

## МОДУЛЬ 4

### СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ

Податкова система в кожній країні є однією з основ економічної системи. З одного боку, податкова система забезпечує фінансову базу держави, з другого – реалізацію економічної доктрини. Побудова чіткої податкової системи – одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки здійснюється найтісніший зв'язок між державою і юридичними та фізичними особами щодо формування, розподілу й використання їх доходів.

З оголошенням незалежності Україною взято курс на інтеграцію до Європейського союзу, однією з обов'язкових передумов вступу до якого є адаптація податкового законодавства до законодавства країн ЄС та наявність ПДВ у податковій системі країни.

В Україні постало питання щодо вдосконалення механізму справляння ПДВ, підвищення його прозорості, прискорення погашення заборгованості зі сплати цього податку та запобігання її виникнення у подальшому.

Визначені й головні критерії податкової політики: економічна ефективність і соціальна справедливість. З одного боку, податки мають забезпечити сталу фінансову базу держави, з другого – залишити достатньо коштів підприємствам і громадянам для збереження максимальної заінтересованості в результатах діяльності.

У будь-якій країні мета податкової політики зводиться до пошуків ідеалів оптимального оподаткування. Сутність, структура і роль податкової системи визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її в країні самостійно, виходячи із завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги і фінансові санкції, а також обов'язки та відповідальність, які виступають невід'ємною частиною податкової системи, держава ставить єдині вимоги до ефективного ведення господарства у країні.

Податкова політика – це насамперед формування і застосування затверджених на законодавчому рівні економічних інструментів і відповідних рішень, призначених сприяти зростанню надходжень платежів до бюджету, а також врахування змін чинної податкової системи, визначення механізму обчислення, сплати і зарахування платежів до бюджетів.

До податкової політики потрібен системний підхід, який би дав змогу створити податкову систему, що була б не суто фіскальною складовою, а могла функціонально коригувати економічне становище і реально стимулювати виробничу діяльність суб'єктів оподаткування.

Незалежно від змісту оподаткування будь-яка податкова система має забезпечувати надійне надходження коштів до дохідної частини бюджету. Розкриваючи зміст податкової системи, науковці часто наголошують на складній природі цього поняття. З одного боку, податкова система є сукупністю податків, зборів, платежів і виступає як механізм визначених, законодавче закріплених важелів з акумуляції доходів держави. У цьому разі вона може збігатися з системою податків, зборів і платежів. З другого боку – податкова система містить досить широкий спектр процесуальних відносин зі встановлення, зміни, скасування податків, зборів, платежів, забезпечення їх сплати, організації контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства.

Отже, податкова система – це сукупність встановлених у країні податків, зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість.

Відповідно до Указу Президента України від 23 червня 2004 року № 671 «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння ПДВ» та Проекту «Програма модернізації Державної податкової служби України» в Україні почалося впровадження принципово нових методологічних напрацювань, нової системи адміністрування податків. Ця система передбачає створення державної комп'ю-

терної системи моніторингу сплати податків та зборів (обов'язкових платежів); скорочення переліку пільг з ПДВ; створення єдиної методологічної бази обліку показників.

Запровадження такої системи електронного відшкодування ПДВ сприятиме прискоренню процедури проведення моніторингу та становленню її у якості базисної для оцінки платника податків як в цілому, так і за окремими податками та платежами (податок на прибуток, акцизний збір, прибутковий податок, податок з власників транспортних засобів та інших). Увесь комплекс заходів з впровадження системи адміністрування податків призначений сприяти прозорості, неупередженості податкової системи у цілому, зростанню довіри до державної податкової служби з боку суспільства і, як результат, – добровільній сплаті податків та зборів платниками податків.

Закон України «Про систему оподаткування» містить вичерпний перелік принципів системи оподаткування в Україні, до яких належать:

- *стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності* – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;
- *обов'язковість* – впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- *рівнозначність і пропорційність* – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;
- *рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації* – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- *соціальна справедливість* – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;
- *стабільність* – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- *економічна обґрунтованість* – встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;
- *рівномірність сплати* – встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- *компетенція* – встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;
- *єдиний підхід* – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;
- *доступність* – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

Фахівці вважають, що податкова система України в перехідний період має базуватися на таких принципах: антициклічний характер, цільове призначення податків, погодження податкових ставок, рівність і справедливість, гнучкість податкової системи, однозначність тлумачення, недопустимість необґрунтованих пільг, автоматична індексація податків і зборів, відповідальність платників податків, системний підхід, численність податків тощо.

