (їх частина) належать до відповідних податкових періодів їх нарахування (абзац третій пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу).

Відповідно до абзацу 11 пп. 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 Кодексу, як виняток із цього підпункту, виплати, пов'язані з тимчасовою втратою працездатності, включаються до складу місячного оподаткованого доходу платника податку.

Водночас абзацом другим пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 зазначеного Кодексу встановлено, що ПСП не може бути застосована до доходів платника податку, інших, ніж заробітна плата.

Пунктом 1 ст. 35 Закону № 2240 передбачено, що допомога по тимчасовій непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного з страхових випадків, визначених цією статтею.

Відповідно до п. 2 ст. 35 цього Закону допомога по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, виплачується Фондом застрахованим особам починаючи з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності), незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності у порядку та розмірах, встановлених законодавством.

Оплата перших п'яти днів тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому постановою № 439.

Таким чином, виплати за листками непрацездатності (оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця та допомога по тимчасовій непрацездатності) з метою оподаткування податком на доходи фізичних осіб прирівнюються до заробітної плати і враховуються при визначенні граничної суми доходу, що дає право на отримання ПСП. Такі суми включаються до складу місячного оподатковуваного доходу платника податку і оподатковуються з урахуванням норм п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу.

Податкова соціальна пільга на дітей

Особливість надання ПСП на дітей полягає насамперед в особливому механізмі визначення граничного розміру заробітної плати для застосування пільги.

Граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та розмірі, передбачених підпунктами 169.1.2 і «а», «б» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу, визначається як добуток суми, встановленої в абзаці першому пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 цього Кодексу, та відповідної кількості дітей.

Приклад 3. Сім'я складається із матері, батька та двох дітей. Для одного з батьків гранична сума доходів встановлюється виходячи з кількості дітей — по 1610 грн. на кожного, тобто $1610 \text{ грн.} \times 2 = 3220 \text{ грн.}$

Таким чином, один із батьків може скористатися пільгою, якщо його заробітна плата буде не більшою від 3220 грн., а другий, — якщо його дохід не перевищує 1610 грн.

Приклад 4. Працівник має трьох дітей, один з яких є інвалідом. Його заробітна плата становить 3500 грн. Матір дітей не працює. Оскільки батько має трьох дітей, граничний розмір доходу для застосування ПСП становить $1610 \text{ грн.} \times 3$ (дітей) = 4830 грн. Отже, такий працівник має право на пільгу. Розрахуємо його заробітну плату.

Обчислюємо єдиний соціальний внесок: $3500 \text{ грн.} \times 3,6\% = 126 \text{ грн.}$

Вираховуємо суму єдиного соціального внеску: $3500 \text{ грн.} - 126 \text{ грн.} = 3374 \text{ грн.}$

ПСП становить: $(573,50 \text{ грн.} \times 2) + 860,25 \text{ грн.} = 2007,25 \text{ грн.,}$

де 860,25 грн. — розмір пільги платника, який утримує дитину-інваліда.

Зменшуємо заробітну плату на розмір пільги: $3374 \text{ грн.} - 2007,25 \text{ грн.} = 1366,75 \text{ грн.}$

Податок на доходи фізичних осіб становить: $1366,75 \text{ грн.} \times 15\% = 205,01 \text{ грн.}$

Утримуємо податок на доходи фізичних осіб: $3374 \text{ грн.} - 205,01 \text{ грн.} = 3168,99 \text{ грн.}$



Важливо

Якщо платник податку має право на ПСП з двох або більше підстав, то застосовується одна пільга з підстави, яка передбачає її найбільший розмір. Проте якщо платник податку утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів), ПСП, що надається платнику податку як багатодітному батьку, додається до ПСП на дитину-інваліда.

Застосування ПСП іншими категоріями платників податків

Податковим кодексом крім зазначених ПСП (загальної і на дітей) передбачено також підвищений розмір пільги, яким можуть скористатися платники податків (табл.). До них належать одинокі батьки з дітьми, батьки, які утримують дитину-інваліда, чорнобильці та ін. Такі платники податків зазначають про це право у заяві про застосування пільги та надають відповідні підтвердні документи.

Якщо державний службовець має право на підвищений розмір ПСП, він повинен подати заяву, в якій зазначається, якою саме пільгою він бажає користуватися, та додати до заяви підтвердні документи.

У разі перевірення місячної заробітної плати понад встановлений розмір питання щодо надання ПСП не розглядається незалежно від категорії платника податку.

Пільга не застосовується

Нормами Податкового кодексу наведено кінцевий перелік доходів фізичних осіб, до яких **ПСП не може бути застосовано, а саме до:**

доходів платника податку, інших, ніж заробітна плата;

заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;

доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Обмеження щодо строків застосування пільги

Відповідно до пп. 169.3.3 п. 169.3 ст. 169 Податкового кодексу **ПСП, встановлена для: батьків**, які утримують двох чи більше дітей віком до 18 років (пп. 169.1.2 п. 169.1 цієї статті); одиноких матерів (батьків), вдів (вдівців) або опікунів, піклувальників, які мають дітей до 18 років (п. «а» пп. 169.1.3 п. 169.1 цієї статті); платників податку, які утримують дітей-інвалідів до 18 років (п. «б» пп. 169.1.3 п. 169.1 цієї статті), **надається до кінця року, в якому дитина досягає 18 років.**

Право на отримання такої ПСП втрачається у разі позбавлення платника податку батьківських прав або якщо він відмовляється від дитини чи передає дитину на державне утримання, у тому числі у закладах для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, незалежно від того, береться плата за таке утримання чи ні, а також якщо дитина стає курсантом на умовах її повного утримання, починаючи з податкового місяця, в якому відбулася така подія.

Надання ПСП, передбаченої підпунктами «в» — «е» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу (зокрема, учням, студентам, аспірантам, ординаторам, ад'юнктам, інвалідам I або II груп тощо), зупиняється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому платник податку втрачає статус, визначений у цих підпунктах.

Крім того, ПСП надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помер або оголошується судом померлим чи визнається судом безвісно відсутнім, або втрачає статус резидента, або був звільнений з місця роботи (пп. 169.3.4 п. 169.3 ст. 169 Податкового кодексу).

Відповідальність

Оскільки ПСП застосовується на підставі поданої платником заяви, то й відповідальність за неправомірне застосування пільги несе платник.

Якщо з вини платника здійснюється неправомірне застосування ПСП, такий платник втрачає право на її отримання за всіма місяцями отримання доходу починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, та закінчуючи місяцем поновлення права на пільгу.

Відновлення права на пільгу можливо при поданні платником заяв про відмову від пільги всім роботодавцям, яким раніше подавалися заяви про застосування ПСП. У заяві потрібно зазначити місяць, коли відбулося таке порушення.

На цій підставі кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку та штраф у розмірі 100% суми цієї недоплати за рахунок найближчої виплати доходу такому платнику податку, а якщо сума виплати недостатня, — за рахунок наступних виплат.

У разі якщо суми недоплати та/або штрафу не були утримані податковим агентом за рахунок доходу платника податку, такі суми включаються до річної податкової декларації такого платника податку. При цьому право на застосування ПСП відновиться з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому сума такої недоплати та штраф повністю погашаються.

ЗАПИТАННЯ — ВІДПОВІДІ

Працівник працює неповний робочий день

Працівник працює неповний робочий день на 0,5 ставки, яка становить 3000 грн. Чи можна надавати йому ПСП (загальну) за умови, що він подав заяву про її застосування?

Статтею 56 КЗпП визначено випадки, за яких може встановлюватись неповний робочий день, зокрема за угодою між працівником і власником або уповноваженим ним органом. Оплата праці в цих випадках провадиться пропорційно відпрацьованому часу або залежно від виробітку. Робота на умовах неповного робочого часу не тягне за собою будь-яких обмежень обсягу трудових прав працівників.

Отже, якщо працівник працює на підприємстві на 0,5 ставки (неповний робочий день) за трудовим договором (контрактом) і отримує заробітну плату (у визначенні Податкового кодексу), він має право на застосування до нарахованої заробітної плати ПСП, встановленої пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 цього Кодексу, за умови дотримання вимог цієї статті.

Право на підвищений граничний дохід для застосування пільги

Сім'я складається із дев'яти осіб: мати, батько та семеро дітей. Заробітна плата батька становить 10 000 грн., а матері — 3000 грн. Хто з батьків має право на отримання ПСП і в якому розмірі?

Для одного з батьків сума граничного доходу визначається відповідно до кількості дітей по 1610 грн. на кожну дитину: 1610 грн. x 7 (дітей) = 11 270 грн.

Тобто один з батьків може скористатися податковою соціальною пільгою на дітей, якщо його заробітна плата буде не більшою від 11 270 грн., а другий, — якщо його заробітна плата не перевищує звичайний граничний дохід (1610 грн.).

Розраховуємо суму пільги:

$$573,50 \text{ грн.} \times 7 \text{ (дітей)} = 4014,50 \text{ грн.}$$

Визначаємо, кому з батьків вигідніше скористатися правом на підвищення граничного доходу.

Якщо таким правом скористається батько

Обчислюємо єдиний соціальний внесок:

$$10\,000 \text{ грн.} \times 3,6\% = 360,00 \text{ грн.}$$

Визначаємо суму єдиного соціального внеску:

$$10\,000 \text{ грн.} - 360,00 \text{ грн.} = 9640,00 \text{ грн.}$$

Податок на доходи фізичних осіб без врахування ПСП становить:
 $9640,00 \text{ грн.} \times 15\% = 1446,00 \text{ грн.}$

Утримуємо податок на доходи фізичних осіб:
 $9640,00 \text{ грн.} - 1446,00 = \mathbf{8194,00 \text{ грн.}}$

Податок на доходи фізичних осіб із врахуванням ПСП становить:
 $(9640,00 \text{ грн.} - 4014,50 \text{ грн.}) \times 15\% = 843,83 \text{ грн.}$

Утримуємо податок на доходи фізичних осіб:
 $9640,00 \text{ грн.} - 843,83 \text{ грн.} = \mathbf{8796,17 \text{ грн.}}$

Отже, з урахуванням ПСП батько отримає 8796,17 грн., що на 602,17 грн. більше, ніж без застосування пільги.

Якщо таким правом скористається матір

Обчислюємо єдиний соціальний внесок:

$3000 \text{ грн.} \times 3,6\% = 108,00 \text{ грн.}$

Визначаємо суму єдиного соціального внеску:

$3000 \text{ грн.} - 108,00 \text{ грн.} = 2892,00 \text{ грн.}$

Податок на доходи фізичних осіб без врахування ПСП становить:
 $2892,00 \text{ грн.} \times 15\% = 433,80 \text{ грн.}$

Утримуємо податок на доходи фізичних осіб:
 $2892,00 \text{ грн.} - 433,80 = \mathbf{2458,20 \text{ грн.}}$

Визначаємо дохід, який підлягає оподаткуванню з врахуванням ПСП:

$2892,00 \text{ грн.} - 4014,50 \text{ грн.} = - \mathbf{1122,50 \text{ грн.}}$

Оскільки з урахуванням пільги розмір доходу має від'ємне значення, заробітна плата матері не оподатковуватиметься податком на доходи фізичних осіб і вона отримає 2892,00 грн., що на 433,80 грн. більше, ніж без застосування пільги.

Таким чином, скористатися правом на підвищений граничний дохід для застосування ПСП вигідніше батьку.

Щодо матері, то оскільки її заробітна плата (3000 грн.) вище граничного розміру доходу (1610 грн.) — вона не зможе скористатися ні ПСП на дітей, ні загальною ПСП.

Багатодітна мати

На підприємстві, де працює жінка, яка має трьох дітей (восьми, десяти та дванадцяти років), їй надається ПСП як багатодітній матері. У грудні 2012 р. жінка розлучилася з чоловіком. Чи має вона право на додаткові пільги?

Підпунктом 169.1.2 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу встановлено, що платник податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, має право на ПСП у розмірі 100% суми пільги, яку визначено у пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу у розрахунку на кожну таку дитину.

Платник податку, який вважається одинокою матір'ю, має право на ПСП у розмірі, що дорівнює 150% суми пільги, визначеної пп. 169.1.1 п. 169.1 цієї статті (у 2013 р. — 860,25 грн.) у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, тобто у цьому випадку $860,25 \text{ грн.} \times 3 = 2580,75 \text{ грн.}$ (пп. «а» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 Кодексу).

При цьому відповідно до абзацу другого пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та у розмірі, передбачених підпунктами 169.1.2 та «а» пп. 169.1.3 п. 169.1 цієї статті, визначається як добуток суми, визначеної в абзаці першому цього підпункту, та відповідної кількості дітей, тобто в цьому випадку $1610,00 \text{ грн.} \times 3 = 4830,00 \text{ грн.}$

Відповідно до п. 5 Порядку № 1227 для застосування пільги з підстави, передбаченої у пп. «а» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу, крім заяви про застосування пільги одинока матір, яка має дитину (дітей) віком до 18 років, повинна подати:

копію свідоцтва (дубліката свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану, чи документи, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджені відповідним органом країни, в якій іноземна фізична особа — платник податку постійно проживала до прибуття в Україну;

копію паспорта.

Для цілей цього пункту одинокою матір'ю вважається особа, яка на момент застосування роботодавцем пільги, визначеної пп. «а» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу, маючи дитину (дітей) віком до 18 років, не перебуває у шлюбі, зареєстрованому згідно із законом.

Таким чином, за умови, що нарахована заробітна плата одинокій матері, яка має двох дітей, протягом 2013 р. на місяць не перевищуватиме 4830 грн. та за умови подання відповідної заяви вона матиме право на застосування підвищеної пільги як одинока мати.

Подовження строку користування пільгою

Чи може продовжувати користуватися ПСП працівник, який має трьох дітей (сина-інваліда семи років і доньок-близнюків, яким у 2013 р. виповнюється вісімнадцять років), якщо його доньки навчаються на стаціонарному відділенні інституту на платній основі, тобто батько продовжить їх утримувати і після 18 років?

Податковий кодекс не містить жодних винятків із загальних норм, які б давали змогу платникам податку, що є багатодітними батьками, одинокими матір'ю (батьком), утримують дитину-інваліда тощо, продовжувати користуватися правом на ПСП на дітей після досягнення дітьми 18 років, наприклад у разі їх навчання в вищих навчальних закладах (незалежно від форми навчання).

Підпунктом 169.3.3 п. 169.3 ст. 169 Податкового кодексу визначено, що ПСП, встановлені для цих категорій платників податків, надаються до кінця року, в якому дитина досягає 18 років.

Платник податку, який утримує трьох дітей віком до 18 років (при цьому одна дитина є інвалідом), має право на пільги, встановлені пп. 169.1.2 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу, у розмірі 100% суми пільги, визначеної пп. 169.1.1 цього пункту у розрахунку на кожну дитину, крім дитини-інваліда, на яку пільга надається відповідно до пп. «б» пп. 169.1.3 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу в розмірі 150% відповідно.

При цьому згідно з абзацом другим пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та розмірі, передбачених підпунктами 169.1.2 та «б» пп. 169.1.3 п. 169.1 цієї статті, визначається як добуток суми, встановленої в абзаці першому цього підпункту, та відповідної кількості дітей.

Отже, до кінця 2013 р. батько матиме право на пільгу в розмірі 100% на доньок: 2 х 573,50 грн. = 1147 грн. і 150% на сина — 860,25 грн. При цьому розмір його нарахованої заробітної плати не повинен перевищувати 4830 грн. (1610 грн. х 3 дітей) за умови, що матір дітей не користується правом на підвищення граничного розміру доходу для застосування ПСП відповідно до кількості дітей.

Працівника прийнято і звільнено в одному місяці

Якщо працівника прийнято і звільнено з роботи в одному календарному місяці, чи повинні на підприємстві застосовувати ПСП до його заробітної плати? До цього працівник ніде не працював (на цьому підприємстві його відкрили трудову книжку) і подав заяву про застосування пільги.

Згідно з абзацом другим пп. 169.2.2 п. 169.2 ст. 169 Податкового кодексу ПСП починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування ПСП згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

При цьому відповідно до пп. 169.3.4 п. 169.3 ст. 169 цього Кодексу ПСП надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку був звільнений з місця роботи.

Отже, якщо працівника прийнято і звільнено з роботи в одному календарному місяці, до суми заробітної плати, нарахованої йому за відпрацьовані дні, застосовується ПСП за умови дотримання вимог ст. 169 Податкового кодексу.

Крім того, роботодавець платника податку зобов'язаний здійснити, у тому числі за місцем застосування ПСП, з урахуванням положень абзацу другого п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу, перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої ПСП під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем (пп. «в» пп. 169.4.2 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу).

Застосування пільги пенсіонерами

У зв'язку зі специфікою роботи (охорона на автомобільній стоянці) на підприємстві працює багато пенсіонерів за віком. Їх заробітна плата невелика, оскільки працюють почергово — через дві доби. Чи можна застосовувати до заробітної плати таких працівників-пенсіонерів ПСП?

До заробітної плати працівників-пенсіонерів можна застосовувати ПСП.

Так, пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 Податкового кодексу встановлено, що ПСП не може бути застосовано до:

доходів платника податку, інших, ніж заробітна плата;

заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;

доходів самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Тобто Податковим кодексом не встановлено обмежень щодо застосування ПСП до доходів у вигляді заробітної плати, яку платник податку отримує одночасно з доходами у вигляді пенсії.

Таким чином, якщо розмір нарахованої заробітної плати не перевищує визначений пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу і за умови, що працівники-пенсіонери подали заяви про застосування пільги та документи, що підтверджують таке право, вони мають право на ПСП, встановлені цією статтею.

Одноразова робота за цивільно-правовим договором

Платник податку, який отримує на підприємстві заробітну плату і користується правом на ПСП як багатодітний батько, планує за винагороду виконати на цьому самому підприємстві одноразову роботу за цивільно-правовим договором. Чи не стане укладання такого договору перешкодою для отримання ПСП?

Для цілей розділу IV Податкового кодексу заробітна плата — основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом (пп. 14.1.48 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Статтею 21 КЗпП встановлено, що трудовий договір — це угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядкові, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Особливою формою трудового договору є контракт, в якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення і організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового, можуть встановлюватися угодою сторін. Сфера застосування контракту визначається законами України.

Разова виплата винагороди за цивільно-правовим договором згідно з нормами Податкового кодексу не є заробітною платою і жодним чином не вплине на реалізацію платником податку свого права на ПСП за умови дотримання інших вимог ст. 169 Податкового кодексу.

Застосування пільги у місяці звільнення

У місяці звільнення з роботи працівнику будуть виплачені заробітна плата та компенсація за невикористану відпустку (усього 1570 грн.). Чи застосовується в місяці звільнення ПСП? Якщо так, то як правильно її застосувати: до загальної суми (з урахуванням компенсації) чи тільки до заробітної плати?