**Тема 1. Система податків та зборів в Україні. Нормативна база. Суб'єкти податкових відносин**

**Податкове право.** Податкове право є складним фінансово-правовим інститутом, що регулює основи формування дохідної частини бюджетної системи країни, тобто регулює лише відносини, що пов'язані з рухом грошових коштів від платників податків та зборів до бюджетів відповідного рівня. Податкове право взаємодіє з усіма інститутами фінансового права. Його норми зумовлені публічністю державних фінансів та регулюють діяльність зі стягування податкових платежів для загальнодержавних та регіональних потреб. Отже, можна сказати, що податкове право – це один з основних інститутів фінансового права.

Податкове право як фінансово-правовий інститут являє собою сукупність норм, що регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків та обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, встановлюючи при цьому права, обов'язки та відповідальність сторін.

Інститут податкового права є відокремленим комплексом юридичних норм, що забезпечують цільове регулювання різновиду відносин, пов'язаних із надходженням до бюджетів податків та зборів. Податкове право – це відносно самостійний сектор фінансового права і займає автономне становище щодо інших інститутів цієї галузі.

Предметом податкового права є група однорідних суспільних відносин, що визначають надходження грошових коштів від платників до бюджетів у формі податків та зборів. Характерною рисою податкових відносин є їх чітко виражений владно-майновий характер. Щодо методу правового регулювання, то він є характерним для фінансового права в цілому, тобто метод державно-владних приписів, що підкріплюється можливістю застосувати санкції з боку держави.

Водночас зазначений метод має особливий механізм регулювання, взаємозв'язок норм, юридичний режим. Імперативний метод регулювання чітко встановлює межі поведінки підпорядкованих суб'єктів.

Складна природа податку, що об'єднує економічні та правові його характеристики, зумовлює юридичну природу податкових норм, характер їх взаємодії. Оскільки податкова система держави за своєю сутністю є системою розподільних та перерозподільних відносин у суспільстві, вона детермінує юридичну природу податково-правової норми. Подібно до інших правових норм, податково-правові норми містять правила поведінки, встановлені державою та забезпечені силою її примусу. Разом з тим, специфіка предмета податкового права визначає й специфіку юридичної природи податково-правових норм. Їх змістом є встановлення правил поведінки учасників особливого виду суспільних відносин – податкових відносин, тобто поведінки, яка завжди пов'язана з розподілом чи перерозподілом державою в її інтересах частини власності інших юридичних та фізичних осіб.

Залежно від змісту податково-правові норми поділяються на матеріальні і процесуальні. У свою чергу залежно від характеру впливу на поведінку суб'єктів податкових правовідносин усі матеріальні податково-правові норми поділяються на зобов'язуючі, забороняючі та уповноважуючі. На думку фахівців, об'єктивний поділ фінансово-правових норм на зазначені види зумовлюють такі фактори:

- а) функції податкових норм;
- б) спеціалізація податкових норм;
- в) способи правового регулювання.

*Інститут податкового права визначається багатьма елементами, що зводяться до низки загальних принципів:*

- наявність комплексу рівних норм, що регулюють однорідні відносини;
- різносторонній вплив податкових норм, що забезпечує єдиний підхід;
- об'єднання всіх норм інституту податкового права стійкими зв'язками.

Принципи податкового права визначають суть системи та інституту. Можна виділити матеріальні (що охоплюють суть категорії), процесуальні (що регулюють сфери компетенції суб'єктів по-

даткових правовідносин) та розрахункові (що регулюють функціонування конкретного податкового механізму) принципи.

Податкові правовідносини являють собою відносини, що виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності. Ці відносини існують лише після оформлення їх у відповідну правову форму.