Статтею 83 КЗпП встановлено, що у разі звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі не використані ним дні щорічної відпустки, а також додаткової відпустки працівникам, які мають дітей.

Таким чином, з метою оподаткування податком на доходи фізичних осіб грошова компенсація за невикористану відпустку розглядається як заробітна плата і враховується при визначенні граничної суми доходу, що дає право на отримання ПСП. Зазначена сума включається до складу місячного оподаткованого доходу платника податку і оподатковується з врахуванням норм п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу.

Згідно з пп. 169.3.4 п. 169.3 ст. 169 цього Кодексу ПСП надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку був звільнений з місця роботи.

Отже, до суми нарахованої працівнику заробітної плати за дні, відпрацьовані у місяці звільнення, з урахуванням компенсації за невикористану відпустку застосовується ПСП, встановлена пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу, за умови дотримання вимог цієї статті.

Крім того, роботодавець платника податку зобов'язаний здійснити, у тому числі за місцем застосування ПСП, з урахуванням положень абзацу другого п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої ПСП під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем (пп. «в» пп. 169.4.2 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу).

Наталія ЛИТОВЧЕНКО, заступник директора Департаменту оподаткування фізичних осіб ДПС України, та Наталія ГОРМАКОВА, головний державний податковий інспектор відділу моніторингу та координації роботи з питань адміністрування доходів фізичних осіб Управління майнових податків та моніторингу з питань оподаткування фізичних осіб

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

КЗпП — Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р.

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Закон про Держбюджет-2013 — Закон України від 06.12.2012 р. № 5515-VI «Про Державний бюджет України на 2013 рік»

Закон № 2240 — Закон України від 18.01.2001 р. № 2240-III «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням»

Закон № 3551 — Закон України від 22.10.93 р. № 3551-XII «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»

Постанова № 439 — постанова Кабінету Міністрів України від 06.05.2001 р. № 439 «Про затвердження Порядку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації»

Порядок № 1227 — Порядок подання документів для застосування податкової соціальної пільги, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1227

Наказ № 461 — наказ ДПА України від 30.09.2003 р. № 461 «Щодо затвердження форм заяв і повідомлення з питань отримання (застосування) податкової соціальної пільги, а також порядку інформування платників податку» (втратив чинність)

Опубліковано у «Віснику податкової служби України» № 7/2013, с. 16 — 27.

Структурні та відокремлені підрозділи: реєстрація і порядок сплати податку

Розглянемо тему структурних та відокремлених підрозділів, які не уповноважені нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб, а також порядок їх реєстрації.

Порядок оподаткування доходів фізичних осіб установлено розділом IV Податкового кодексу.

Підпунктом 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 цього Кодексу передбачено, що поняття відокремлених підрозділів у розділі IV Податкового кодексу вживається у значенні, визначеному Господарським кодексом.

Пунктом 1 ст. 55 Господарського кодексу передбачено, що суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. При цьому зазначені суб'єкти мають право відкривати філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без створення юридичної особи.

Статтею 64 Господарського кодексу визначено порядок організації структури підприємств, відповідно до якої підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управління, відділи, бюро, служб тощо). Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які

затверджуються в порядку, встановленому статутом підприємства або іншими установчими документами.

При цьому підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис.

Водночас при створенні підприємством філії, представництва, відділення та інших відокремлених підрозділів питання про розміщення таких підрозділів підприємства необхідно погоджувати з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку.

Відповідно до ст. 63 Податкового кодексу з метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах ДПС за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування чи об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку). Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних органах ДПС за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, органи ДПС за місцезнаходженням таких об'єктів відповідно до Порядку № 1588.

Так, пп. 7.1 п. 7 цього Порядку визначено, що якщо відповідно до законодавства у платника податків крім обов'язків щодо подання податкових декларацій (розрахунків, звітів) та/або нарахування, утримання або сплати (перерахування) податків, зборів на території адміністративно-територіальної одиниці за своїм місцезнаходженням виникають такі обов'язки на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то він зобов'язаний стати на облік за таким неосновним місцем обліку у відповідному органі ДПС. Повідомлення про об'єкт оподаткування або об'єкт, пов'язаний з оподаткуванням, або через який провадиться діяльність, за ф. № 20-ОПП (додаток 11 до Порядку № 1588) подається протягом 10 робочих днів після його реєстрації, створення чи відкриття до органу ДПС за місцезнаходженням такого об'єкта.

Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідним розділом Податкового кодексу (пп. 8.2 п. 8 Порядку № 1588).

Порядок сплати (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету передбачено ст. 168 Податкового кодексу, відповідно до норм якої податок, утриманий з доходів резидентів, підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Бюджетного кодексу. При цьому обов'язки з нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету покладено на податкового агента, який нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника податку і зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену у відповідних пунктах ст. 167 Податкового кодексу.

Згідно з п. 2 ст. 64 Бюджетного кодексу податок на доходи фізичних осіб, який сплачується податковим агентом — юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента — юридичної особи, зараховується до відповідного місцевого бюджету за її місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах податку, нарахованого на доходи, що сплачуються фізичній особі.

Крім того, пп. 168.4.3 п. 168.4 ст. 168 Податкового кодексу передбачено, що суми податку на доходи, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

У разі якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб, за такий відокремлений підрозділ усі обов'язки податкового агента виконує юридична особа. Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Згідно з пп. 168.4.4 п. 168.4 ст. 168 Податкового кодексу юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок, за своїм місцезнаходженням сплачують (перераховують) суми утриманого податку (одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів) на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Таким чином, структурний підрозділ (цех) у розумінні Господарського кодексу при застосуванні норм Податкового кодексу в частині сплати податку на доходи фізичних осіб слід відносити до відокремленого підрозділу, не уповноваженого нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб. Відповідно обов'язок податкового агента щодо нарахування (сплати) податку на доходи фізичних осіб з найманих працівників структурного підрозділу (цеху) виконує юридична особа. При цьому податок на доходи, нарахований працівникам структурного підрозділу (цеху), перераховується до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого підрозділу (цеху).

Відповідно до пп. «б» п. 176.2 ст. 176 Податкового кодексу у разі якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, податковий розрахунок за формою № 1ДФ у вигляді окремого витягу юридична особа подає до органу ДПС за такий підрозділ за своїм місцезнаходженням та надсилає копію такого розрахунку до органу ДПС за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу в установленому порядку.

Згідно з пп. 168.4.7 п. 168.4 ст. 168 Податкового кодексу відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід.

Наталія ЛИТОВЧЕНКО, заступник директора Департаменту оподаткування фізичних осіб ДПС України, та Олена ОСЕЛЕДЬКО, головний державний податковий інспектор відділу оподаткування доходів фізичних осіб Управління адміністрування податків на доходи фізичних осіб

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

- Бюджетний кодекс** — Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI
Господарський кодекс — Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV
Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI
Порядок № 1588 — Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом Мініфіну України від 09.12.2011 р. № 1588

Опубліковано у «Віснику податкової служби України» № 13/2013, с. 40 — 42.

Оподаткування іноземного доходу, отриманого від продажу нерухомого майна

Розглянемо порядок оподаткування доходу, отриманого фізичною особою за договором купівлі-продажу нерухомого майна, якщо джерело виплат за таким договором є іноземним (Російська Федерація).

Підпунктом 162.1.1 п. 162.1 ст. 162 Податкового кодексу встановлено, що платниками податку є, зокрема, фізичні особи — резиденти, які отримують іноземні доходи.

Об'єктом оподаткування є іноземні доходи, отримані з джерел за межами України (пп. 163.1.3 п. 163.1 ст. 163 цього Кодексу).

Відповідно до п. 164.4 ст. 164 Податкового кодексу під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражено в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Нацбанку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Порядок оподаткування іноземних доходів регулюється п. 170.11 ст. 170 Податкового кодексу, пп. 170.11.1 якого визначено (з урахуванням вимог пп. 49.18.4 п. 49.18 ст. 49 Кодексу), що у разі якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку — отримувача, який зобов'язаний подати до 1 травня року, що настає за звітним, річну податкову декларацію, та оподатковується за ставками, визначеними у п. 167.1 ст. 167 цього Кодексу, тобто 15 (17)%.

Якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, він визначає суму такого зменшення за зазначеними підставами у річній податковій декларації (пп. 170.11.2 п. 170.11 ст. 170 Податкового кодексу).

У разі відсутності у платника податку підтвердних документів щодо суми отриманого ним доходу з іноземних джерел та суми сплаченого ним податку в іноземній юрисдикції, оформлених відповідно до ст. 13 Податкового кодексу, такий платник зобов'язаний подати до територіального органу Міндоходів України за своєю податковою адресою заяву про перенесення строку подання податкової декларації до 31 грудня року, наступного за звітним. У разі неподання в установленний строк податкової декларації платник податків несе відповідальність, встановлену цим Кодексом та іншими законами.

Згідно з пп. 170.11.3 п. 170.11 ст. 170 Податкового кодексу не зараховуються у зменшення суми річного податкового зобов'язання платника податку:

- податки на капітал (приріст капіталу), податки на майно;
- поштові податки;
- податки на реалізацію (продаж);

інші непрямі податки незалежно від того, належать вони до категорії прибуткових податків чи вважаються окремими податками відповідно до законодавства іноземних держав.

Сума податку з іноземного доходу платника податку — резидента, сплаченого за межами України, не може перевищувати суму податку, розраховану на базі

загального річного оподаткованого доходу такого платника податку згідно із законодавством України.

Відповідно до п. 13.5 ст. 13 Податкового кодексу для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримано такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами.

Щодо доходів, джерелом виплат яких є Російська Федерація, слід зазначити, що Україна і Російська Федерація є учасницями Конвенції про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22.01.93 р. Відповідно до висновку Мін'юсту України документи податкових установ іноземних держав, які є учасниками таких договорів, на територіях Договірних Сторін мають прийматися без будь-якого додаткового засвідчення.

Крім того, згідно з п. 1 ст. 6 Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків від 08.02.95 р., ратифікованої Законом № 369 (набрала чинності з 03.08.99 р.), доходи, що одержуються резидентом Договірної Держави від нерухомого майна (включаючи доходи від сільського або лісового господарства), яке міститься в другій Договірній Державі, можуть оподатковуватись у цій другій Державі.

Враховуючи зазначене, довідка про суму отриманих резидентами України доходів і сплачених податків, видана податковими органами Російської Федерації, не потребує будь-якого додаткового засвідчення (консульської легалізації або завірення апостилем) для цілей п. 13.5 ст. 13 Податкового кодексу.

Водночас відповідно до п. 176.1 ст. 176 цього Кодексу платники податку зобов'язані на вимогу територіального органу Міндоходів України пред'являти документи і відомості, пов'язані з виникненням доходу або права на отримання податкової знижки, обчисленням і сплатою податку, та підтверджувати необхідними документами достовірність відомостей, зазначених у податковій декларації з цього податку.

Підпунктом «б» п. 171.2 ст. 171 Податкового кодексу встановлено, що особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з іноземних доходів, є платник податку.

Отже, у разі отримання резидентом будь-яких іноземних доходів за межами митної території України сума таких доходів має бути включена до загального річного оподаткованого доходу платника податку та оподатковуватися за ставками, визначеними ст. 167 Податкового кодексу, при цьому такий резидент зобов'язаний подати до 1 травня року, що настає за звітним, річну податкову декларацію.

*Наталія ЛИТОВЧЕНКО,
заступник директора Департаменту доходів і зборів фізичних осіб
Міністерства доходів і зборів України,
та Олена ОСЕЛЕДЬКО,
головний державний інспектор сектору розгляду звернень платників
Управління адміністрування єдиного внеску та методології*

*Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 17-18/2013, с. 24 — 25.*

Подарунок отримано у вигляді нерухомого майна

Подарунок у вигляді нерухомого майна отримано фізичною особою від юридичної особи

Дохід із джерелом його походження з України — це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні (пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

Відповідно до пп. «е» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 цього Кодексу до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід, отриманий таким платником як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 Кодексу) у вигляді вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку.

Підпунктом 14.1.47 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу встановлено, що додаткові блага — це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV цього Кодексу).

Якщо додаткові блага надаються у грошовій формі, сума податку об'єкта оподаткування обчислюється за правилами, визначеними п. 164.5 ст. 164 Податкового кодексу (пп. 164.2.17 п. 164.2 цієї статті Кодексу).

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

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

де K — коефіцієнт;

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

Отже, вартість подарунка у вигляді нерухомого майна, отриманого платником податку — фізичною особою від юридичної особи, включається до загального місячного оподатковуваного доходу такого платника як додаткове благо та оподатковується за ставкою 15 (17)% у джерела виплати з урахуванням вимог п. 164.5 ст. 164 Податкового кодексу.

Подарунок у вигляді нерухомого майна отримано фізичною особою від фізичної особи

Відповідно до п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів відповідно до Кодексу.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок

майна у межах, що оподатковується згідно з розділом IV Податкового кодексу (пп. 164.2.10 п. 164.2 ст. 164 цього Кодексу).

Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав, визначено ст. 174 Податкового кодексу, п. 174.6 якої передбачено оподаткування доходу, отриманого платником податку як дарунок (або в результаті укладення договору дарування) від фізичних осіб.

Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються згідно з правилами, встановленими розділом IV Податкового кодексу для оподаткування спадщини.

Відповідно до п. 174.1 ст. 174 цього Кодексу об'єктом спадщини платника податку є, зокрема, об'єкт нерухомості.

Ставки податку на доходи фізичних осіб, за якими оподатковуються об'єкти спадщини, передбачено п. 174.2 ст. 174 Податкового кодексу, пп. «а» пп. 174.2.1 якого визначено, що за нульовою ставкою оподатковується, зокрема, вартість власності (нерухомого майна), що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення.

Членами сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення вважаються її батьки, чоловік або дружина, діти, в тому числі усиновлені. Інші члени сім'ї фізичної особи вважаються такими, що мають другий ступінь споріднення (пп. 14.1.263 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

Крім того, згідно з пп. «б» пп. 174.2.1 п. 174.2 ст. 174 цього Кодексу за нульовою ставкою оподатковується вартість власності (нерухомого майна), зазначеної в пп. «а» п. 174.1 цієї статті, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, та вартість власності (нерухомого майна), зазначеної в пп. «а» п. 174.1 цієї статті, що успадковуються дитиною-інвалідом.

Водночас за ставкою 5%, визначеною п. 167.2 ст. 167 Податкового кодексу, оподатковується вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення (пп. 174.2.2 п. 174.2 ст. 174 Кодексу).

Порядок оподаткування доходів, отриманих нерезидентами, регулюється п. 170.10 ст. 170 Податкового кодексу, яким встановлено, що доходи із джерелом їх походження в Україні, які нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами розділу IV цього Кодексу для нерезидентів).

Оподаткування доходу, отриманого платником податку — нерезидентом у результаті прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав, регламентується пп. 174.2.3 п. 174.2 ст. 174 Податкового кодексу, згідно з яким **при отриманні будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента, такий дохід оподатковується за ставками, визначеними п. 167.1 ст. 167 Кодексу, тобто 15 (17)%.**

При цьому відповідно до п. 174.3 ст. 174 Податкового кодексу особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину.

Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, включається спадкоємцями до складу загального річного доходу платника податку, зазначається в річній податковій декларації, крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини, та спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою податку на доходи фізичних осіб.

Нотаріус згідно з п. 174.4 ст. 174 Податкового кодексу щокварталу подає до територіального органу Міндоходів України за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування в порядку, встановленому розділом IV цього Кодексу для податкового розрахунку.

Наталія ЛИТОВЧЕНКО, заступник директора Департаменту доходів і зборів з фізичних осіб Міністерства доходів і зборів України, та Оксана МАРІНЕЦЬ, завідувач сектору розгляду звернень платників Управління адміністрування єдиного внеску та методології

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА: Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI
Опубліковано у «Віснику податкової служби України» № 22/2013, с. 29 — 31.

ПІДПРИЄМНИЦЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ

Облік орендованих автомобілів у підприємців, які застосовують загальну систему оподаткування

До редакції «Вісника» надійшов лист із запитанням: «Фізична особа — підприємець застосовує загальну систему оподаткування та є платником ПДВ. Розширює свій автопарк за рахунок оренди автомобілів інших перевізників, як приватних підприємців, так і приватних осіб. Як вести облік та звітність за такими операціями?» Розглянемо відповідь у цій статті.

Бухгалтерський облік та звітність

Приватні підприємці не зобов'язані вести бухгалтерський облік, хіба що за власним бажанням для цілей внутрішнього контролю. Під державне регулювання такий облік не підпадає.

Норми Закону про бухгалтерський облік, положень (стандартів) бухгалтерського обліку на облік приватного підприємця не поширюються. Те саме стосується фінансової звітності, яка базується на даних бухгалтерського обліку.

На відміну від бухгалтерського обліку підприємець зобов'язаний вести облік власної діяльності у Книзі обліку доходів і витрат (докладніше — далі у статті).

Укладання договору оренди і передача автомобіля в оренду

Згідно зі ст. 799 Цивільного кодексу договір найму транспортного засобу укладається у письмовій формі. Такий договір за участю фізичної особи підлягає нотаріальному посвідченню.

У ситуації, яка розглядається, обидві сторони договору є фізичними особами. Отже, окрім того, що договір оренди слід обов'язково укласти у письмовій формі, він має бути нотаріально посвідчений.

Право передавання автомобіля в найм (оренду) має його власник чи особа, якій належать майнові права на автомобіль (ст. 761 Цивільного кодексу). Орендодавцем може бути також особа, уповноважена на укладення договору найму (оренди), тобто та, яка діє на підставі довіреності, договору доручення тощо.

Відповідно до Порядку № 1388 документом, який підтверджує право власності на автомобіль, є свідоцтво про реєстрацію автомобіля (технічний паспорт), видане відповідними органами.

Зверніть увагу! Транспортні засоби (автомобілі) реєструються за юридичними та фізичними особами. Реєстрацію автомобіля за фізичною особою — приватним підприємцем законодавством не передбачено, а тільки за фізичною особою (лист № 7885-0-33-08).

Тобто орендуючи автомобіль у приватного підприємця, слід мати на увазі, що власником такого автомобіля є саме фізична особа, а не фізична особа — підприємець. Однак це не означає, що власник цього автомобіля — фізична особа, яка є приватним підприємцем, — не може як приватний підприємець виступати стороною орендного договору автомобіля. Стороною договору оренди автомобіля може бути приватний підприємець — фізична особа щодо автомобіля, який є власністю фізичної особи. Адже відповідно до статей 319 та 320 Цивільного кодексу **власник володіє, користується, розпоряджається своїм майном на власний розсуд, у тому числі для здійснення підприємницької діяльності.**

Отже, чинне законодавство не містить заборони на використання будь-якого належного фізичній особі майна у власній підприємницькій діяльності такої фізичної особи. Те саме зазначено у листі № 2805.