Податковим правовідносинам властиві загальні характерні риси, що притаманні будь-яким іншим правовим відносинам. Водночас правовідносини кожної галузі права мають власну неповторну специфіку. Так, найголовніша особливість фінансових, у тому числі й податкових, правовідносин полягає у тому, що вони виникають у процесі фінансової діяльності держави. Важливою галузевою особливістю фінансових правовідносин, зокрема податкових, є також те, що однією зі сторін завжди виступає держава. Особливості податкових правовідносин найповніше характеризуються їх специфікою, яка проявляється насамперед у:

- а) цільовій системності – система податкових правовідносин підпорядкована встановленню податків та зборів;
- б) формальній визначеності – за допомогою норм регулюють чітко визначені зв'язки, що встановлюються між суб'єктами податкових правовідносин;
- в) забезпеченні державним примусом.

**Об'єктом** регулювання у податкових правовідносинах виступають грошові кошти платників, які надходять до бюджетів.

**Суб'єктом** податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків. Суб'єкти повинні мати податкову правосуб'єктність, що передбачена нормами права.

*Виділяють три групи суб'єктів:* державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові органи та платників податків. Деякі вчені до суб'єктів податкових відносин включають також і кредитно-фінансові установи, через які здійснюються платежі з перерахування податків до бюджетів відповідних рівнів.

*Відносини з приводу оподаткування набувають певної правової форми, внаслідок чого податкова система становить систему нормативно-правових актів, зокрема податкових законів, що регулюють відносини:*

- між державою і платниками – стосовно визначення основних елементів оподаткування, порядку обчислення і справляння податків;
- між державою і органами місцевого самоврядування – щодо розмежування їх прав законодавчої компетенції у податковій сфері, законодавчого закріплення за бюджетами кожного рівня влади власної доходної бази;
- між державою і органами, що забезпечують справляння податків, – з приводу визначення правового статусу цих органів, порядку адміністрування податків, відповідальності за забезпечення своєчасного надходження податків до бюджетів;
- між органами податкової служби і платниками – стосовно взаємних прав та обов'язків і механізму їх реалізації.

Податкові органи розглядаються в широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні до їх складу входять Державна податкова служба України, у тому числі податкова міліція, органи Державного казначейства та Державної митної служби України, які забезпечують фінансовий контроль за справлянням податків як безпосередньо, так і опосередковано під час здійснення основної діяльності (наприклад, при справлянні мита та непрямих податків під час здійснення експортно-імпорتنих операцій). У вузькому розумінні податкові органи обмежуються виключно податковими адміністраціями й інспекціями, а також відповідними підрозділами податкової міліції. Їх повноваження визначені законами України «Про систему оподаткування», «Про державну податкову службу Ук-

раїни», Указами Президента України, чинними податковими законами, а також актами Державної податкової служби України.

**Платник податку** – це фізична або юридична особа, яка несе юридичну відповідальність за сплату податку або безпосередньо його сплачує, при цьому не несе юридичної відповідальності. Податок сплачується за рахунок власних коштів суб'єкта оподаткування, тобто податок має скорочувати доходи платника податку. У деяких випадках між державою та платником перебуває уповноважена особа (податковий агент), яка відраховує податок, перераховує його до бюджету та несе за це відповідальність. Платник може реалізовувати свої обов'язки зі сплати податку безпосередньо або через представника. Представництво виступає в трьох формах – законне, уповноважене, офіційне представництво.

*Законними представниками є юридичні та фізичні особи, уповноважені представляти інтереси платника податків. Такими представниками виступають:*

- а) для підприємства – його керівник та головний бухгалтер, які уповноважені від імені підприємства підписувати фінансові документи;
- б) для консолідованої групи платників податків – законні представники головного підприємства, що входить до складу цієї групи;
- в) для фізичної особи – батьки, усиновителі, опікун або інші особи за наявності у них документів, які засвідчують їх родинні зв'язки чи відповідні повноваження.

*Уповноваженими представниками є особи (юридичні або фізичні), уповноважені платником податків представляти його інтереси в податкових органах на підставі угоди між платником податків і представниками у формі нотаріально засвідченого договору чи довіреності. Офіційні представники призначаються за ініціативою податкового органу, суду у випадках, якщо особа через об'єктивні причини не може бути законним представником або майно, що є предметом розгляду справи, є безхазяйним.*

Офіційними та уповноваженими представниками не можуть бути судді, слідчі або прокурори, посадові особи податкових органів. Правовідносини платника податку і держави визначаються за принципом резидентства, згідно з яким платників податків – фізичних осіб поділяють на таких, що:

- мають постійне місце проживання або місцеперебування в даній державі (183 дні в календарному році сумарно) – резиденти;
- не мають постійного місця проживання або місцеперебування на даній державній території – нерезиденти.