Істотні умови договору оренди автомобіля

Це ті умови, які договір оренди повинен містити обов'язково. Без наявності таких умов договір вважатиметься неукладеним.

Якщо договір оренди укладається між двома суб'єктами підприємництва (у нашій ситуації обидві сторони договору є приватними підприємцями), то істотними умовами договору відповідно до частини першої ст. 284 Господарського кодексу є:

об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації);

строк, на який укладається договір оренди;

орендна плата з урахуванням її індексації;

порядок використання амортизаційних відрахувань;

відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Згідно з частиною другою цієї статті оцінка об'єкта оренди здійснюється за відновною вартістю.

Відновна вартість — це вартість відтворення об'єкта у ринкових умовах на дату оцінки, який за своїми ознаками може бути адекватною функціональною заміною об'єкта оцінки (без урахування зносу) (п. 5 Методики № 1406).

Визначити таку вартість на момент передачі автомобіля в оренду можна на підставі незалежної експертної оцінки. Або ж, якщо легковий автомобіль передається в найм, можна скористатися середньоринковою вартістю, яка щокварталу оприлюднюється на веб-сайті Мінекономрозвитку України.

При укладенні договору оренди автомобіля слід також зважати на норми параграфа 5 «Найм (оренда) транспортного засобу» глави 58 Цивільного кодексу.

Так, автомобіль може бути передано в найм з екіпажем, тобто з водієм.

У цьому разі такий водій перебуватиме в трудових відносинах з орендодавцем, який повинен буде виплачувати водієві заробітну плату. Водій має забезпечувати керування та технічну експлуатацію автомобіля. Якщо ж транспортний засіб передається без екіпажу, орендар самостійно призначає на орендований автомобіль водія, який і забезпечуватиме керування та технічну експлуатацію.

Орендар самостійно здійснює використання орендованого автомобіля у своїй діяльності і має право без згоди орендодавця укласти від свого імені договори перевезення, а також інші договори відповідно до призначення автомобіля.

Орендар зобов'язаний підтримувати автомобіль у належному технічному стані, нести витрати, пов'язані з його використанням.

Майнове страхування автомобіля здійснюється орендодавцем. Поліс автоцивілки може придбаватись як орендарем, так і орендодавцем.

Орендар зобов'язаний відшкодувати збитки, завдані у зв'язку із втратою або пошкодженням автомобіля, якщо він не доведе, що це сталося не з його вини.

Передача автомобіля в оренду

Відповідно до ст. 765 Цивільного кодексу **орендодавець зобов'язаний передати орендареві автомобіль у користування негайно або у строк, встановлений договором оренди.**

Згідно зі ст. 767 Цивільного кодексу орендодавець зобов'язаний:

передати орендареві автомобіль у комплекті та у стані, що відповідають умовам договору оренди та призначенню автомобіля;

попередити орендаря про відомі йому особливі властивості та недоліки автомобіля, які можуть бути небезпечними для життя, здоров'я, майна орендаря або інших осіб чи призвести до пошкодження самого автомобіля під час користування ним.

Орендар зобов'язаний у присутності орендодавця перевірити справність автомобіля (частина третя ст. 767 цього Кодексу). Якщо орендар у момент передавання автомобіля в його володіння не переконається в його справності, автомобіль вважається таким, що переданий йому в належному стані.

Технічний стан автомобіля може засвідчуватись актом технічного огляду або актом автотоварознавчої експертизи.

Операція з передачі автомобіля в оренду оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма № ОЗ-1, затверджена наказом № 352). Разом з автотранспортним засобом орендареві передається свідоцтво про реєстрацію автомобіля (технічний паспорт), що зазначається в Акті.

Актом такої самої форми оформляється повернення автомобіля з оренди від орендаря до орендодавця.

Користування орендованим автомобілем

Автомобіль отримано в оренду за Актом приймання-передачі.

Згідно зі ст. 800 Цивільного кодексу **орендар самостійно здійснює його використання у своїй діяльності і має право без згоди орендодавця укласти від свого імені договори перевезення, а також інші договори відповідно до призначення автомобіля.**

Безпосередньо орендар несе витрати з обслуговування автомобіля, зокрема на придбання пально-мастильних матеріалів, технічне обслуговування, ремонт, парковку, стоянку тощо.

Якщо під час передачі автотранспортного засобу в оренду орендодавець не передав разом з ним чинний поліс автоцивілки, орендодавцеві доведеться самостійно придбати такий поліс.

Для обліку автоперевезень, транспортної роботи вантажного автомобіля орендарем застосовуються товарно-транспортна накладна (типова форма № 1-ТН) і подорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 2-ТН), затверджені наказом № 488/346.

Утримання ПДФО з доходу орендодавця

Орендар-підприємець виплачує орендодавцеві — фізичній особі, яка не є підприємцем, орендну плату за договором оренди автомобіля

Чи потрібно із суми орендної плати утримувати податок на доходи фізичних осіб (далі — ПДФО)? Так, потрібно. Адже згідно з пп. 164.2.2 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору, включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку.

При цьому підприємець-орендар як податковий агент відповідно до пп. 168.1.1 п. 168.1 ст. 168 зазначеного Кодексу зобов'язаний утримати ПДФО із суми орендної плати за її рахунок і перерахувати його до бюджету.

До доходу у вигляді орендної плати застосовується загальна ставка податку 15 чи 17% (до суми перевищення бази оподаткування десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року) (п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу).

Приклад 1. За звітний місяць нараховано орендну плату в розмірі 3000 грн. Сума податку становить 450 грн. (3000 x 15%). Сума орендної плати, яка підлягає виплаті на руки, становить 2550 грн. (3000 - 450).

Строки перерахування ПДФО до бюджету є такими:

при безготівковому перерахуванні орендної плати — в момент такого перерахування (пп. 168.1.2 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу). Разом з платіжним дорученням на перерахування орендної плати до банку передається платіжне доручення на перерахування податку до бюджету;

при готівковій виплаті орендної плати — протягом банківського дня, що настає за днем готівкової виплати (пп. 168.1.4 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу);

якщо орендна плата нарахована, але не виплачена, — протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, за який відбулося нарахування орендної плати (пп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 Податкового кодексу).

Дохід у вигляді орендної плати відображається підприємцем у формі № 1ДФ з ознакою доходу «102».

Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку за формою № 1ДФ — основний звітний документ з ПДФО. Форму цього документа і порядок його заповнення затверджено наказом № 1020.

Подають форму № 1ДФ податкові агенти, які нараховують (виплачують, надають) доходи фізичній особі та/або зобов'язані нараховувати, утримувати й сплачувати ПДФО до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі.

Таким чином, приватний підприємець — орендар за місцем своєї податкової адреси подає форму № 1ДФ, в якій відображає виплачений фізичній особі дохід у вигляді орендної плати та суму утриманого податку.

Форма № 1ДФ подається лише у разі нарахування сум доходів платникам податковим агентом протягом звітного періоду, при цьому окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. У ній відображаються доходи та ПДФО, нараховані/виплачені протягом звітного кварталу.

Утримання ЄСВ із суми нарахованої орендної плати

Згідно з частиною першою ст. 7 Закону про ЄСВ єдиний внесок нараховується на суму нарахованої заробітної плати та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами. Договір оренди також є одним із видів цивільно-правових договорів. Проте відносини, що виникають при укладенні договору найму (оренди) (ст. 759 Цивільного кодексу), не мають ознак правовідносин, які регулюють виконання робіт або надання послуг.

Враховуючи викладене, на суми виплат фізичним особам за таким договором єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не нараховується. Те саме зазначено в листі № 16534/03-20.

Орендар-підприємець виплачує орендодавцеві-підприємцю, який застосовує загальну систему оподаткування, орендну плату за договором оренди автомобіля

Згідно з п. 177.8 ст. 177 Податкового кодексу під час нарахування (виплати) фізичній особі — підприємцю доходу від здійснення нею підприємницької діяльності суб'єкт господарювання та/або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) такий дохід, не утримують податок на доходи у джерела виплати, якщо фізичною особою — підприємцем, яка отримує такий дохід, надано копію документа, що підтверджує її державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності.

Документом, що підтверджує державну реєстрацію, є виписка з Єдиного державного реєстру (п. 4 ст. 43 Закону про держреєстрацію).

До 07.05.2011 р. (дати набрання чинності Законом № 3205, яким викладено в новій редакції зазначений пункт Закону про держреєстрацію) таким документом було свідоцтво про державну реєстрацію.

Отже, підприємець, державну реєстрацію якого було проведено до 07.05.2011 р., підтверджує факт такої реєстрації копією свідоцтва про державну реєстрацію, після 07.05.2011 р. — копією виписки з Єдиного державного реєстру.

Окрім зазначеного, в обох випадках (підприємця зареєстровано до або після 07.05.2011 р.) державна реєстрація може підтверджуватися витягом з Єдиного державного реєстру (п. 2 ст. 20 Закону про держреєстрацію).

Тому якщо орендодавець надасть орендареві копію виписки з Єдиного державного реєстру, копію свідоцтва про державну реєстрацію чи копію витягу з Єдиного державного реєстру, утримувати ПДФО із суми орендної плати не потрібно. Орендодавець самостійно вирішуватиме питання щодо включення отриманої суми орендної плати до власного оподаткованого доходу.

Якщо цих документів орендар не отримає, він повинен виконати всі вимоги, покладені на податкового агента, а саме утримати із суми орендної плати ПДФО у загальновстановленому порядку.

Виплачений підприємцем-орендарем підприємцеві-орендодавцеві дохід у вигляді орендної плати слід відобразити у формі № 1ДФ незалежно від того, утримувався з цього доходу податок чи ні (лист № 689/6/23-50/0315). Такий дохід відображається з ознакою доходу «157».

Орендар-підприємець виплачує орендодавцеві-підприємцю, який застосує спрощену систему оподаткування, орендну плату за договором оренди автомобіля

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з низки податків і зборів, зокрема з ПДФО в частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані відповідно до норм глави першої розділу XIV Податкового кодексу (п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу).

Статус суб'єкта, який застосує спрощену систему оподаткування, підтверджується свідоцтвом платника єдиного податку (ст. 299 Податкового кодексу).

Таким чином, якщо орендодавець є підприємцем, який застосує спрощену систему оподаткування, окрім копій виписки з Єдиного державного реєстру, свідоцтва про державну реєстрацію чи витягу з Єдиного державного реєстру він повинен надати орендареві копію свідоцтва платника єдиного податку.

Якщо такі документи не будуть надані, орендар має утримати із суми орендної плати ПДФО у загальнозстановленому порядку.

Виплачений орендодавцеві-підприємцеві, який застосує спрощену систему оподаткування, дохід у вигляді орендної плати відображається підприємцем-орендарем у формі № 1ДФ з ознакою доходу «157» незалежно від того, утримувався з цього доходу ПДФО чи ні (лист № 689/6/23-50/0315).

Облік витрат на утримання та експлуатацію

Відображення орендної плати й витрат з експлуатації та обслуговування орендованого автомобіля у витратах орендаря-підприємця, який застосує загальну систему оподаткування

Згідно з п. 177.4 ст. 177 Податкового кодексу до переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать документально підтверджені витрати, що включаються до витрат операційної діяльності відповідно до розділу III цього Кодексу.

Підпунктом 138.1 ст. 138 Податкового кодексу встановлено, що до витрат операційної діяльності включаються витрати, які визначаються згідно з пунктами 138.4, 138.6 — 138.9, підпунктами 138.10.2 — 138.10.4 п. 138.10, п. 138.11 цієї статті.

Так, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення включаються до складу загальнопромислових витрат (пп. «г» пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу).

Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання включаються до складу адміністративних витрат (пп. «в» пп. 138.10.2 п. 138.10 ст. 138 цього Кодексу).

Те саме стосується основних засобів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг: відповідні витрати включаються до складу витрат на збут (пп. «д» пп. 138.10.3 цього пункту).

Як загальновиробничі, так і адміністративні витрати й витрати на збут включаються до складу витрат операційної діяльності згідно з п. 138.1 ст. 138 Податкового кодексу. Тому витрати на сплату орендної плати орендар-підприємець на загальній системі оподаткування має право віднести до складу податкових витрат. На таких самих підставах до витрат підприємця можна віднести витрати на пально-мастильні матеріали, інші експлуатаційні витрати щодо орендованого автомобіля, витрати на заробітну плату з нарахуваннями єдиного внеску водіїв.

Не можна віднести до складу витрат орендаря:

витрати на страхування (автоцивілка, КАСКО) орендованого автомобіля, тому що він не перебуває у складі основних засобів орендаря і не належить до категорії його майна (саме цих вимог необхідно дотримуватися згідно з пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу, щоб витрати зі страхування автомобіля віднести до складу податкових);

витрати на ремонти, інші поліпшення орендованого автомобіля, тому що для фізичної особи — підприємця не передбачено ведення податкового обліку основних засобів, а саме: можливість ведення такого обліку є однією з підстав відносити ремонтні тощо витрати до складу податкових (пункти 146.1, 146.11, 146.12 ст. 146 зазначеного Кодексу).

Зважимо на основне правило податкового обліку приватного підприємця, який застосовує загальну систему оподаткування, наведене в п. 177.2 ст. 177 Податкового кодексу: **об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручкою у грошовій та нерешовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи — підприємця.**

З наведеної норми доходимо висновку, що, по-перше, доходи та витрати відображаються за касовим методом. Тобто доходи визнаються не в момент їх нарахування, а в момент отримання. Витрати визнаються лише в тому випадку, якщо вони фактично понесені (оплачені), а не тільки нараховані. По-друге, витрати відображають у момент отримання доходу, якого вони стосуються, а не в момент їх оплати.

Відповідно до п. 177.11 ст. 177 Податкового кодексу фізичні особи — підприємці подають річну податкову декларацію, тому звітним періодом для підприємця є календарний рік. Таким чином, для визначення чистого доходу такого календарного року беруть отримані за цей рік доходи та витрати, пов'язані з отриманням цього доходу. Якщо дохід отримано в одному звітному році, а пов'язані з цим доходом витрати будуть понесені в наступному році, вони не можуть враховуватися для цілей оподаткування.

Приклад 2. У звітному податковому році підприємець надавав послуги з перевезення вантажів орендованим автомобілем. Сума, яка має бути сплачена замовником за договором, становить 300 000 грн. без урахування ПДВ. З них сплачено 250 000 грн. За цей самий період підприємцем нараховано витрати (орендна плата, заробітна плата з нарахуваннями водіїв, вартість пально-мастильних матеріалів, інші витрати з обслуговування орендованого автомобіля) на суму 180 000 грн. без урахування ПДВ. З них сплачено постачальникам 140 000 грн. Чистий оподатковуваний дохід звітного податкового року становить 110 000 грн. (250 000 – 140 000). Не оплачену у звітному податковому році частину послуг з перевезення буде включено до оподаткованого доходу в тому році, коли її оплатять. Подібним чином

вирішується питання і з витратами. Наприклад, якщо в наступному податковому році надійде оплата за надані в минулому році послуги у розмірі 50 000 грн. (300 000 – 250 000), і підприємець оплатить витрати минулого року 40 000 грн. (180 000 – 140 000), то 50 000 грн. він включає до оподаткованого доходу і 40 000 грн. — до податкових витрат наступного року.

Податок на додану вартість

Податковий кредит за операціями з оренди автомобіля

Оскільки операції з надання права на користування товарами, зокрема автомобілями, за договорами оперативного лізингу (оренди) є об'єктом оподаткування ПДВ, то суми податку, нараховані (сплачені) орендодавцем — платником ПДВ, орендар — платник ПДВ має право віднести до податкового кредиту на підставах, установлених ст. 198 Податкового кодексу.

Зокрема, п. 198.3 ст. 198 Податкового кодексу встановлено, що податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 цього Кодексу, та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 зазначеного Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Якщо платник податку придбаває (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не відносяться до податкового кредиту зазначеного платника (п. 198.4 ст. 198 Податкового кодексу).

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог ст. 201 цього Кодексу) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 цього Кодексу (п. 198.6 ст. 198 Податкового кодексу).

При цьому відповідно до п. 198.2 цієї статті датою виникнення права платника податку на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг;

або дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Податкові зобов'язання

У разі надання замовнику послуг з перевезення вантажів орендованим автомобілем підприємцем — платником ПДВ податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються на загальних підставах.

При цьому згідно з п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

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

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

Облік доходів і витрат у Книзі

Відповідно до п. 177.10 ст. 177 Податкового кодексу **фізичні особи — підприємці зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат (далі — Книга) та мати підтвердні документи щодо походження товару. Форму Книги та Порядок її ведення затверджено наказом № 1025.**

Розглянемо порядок заповнення окремих граф Книги, у яких відображаються доходи і витрати.

Графа 3

Підприємець відображає тут щоденно фактично отриману (на поточний рахунок, готівкою чи за бартерним договором) суму доходу, підсумовуючи дані за місяць, квартал і рік.

Щоденно — тобто без розбивки за кожним окремим замовником. Якщо за день отримано оплату від кількох замовників, то заповнюється тільки сумарно за день.

За даними прикладу 2 у графу 3 Книги у підсумку за звітний податковий рік запишемо 250 000 грн.

Графа 4

Зазначаються реквізити документа, що підтверджує понесені витрати (номер, дата і назва), зазначені у графах 5 — 10 Книги. Такими документами можуть бути товарно-транспортні накладні, податкові накладні, платіжні доручення, фіскальні чеки, акти закупки (виконаних робіт, наданих послуг) тощо. Тобто зазначаючи витрати у графах 5 — 10, у графі 4 Книги слід обов'язково вказувати реквізити документа, який підтверджує понесені витрати.

Графа 5

Зазначається вартість придбаних товарно-матеріальних цінностей, причому за фактом їх отримання. До уваги не береться, оплачено ці цінності чи ні.

Наприклад, якщо підприємець отримав від постачальника за накладною пально-мастильні матеріали і поки що не оплатив їх, він заносить їхню вартість без ПДВ до графи 5 Книги. Реквізити накладної заносяться до графи 4.

Якщо надалі підприємець оплатить ці пально-мастильні матеріали постачальнику, він може дописати у той самий рядок, куди записано дані за придбаними пально-мастильними матеріалами, інформацію про оплату (у графу 4 Книги).

Таким чином, у графі 5 Книги відображаються отримані підприємцем товарно-матеріальні цінності, які ще не відносяться до податкових витрат.

Графа 6

Відображається вартість товарно-матеріальних цінностей, пов'язаних з отриманням доходу. Тобто це сума, яка відноситься до складу податкових витрат і на яку зменшуються податкові доходи. Причому така сума витрат має бути

понесена підприємцем (оплачена у грошовій чи негрошовій формі).

Наприклад, придбавши пально-мастильні матеріали (отримавши і оплативши), підприємець запише їх до графи 5 Книги. А використавши орендований автомобіль під час надання послуг з перевезення вантажу, за які отримано оплату, запише до графи 6 Книги (тут такий самий принцип відображення витрат, як описано далі — у прикладі 3).