Для юридичних осіб визначальними факторами, що встановлюють їх резидентство, є: місце державної реєстрації; місце розташування апарату управління (офісний центр); місце здійснення основної діяльності.

Платниками податків, зборів та інших обов'язкових платежів є юридичні та фізичні особи, на яких згідно з чинним законодавством в Україні покладено обов'язки сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

**Обов'язки платників податків і зборів** (обов'язкових платежів) законодавчо визначені.

**1. Платники податків і зборів** (обов'язкових платежів) зобов'язані:

- 1) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами;
- 2) подавати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, бухгалтерську звітність та інші документи й відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);
- 3) сплачувати належні суми податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законами терміни;

4) допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

2. Керівники й уповноважені посадові особи юридичних осіб та фізичні особи під час перевірки, що проводиться державними податковими органами, зобов'язані давати пояснення з питань оподаткування у випадках, передбачених законом.

3. Обов'язок щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється зі сплатою податку, збору (обов'язкового платежу) або його скасуванням.

Права платників податків і зборів (обов'язкових платежів) передбачені ст. 10 Закону України «Про систему оподаткування».

*Платники податків і зборів (обов'язкових платежів) мають право:*

- 1) подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування у порядку, встановленому законами України;
- 2) одержувати та ознайомлюватися з актами перевірок, проведених державними податковими органами;
- 3) оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів та дії їх посадових осіб.

Особливості реалізації встановлених законодавством прав платників податків конкретизуються у нормативно-правових актах, прийнятих Державною податковою службою України.

## **Тема 2. Податкове зобов'язання та його виконання**

Закон «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III (далі — Закон) є спеціальним законом з питань оподаткування, який установлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), включаючи збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначає процедуру оскарження дій органів стягнення.

Відповідно до цього Закону

*Контролюючими органами є:*

- *митні органи* — стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли законом обов'язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України;
- *органи Пенсійного фонду України* — стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- *органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування* — стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановленої Законом;
- *податкові органи* — стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів.

Контролюючі органи мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати лише стосовно тих податків і зборів (обов'язкових платежів), які віднесені до їх компетенції цим пунктом.

### Податкова декларація

Платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає у податковій декларації. Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкова декларація приймається без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію, чий статус визначається відповідним нормативно-правовим актом. Відмова службової (посадової) особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких причин або висування нею будь-яких передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється та розцінюється як перевищення службових повноважень такою особою, що тягне за собою її дисциплінарну та матеріальну відповідальність у порядку, визначеному Законом.

Платник податків може також оскаржити дії службової (посадової) особи контролюючого органу з відмови у прийнятті податкової декларації у судовому порядку.

Незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених Законом.

Податкова звітність, отримана контролюючим органом від платника податків як податкова декларація, що заповнена ним всупереч правилам, зазначеним у затвердженому порядку її заповнення, може бути не визнана таким контролюючим органом як податкова декларація, якщо в ній не зазначено обов'язкових реквізитів, її не підписано відповідними посадовими особами, не скріплено печаткою платника податків. У цьому випадку, якщо контролюючий орган звертається до платника податків з письмовою пропозицією надати нову податкову декларацію з виправленими показниками (із зазначенням підстав неприйняття попередньої), *то такий платник податків має право:*

- надати таку нову декларацію разом зі сплатою відповідного штрафу;
- оскаржити рішення податкового органу в порядку апеляційного узгодження.

Якщо згідно з правилами податкового обліку, визначеними законами, податкова звітність щодо окремого податку, збору (обов'язкового платежу) складається наростаючим підсумком, податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації, при цьому остання не подається.

Встановлення форм або методів обов'язкової податкової звітності, які передбачають подання зведеної інформації щодо окремих доходів, витрат, пільг, інших елементів податкових баз, що були раніше відображені у податкових деклараціях або розрахунках з окремих податків, зборів (обов'язкових платежів), не дозволяється, якщо інше не встановлене законами з питань оподаткування.