Графа 9

Відображаються витрати на оплату праці найманих працівників та нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску. Такі витрати записуються у цій графі тільки якщо вони фактично понесені (зарплату виплачено і єдиний внесок перераховано) і стосуються доходу звітного періоду.

Наприклад, якщо у звітному періоді підприємець виплатив зарплату водієві орендованого автомобіля, перерахував до бюджету ПДФО і до Пенсійного фонду єдиний внесок, то зазначені витрати відображаємо у графі 9 Книги, але тільки за умови, що підприємець отримав оплату за послуги перевезення, щодо яких нараховувалася дана зарплата, тобто якщо відображено дохід від таких перевезень у графі 3 Книги (тут такий самий принцип відображення витрат, як описано далі — у прикладі 3).

Графа 10

Тут відображаються всі інші, пов'язані з отриманням доходу, витрати. Наприклад, придбані у сторонніх осіб роботи, послуги, виплачена орендодавцеві орендна плата (з урахуванням ПДФО, якщо він утримувався), єдиний внесок підприємця тощо.

Приклад 3. У поточному податковому звітному році нараховано та виплачено орендодавцеві 60 000 грн. орендної плати за орендований автомобіль. За цей самий період надано послуги з перевезення орендованим автомобілем на суму 300 000 грн. без урахування ПДВ, з них оплачено замовниками 250 000 грн. У звітному податковому році у графу 3 Книги заносимо суму оплачених послуг з перевезення та у графі 10 Книги відображаємо суму орендної плати, яка відноситься до витрат, — 60 000 грн.

Олександр ЗОЛОТУХІН,
бухгалтер-експерт

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Господарський кодекс — Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Цивільний кодекс — Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV

Закон про бухгалтер — Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

Закон про держреєстрацію — Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців»

Закон про ЄСВ — Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»

Закон № 3205 — Закон України від 07.04.2011 р. № 3205-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо скасування свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи та фізичної особи — підприємця»

Наказ № 352 — наказ Міністерства України від 29.12.95 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку»

Наказ № 488/346 — наказ Міністерства України, Міністерства України від 29.12.95 р. № 488/346 «Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля»

Наказ № 1020 — наказ ДПА України від 24.12.2010 р. № 1020 «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку»

Наказ № 1025 — наказ ДПА України від 24.12.2010 р. № 1025 «Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи — підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення»

Порядок № 1388 — Порядок державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.98 р. № 1388

Методика № 1406 — Методика оцінки державних корпоративних прав, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 02.08.99 р. № 1406

Лист № 689/6/23-50/0315 — лист ДПС України від 19.09.2011 р. № 689/6/23-50/0315 «Щодо подання податкового розрахунку за ф. № 1ДФ»

Лист № 2805 — лист Держкомпідприємництва України від 05.03.2010 р. № 2805 «Щодо сплати податку з прибутків фізичних осіб платником єдиного податку у разі здійснення ним продажу нерухомості»

Лист № 7885-0-33-08 — лист Мініюсту України від 04.08.2008 р. № 7885-0-33-08 «Щодо реєстрації транспортних засобів за фізичними особами — підприємцями»

Лист № 16534/03-20 — лист Пенсійного фонду України від 10.08.2011 р. № 16534/03-20 «Щодо нарахування ЄСВ на роялті та орендну плату»

Опубліковано у «Віснику податкової служби України» № 13/2013, с. 24 — 32.

РРО, ЕЛЕКТРОННИЙ ЦИФРОВИЙ ПІДПИС

РРО з контрольною стрічкою в електронній формі

Для суб'єктів господарювання, які мають справу з готівкою, застосування реєстраторів розрахункових операцій (далі — РРО) — завжди актуальна тема. Змінами, внесеними до законодавства, що регулює порядок здійснення розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, запроваджено РРО, що створюють контрольну стрічку в електронній формі. Основною метою цього заходу є створення комфортніших умов для суб'єктів господарювання в частині забезпечення подання звітності про використання РРО в електронному вигляді, зменшення витрат на утримання касової техніки за рахунок економії витрат на друкування паперової контрольної стрічки. Крім того, подання контрольної звітної інформації від РРО до Міндоходів України сприятиме значному скороченню кількості перевірок платників податків. Розглянемо загальні положення зазначених норм, порядок подання звітності дротовими або бездротовими каналами зв'язу та відповідальність за її неподання, причини блокування роботи РРО, що унеможливають передачу контрольної звітної інформації до сервера обробки інформації, та їх вирішення суб'єктами господарювання.

Загальні положення

З початку року Міндоходів України приймає інформацію з РРО в електронному вигляді. Так, законами № 2756 та № 3609 внесено зміни до Закону про РРО, якими передбачено запровадження електронної контрольної стрічки РРО та модемів, призначених для передачі копій сформованих РРО розрахункових документів і фіскальних звітних чеків, які містяться на контрольній стрічці в пам'яті РРО або в пам'яті модемів, які до них приєднані.

РРО, що створює контрольну стрічку в електронній формі, має забезпечувати контроль відсутності спотворення або знищення даних про проведені розрахункові операції, копій розрахункових документів, які на ній містяться, можливість ідентифікації зазначеного реєстратора на такій стрічці.

Контрольна стрічка має друкуватися в єдиному робочому циклі з касовими чеками чи підкладними документами без повторного її використання. При застосуванні портативних РРО дозволяється друкувати контрольну стрічку перед друкуванням фіскального звітного чека, якщо таке передбачено технічними можливостями РРО.

На виконання норм Закону про РРО наказом № 1057 затверджено Вимоги щодо створення контрольної стрічки в електронній формі у РРО та модемів для передачі даних (далі — Вимоги) та Порядок передачі електронних копій

розрахункових документів і фіскальних звітних чеків РРО дрововими або бездротовими каналами зв'язку до Міндоходів України (далі — Порядок).

Зазначені Вимоги та Порядок визначають загальні технічні вимоги до РРО, що створюють контрольну стрічку в електронній формі, модемів для передачі звітної інформації та основні принципи функціонування системи зберігання і збору даних РРО для Міндоходів України.

Довідково. Контрольна стрічка — це копії розрахункових документів, послідовно сформованих РРО, надруковані або створені в електронній формі таким реєстратором, а також копії фіскальних звітних чеків у разі створення контрольної стрічки в електронній формі.

Модем — це окремий або у складі РРО пристрій, призначений для передачі копії сформованих РРО розрахункових документів і фіскальних звітних чеків в електронній формі дрововими або бездротовими каналами зв'язку, до складу якого входить пам'ять для тимчасового зберігання цих копій.

Вимоги до РРО

Для суб'єктів господарювання існує два способи виконання вимог законодавства. **Перший — це придбання РРО нового покоління, що створюють контрольну стрічку в електронній формі та містять вбудовані модеми, а другий — доопрацювання існуючої касової техніки та приєднання до неї відповідних модемів для передачі звітної інформації.**

При цьому користувачам касової техніки при її придбанні або заміні слід обов'язково звертатися до центрів сервісного обслуговування або виробників РРО щодо проведення ними відповідного доопрацювання такої моделі у термін до 01.07.2013 р., з якого використання такої техніки тягне за собою відповідальність у зв'язку з набранням чинності п. 9 ст. 17 Закону про РРО.

Подання звітності дрововими або бездротовими каналами зв'язку

З 01.01.2013 р. розпочато підключення РРО до Системи зберігання і збору даних з метою подання суб'єктами господарювання електронних копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків РРО до Міндоходів України дрововими або бездротовими каналами зв'язку.

Відповідно до п. 7 ст. 3 Закону про РРО суб'єкти господарювання, які використовують РРО, що створюють контрольну стрічку в електронній формі, або електронні контрольні-касові реєстратори, що створюють контрольну стрічку в друкованому вигляді, повинні подавати до Міндоходів України дрововими або бездротовими каналами зв'язку електронні копії розрахункових документів і фіскальних звітних чеків, які містяться на контрольній стрічці в пам'яті РРО або в пам'яті модемів, які до них приєднані.

Суб'єкти господарювання, які використовують РРО, що створюють контрольну стрічку в друкованому вигляді, за виключенням електронних контрольних-касових реєстраторів, повинні подавати до Міндоходів України дрововими або бездротовими каналами зв'язку інформацію про обсяг розрахункових операцій, виконаних у готівковій та/або в безготівковій формі, або про обсяг операцій з купівлі-продажу іноземної валюти, яка міститься в їх фіскальній пам'яті.

Копії розрахункових документів і фіскальних звітних чеків формуватимуться на контрольній стрічці в пам'яті РРО або в пам'яті модема, приєд-

наного до нього, і один раз на день цей звіт автоматично передаватиметься на сервер обробки інформації Міндоходів України.

Слід зазначити, що визначені норми не вводять додаткових обов'язків для суб'єктів господарювання, а лише змінюють старий порядок подання звітності. Так, замість подання звітності на паперових носіях один раз на місяць не пізніше 15 числа наступного за звітним місяця передбачено її подання в електронному вигляді дротовими або бездротовими каналами зв'язку.

Відповідальність

У зв'язку з набранням чинності п. 9 ст. 17 Закону про РРО з **01.07.2013 р.** до суб'єктів господарювання застосовуватимуться фінансові санкції у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170 грн.) у разі неподання до Міндоходів України звітності, пов'язаної із застосуванням РРО, розрахункових книжок та копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків з РРО дротовими або бездротовими каналами зв'язку.

Блокування роботи РРО у разі неможливості передачі контрольної звітної інформації до сервера обробки інформації

Відповідно до пп. 3.1.2 Вимог РРО з модемом має забезпечувати блокування проведення розрахункових операцій у разі, зокрема, неможливості передачі контрольної звітної інформації до сервера обробки інформації протягом 72 годин.