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

- а) календарному місяцю (у тому числі при сплаті місячних авансових внесків), – протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- б) календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі при сплаті квартальних або піврічних авансових внесків), – протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
- в) календарному року – протягом 60 календарних днів за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
- г) календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб (прибуткового податку з громадян), – до 1 квітня року, наступного за звітним.

Якщо податкова декларація за квартал, півріччя, три квартали або рік розраховується наростаючим підсумком на підставі показників базових податкових періодів, з яких складаються такі квартали, півріччя, три квартали або рік (без урахування авансових внесків) згідно з відповідним Законом з питань оподаткування, така декларація подається у строки для такого базового податкового періоду. Під терміном «базовий податковий період» слід розуміти перший податковий період звітного

року, визначений відповідним Законом з питань оподаткування, зокрема календарний квартал для цілей оподаткування прибутку підприємств.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день.

Якщо згідно із Законом з питань окремого податку, збору (обов'язкового платежу) податковий період не встановлено, то податкова декларація подається та податкове зобов'язання сплачується у строки, передбачені законодавством для місячного базового податкового періоду, крім випадків, коли подання декларації не передбачене Законом.

Платник податків має право не пізніше ніж за десять днів до закінчення граничного строку подання декларації, визначеного згідно з підпунктом 4.1.4 Закону, надіслати декларацію (розрахунок) на адресу податкового органу поштою з повідомленням про вручення.

У разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу відповідальність за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації несе оператор поштового зв'язку у порядку, передбаченому законодавством, при цьому платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації.

Платник податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату або зіпсування поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) контролюючому органу другий примірник податкової декларації.

Порядок оформлення зазначених поштових відправлень, а також нормативи їх обігу визначаються Кабінетом Міністрів України.

Незалежно від факту втрати або зіпсування такого поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно зазначену ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених підпунктом 5.3 статті 5 цього Закону.

#### **Визначення податкового зобов'язання контролюючим органом**

Якщо згідно з нормами підпункту 5.3 статті 5 Закону сума податкового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність та повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне і повне погашення нарахованого податкового зобов'язання та має право на оскарження цієї суми у порядку, встановленому цим Законом.

*Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у разі якщо:*

- а) платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію;
- б) дані документальних перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях;
- в) контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться контролюючим органом виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податків;

- г) згідно з законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган.

Обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених ст. 4 «Порядок подання податкової декларації та визначення суми податкових зобов'язань» підпунктом 4.2.2 Закону, є помилковим, покладається на платника податків, за винятком випадків, визначених пунктом 4.3 цієї статті Закону.



**Визначення суми податкового зобов'язання за непрямими методами**

Якщо контролюючий орган не може самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків згідно з підпунктом «а» підпункту 4.2.2 статті 4 цього Закону у зв'язку з невстановленням фактичного місцезнаходження підприємства чи його відокремлених підрозділів, місцезнаходження фізичної особи або ухиленням платника податків чи його посадових осіб від надання відомостей, передбачених законодавством, а також якщо неможливо визначити суму податкових зобов'язань у зв'язку з неведенням платником податків податкового обліку або відсутністю визначених законодавством первинних документів, сума податкових зобов'язань платника податків може бути визначена за непрямим методом. Цей метод може застосовуватися також у випадках, коли декларацію було подано, але під час документальної перевірки, що проводиться контролюючим органом, платник податків не підтверджує розрахунки, наведені у декларації, наявними документами обліку у порядку, передбаченому законодавством.

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

Якщо підставою для застосування непрямих методів є відсутність окремих документів обліку, такий метод може застосовуватися виключно для визначення об'єкта оподаткування або його елементів, пов'язаних із такими документами. Якщо платник податків подає інші документи обліку або інші підтвердження, достатні для визначення показників відсутніх документів обліку, непрямі методи не застосовуються.

Методика визначення суми податкових зобов'язань за непрямими методами затверджується законом і є загальною для всіх платників податків. Порядок застосування непрямих методів визначення суми доходів фізичної особи визначається з урахуванням норм закону з питань оподаткування доходів фізичних осіб.

Застосування непрямого методу для визначення податкових зобов'язань платників податків у випадках, не передбачених цим пунктом, не дозволяється.

Рішення про застосування непрямих методів приймається податковим органом за місцезнаходженням платника податків за наявності підстав, визначених у підпункті 4.3.1 Закону. Нарахування податкових зобов'язань з використанням непрямого методу здійснюється виключно податковими органами. Рішення про сплату податкових зобов'язань приймається у судовому порядку за поданням керівника (його заступника) відповідного податкового органу.

Якщо непрямий метод було застосовано у зв'язку з невстановленням фактичного місцезнаходження підприємства чи його структурного підрозділу, місцезнаходження фізичної особи – платника податків, обов'язок доведення того, що податковий орган здійснив достатні заходи для встановлення місцезнаходження такого платника податків, покладається на податковий орган.

**Роз'яснення щодо окремих положень податкового законодавства:**

- а) роз'яснення окремих положень податкового законодавства надаються контролюючими органами у порядку, визначеному відповідним центральним (керівним) органом контролюючого органу, виходячи із положень підпункту 4.4.1 статті 5 Закону, принципів оподаткування, викладених у Законі України «Про систему оподаткування», та економічного змісту податку, збору (обов'язкового платежу), який розглядається;
- б) якщо Законом з питань оподаткування податком, збором (обов'язковим платежем) обов'язки з роз'яснення окремих його положень покладено на інші державні органи, такі роз'яснення надаються із дотриманням правил, визначених у підпункті «а» цього підпункту;
- в) якщо податкові роз'яснення, надані згідно з підпунктом «а» цього підпункту, суперечать податковим роз'ясненням, наданим згідно із підпунктом «б» цього підпункту, пріоритет мають роз'яснення, надані згідно із підпунктом «а» цього підпункту;
- г) податкове роз'яснення є оприлюдненням офіційного розуміння окремих положень податкового законодавства контролюючими органами у межах їх компетенції, яке використовується при обґрунтуванні їх рішень під час проведення апеляційних процедур. Податковими роз'ясненнями

вважаються будь-які відповіді контролюючого органу на запити зацікавлених осіб з питань оподаткування. Податкове роз'яснення, надане контролюючим органом вишого рівня, має пріоритет над податковими роз'ясненнями підпорядкованих йому контролюючих органів. Податкове роз'яснення центрального податкового органу має пріоритет над податковими роз'ясненнями, виданими іншими контролюючими органами. Податкове роз'яснення не має сили нормативно-правового акта;

д) не може бути притягнутим до відповідальності платник податків, який діяв відповідно до наданого йому податкового роз'яснення (за відсутності податкових роз'яснень з цього питання, що мають пріоритет) або узагальнюючого податкового роз'яснення, тільки на підставі того, що у подальшому таке податкове роз'яснення чи узагальнююче податкове роз'яснення було змінено або скасовано, чи надано нове податкове роз'яснення такому платнику податків або узагальнююче податкове роз'яснення, що суперечить попередньому, яке не було скасовано (відкликано). При цьому при оцінці доказів судом, наданих органом стягнення, податкові роз'яснення не мають пріоритету над іншими доказами або іншими експертними оцінками;

е) центральний (керівний) орган контролюючого органу проводить періодичне узагальнення податкових питань, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує узагальнюючі податкові роз'яснення, які підлягають оприлюдненню з дотриманням правил комерційної та банківської таємниці;

*Платник податків має право безоплатно отримати будь-яке податкове роз'яснення, у тому числі надане іншому платнику податків з питання, що розглядається (із дотриманням правил комерційної або банківської таємниці), у строки, передбачені для надання відповіді на звернення громадян до органів державної влади, встановлені законом;*

є) центральний (керівний) орган контролюючого органу зобов'язаний видавати та оприлюднювати письмові роз'яснення норм законодавства, які стосуються усіх аспектів оподаткування окремим податком, збором (обов'язковим платежем) у спосіб, доступний для ознайомлення з ними більшості їх платників. При введенні нового податку, збору (обов'язкового платежу) або прийнятті змін до порядку справляння існуючих центральний (керівний) орган контролюючого органу зобов'язаний роз'яснити їх платникам особливості такого справляння, використовуючи засоби масової інформації або інші доступні для таких платників способи доступу до зазначеної інформації, включаючи візити працівників контролюючих органів (не пов'язані із здійсненням податкових перевірок) до платників податків і зборів (обов'язкових платежів) з метою роз'яснення положень нового порядку.