На думку суб'єктів господарювання, основними причинами, які можуть призвести до блокування, є несправність РРО, відсутність зв'язку та електропостачання господарської одиниці, де встановлено РРО.

Слід зазначити, що блокування відбувається, якщо після виконання Z-звіту РРО протягом 72 годин сервером не отримано контрольної звітної інформації від РРО. Якщо господарський об'єкт не працює, розрахункові операції не проводяться і, відповідно, РРО не буде заблоковано.

У разі виходу з ладу РРО згідно з п. 14.2 ст. 14 Закону про РРО центри сервісного обслуговування зобов'язані забезпечувати відновлення його роботи протягом 72 годин.

Законом про РРО передбачено можливість передачі контрольної звітної інформації від РРО як дротовими, так і бездротовими каналами зв'язку. Тобто можуть бути використані засоби стільникового зв'язку, дротового Інтернету, телефонні мережі тощо. Можливість користування конкретними каналами зв'язку передбачено виробником РРО та модемів для передачі контрольної звітної інформації.

За даними операторів мобільного зв'язку, які розміщено на їх офіційних сайтах, мережі мобільного зв'язку покривають понад 97% території, де мешкають 98 — 99% населення України.

Відповідно до пп. 26 п. 39 Правил № 295 оператори, провайдери зобов'язані усунути пошкодження телекомунікаційної мережі та відновити доступ до послуг у строки, визначені Адміністрацією Держспецзв'язку.

Згідно з наказом № 803 нормативний час усунення пошкодження телекомунікаційної мережі та відновлення доступу до послуг із встановленими значеннями показників якості — не більше, ніж одна доба.

Якщо відсутнє електропостачання на господарській одиниці, то згідно з п. 38 Правил № 1357 енергопостачальник зобов'язаний забезпечувати надійне постачання

електроенергії відповідно до ліцензійних умов та договору, приймати письмові та усні повідомлення (у тому числі засобами зв'язку) споживачів щодо порушення електропостачання та вживати заходів до відновлення електропостачання та приведення показників якості у відповідність із вимогами нормативних документів.

Відповідно до параграфів 19, 20 глави 2 розділу першого Правил улаштування електроустановок перерви електропостачання, необхідні для ремонту або заміни пошкодженого елемента системи електропостачання, становлять не більше однієї доби.

Таким чином, норми чинного законодавства встановлюють конкретні терміни на усунення причин, які можуть призвести до непередачі контрольно-звітної інформації РРО до Міндоходів України. Суб'єктам господарювання слід бути обізнаними з цього питання та вимагати від центрів сервісного обслуговування, енергопостачальних компаній та операторів зв'язку дотримання відповідних норм.

Оновлення касової техніки

Виробники касової техніки долучилися до процесу оновлення парку касової техніки і на сьогодні в Державному реєстрі РРО налічується 27 моделей РРО, які відповідають вимогам чинного законодавства щодо передачі контрольно-звітної інформації в електронному вигляді.

Зверніть увагу! З 04.06.2013 р. набрав чинності наказ Міндоходів України № 144, яким затверджено у новій редакції Державний реєстр РРО з урахуванням моделей реєстраторів, внесених відповідними наказами Міндоходів України, ДПС України та рішеннями Державної комісії з питань електронних систем і засобів контролю та управління товарним і грошовим обігом при Кабінеті Міністрів України.

***Павло СИДОРОВ,**
начальник відділу контролю за проведенням розрахункових операцій Управління податкового аудиту Департаменту податкового та митного аудиту
Міністерства доходів і зборів України,
та **Олександр ЖУК,**
головний державний ревізор-інспектор*

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

Податковий кодекс — Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

Закон про РРО — Закон України від 06.07.95 р. № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»

Закон № 2756 — Закон України від 02.12.2010 р. № 2756-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України»

Закон № 3609 — Закон України від 07.07.2011 р. № 3609-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України»

Наказ № 803 — наказ Адміністрації державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України від 28.12.2012 р. № 803 «Про затвердження Показників якості послуг із передачі даних, доступу до Інтернету та їх рівнів»

Наказ № 1057 — наказ Мінфіну України від 08.10.2012 р. № 1057 «Про затвердження Вимог щодо створення контрольної стрічки в електронній формі у реєстраторах розрахункових операцій та модемів для передачі даних та Порядку передачі електронних копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків реєстраторів розрахункових операцій датовими або бездротовими каналами зв'язку до органів державної податкової служби»

Правила № 295 — Правила надання та отримання телекомунікаційних послуг, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 11.04.2012 р. № 295

Правила № 1357 — Правила користування електричною енергією для населення, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 26.07.99 р. № 1357

*Опубліковано у «Віснику податкової служби України»
№ 20/2013, с. 8 — 11.*

Електронний цифровий підпис

Що таке електронний цифровий підпис та хто може його використовувати?

ЕЦП — аналог власноручного підпису в електронному вигляді, забезпечує цілісність документів, конфіденційність та ідентифікацію особи, яка підписала документ.

ЕЦП накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа. Відмінність ключів полягає в тому, що особистий ключ є конфіденційною інформацією, тоді як відкритий у складі посиленого сертифіката має вільно розповсюджуватись через офіційний інформаційний ресурс АЦСК ІДД Міндоходів.

Посилений сертифікат ключа — це документ, який засвідчує чинність і належність відкритого ключа підписувачу та використовується для ідентифікації особи підписувача.

Підписувач — це особа, яка на законних підставах володіє особистим ключем та особисто чи за дорученням накладає ЕЦП на електронні документи.

ЕЦП робить електронний документ оригіналом і гарантує його достовірність.

ЕЦП — ефективне рішення для тих, хто прагне відповідати вимогам сучасності та заощаджувати свій час. Документи, підписані електронним цифровим підписом, можуть бути надіслані адресату протягом декількох секунд. Усі учасники електронного документообігу мають рівні можливості незалежно від розташування один від одного.

Процедура отримання послуг електронного цифрового підпису

Безкоштовно послуги електронного цифрового підпису від АЦСК ІДД Міндоходів може отримати будь-хто: і юридична особа, і фізична особа — підприємець, і фізична особа.

Для отримання послуг від АЦСК ІДД Міндоходів необхідно:

ознайомитись з регламентом АЦСК ІДД Міндоходів та умовами договору «Про надання послуг електронного цифрового підпису»;

пройти процедуру реєстрації в АЦСК ІДД Міндоходів;

згенерувати особистий і відкриті ключі та отримати посилений сертифікат ключа.

Для здійснення процедури реєстрації слід підготувати пакет реєстраційних документів та звернутись до будь-якого з відокремлених пунктів реєстрації користувачів АЦСК ІДД Міндоходів. Фахівці АЦСК ІДД Міндоходів перевіряють подані документи та надають допомогу у генерації особистого та відкритого ключів, за необхідності проконсультують щодо подальшого використання ЕЦП. Накладати ЕЦП на електронний документ клієнт може одразу після отримання посиленого сертифіката ключа, використовуючи при цьому спеціальне програмне забезпечення.

Детальну інформацію щодо процедури реєстрації, переліку відокремлених пунктів реєстрації користувачів АЦСК ІДД Міндоходів тощо можна знайти на офіційному інформаційному ресурсі АЦСК ІДД Міндоходів <http://idd@minrd.gov.ua>.

Перелік реєстраційних документів

Юридична особа повинна надати представнику АЦСК ІДД Міндоходів (адміністратору реєстрації) такі документи:

- заповнену та підписану заяву-приєднання до договору «Про надання послуг ЕЦП» (у двох примірниках);
- заповнену та підписану заяву на реєстрацію для отримання посиленого сертифіката ключа встановленого зразка для реєстрації підписувача у реєстрі підписувачів АЦСК ІДД Міндоходів та формування посиленого сертифіката ключа;
- оригінал статуту юридичної особи (положення про установу, філію) або його нотаріально засвідчену копію (надається виключно для ознайомлення);
- документи, що підтверджують повноваження керівника заявника (копія наказу про призначення тощо);
- документи, що підтверджують належність підписувача до юридичної особи — заявника та його повноваження, засвідчені печаткою та особистим підписом керівника юридичної особи (копія наказу про призначення тощо);
- копії паспортів заявника та підписувачів (копії 1 — 4 сторінок), засвідчені власноручними підписами власників паспортів;
- копію облікової картки платника податків (довідки про присвоєння ідентифікаційного коду ДРФО керівника та головного бухгалтера) у разі, якщо формуються сертифікати для керівника та бухгалтера.

Фізична особа — підприємець або фізична особа повинна мати при собі:

- заповнену та підписану реєстраційну картку для отримання посилених сертифікатів ключів (у двох примірниках);
- копію паспорта заявника (копії 1 — 4 сторінок), засвідчену власноручним підписом власника паспорта (в разі якщо через релігійні переконання фізична особа відмовилась від ідентифікаційного коду, копію сторінки паспорта з відміткою про таку відмову);
- копію облікової картки платника податків (довідки про присвоєння ідентифікаційного коду ДРФО).

Для зручності заповнення форм реєстраційних документів використовуйте зразки їх заповнення, які також можна завантажити з офіційного інформаційного ресурсу АЦСК ІДД Міндоходів.

У разі виникнення запитань щодо вищенаведеної інформації ви можете телефонувати до АЦСК ІДД Міндоходів за номером (044) 284-00-10 або звернутися до відокремленого пункту реєстрації користувачів АЦСК ІДД Міндоходів у будь-якому регіоні.