При плануванні змін або доповнень до діючих податкових законодавчих актів у поточному або наступному бюджетному році мають бути заплановані видатки відповідного бюджету, пов'язані з оприлюдненням та застосуванням таких норм у поточному або наступному бюджетному році;

ж) центральний (керівний) орган контролюючого органу зобов'язаний підготувати письмові правила користування податковими роз'ясненнями працівниками податкових органів. Такі правила мають бути деталізованими, містити конкретні приклади застосування окремого податку, збору (обов'язкового платежу) при виникненні ситуацій, що регулюються цивільним або зобов'язальним правом, та не допускати подвійних тлумачень;

з) якщо внаслідок запровадження нового податку, збору (обов'язкового платежу) або зміни правил оподаткування змінюються форми податкового обліку чи обов'язкової податкової звітності, центральний (керівний) орган контролюючого органу зобов'язаний безоплатно оприлюднити такі нові форми обліку чи звітності. Забороняється використання бланків суворої звітності чи обліку як форм податкового обліку чи звітності, якщо інше прямо не встановлено законом з питань окремого податку, збору (обов'язкового платежу).

Форми обов'язкової податкової звітності (податкові декларації чи податкові розрахунки), визначені центральним (керівним) органом контролюючого органу, повинні відповідати нормам та змісту відповідного податку, збору (обов'язкового платежу). Платник податків має право подати податковий звіт за іншою формою, якщо він вважає, що форма податкової звітності, визначена центральним (керівним) органом контролюючого органу, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання,

всупереч нормам закону з такого податку, збору (обов'язкового платежу). Такий звіт за іншою формою подається разом із поясненням мотивів його складання.

Податкова звітність може бути надана за добровільним рішенням платника податків податково-му органу в електронній формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством;

і) платник податків може оскаржити до суду рішення центрального (керівного) органу контролюючого органу або органу стягнення щодо видання інструкцій чи податкових роз'яснень (у тому числі форм обов'язкової податкової звітності, далі – податкових роз'яснень), які, за висновком такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку, збору (обов'язкового платежу). Визнання судом інструкції або податкового роз'яснення податкового органу (незалежно від їх реєстрації у Міністерстві юстиції України) недійсними є підставою для використання зазначеного рішення всіма платниками податків з моменту прийняття такого судового рішення, а також для відповідної зміни положень інструкцій чи роз'яснень контролюючих органів з цього питання. Зазначене рішення суду набирає чинності з моменту його прийняття та повинно бути оприлюднене за рахунок сторони, що програла спір (була визнана винною), протягом 30 календарних днів з моменту прийняття такого судового рішення.

ї) форма податкової декларації (розрахунку) встановлюється центральним (керівним) органом контролюючого органу за узгодженням з комітетом Верховної Ради України, що відповідає за проведення податкової політики.

У такому ж порядку встановлюються форми податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків і зборів, що є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами).

### Строки погашення податкового зобов'язання

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 цього Закону для подання податкової декларації.

У разі якщо відповідно до Закону контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у строки, визначені у законі з відповідного податку, а за їх відсутності – протягом тридцяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення про таке нарахування.

У разі визначення податкового зобов'язання контролюючим органом за підставами, зазначеними у підпунктах «а» – «в» підпункту 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 Закону, платник податків зобов'язаний погасити нараховану суму податкового зобов'язання протягом десяти календарних днів від дня отримання податкового повідомлення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру апеляційного узгодження.

У випадках апеляційного узгодження суми податкового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити її узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом десяти календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

Якщо останній день зазначених у цьому пункті строків припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем кожного з таких строків вважається наступний за вихідним або святковим робочий операційний (банківський) день.

**Податковий борг** – узгоджена сума податкового зобов'язання, не сплачена платником податків у строки, визначені цією статтею 4 Закону, визнається сумою податкового боргу платника податків.

**Податкове повідомлення.** У разі якщо сума податкового зобов'язання розраховується контролюючим органом відповідно до статті 4 цього Закону, такий контролюючий орган надсилає платнику податків податкове повідомлення, в якому зазначаються підстава для такого нарахування, посилення на норму податкового закону, відповідно до якої був зроблений розрахунок або перерахунок податкових зобов'язань, сума податку чи збору (обов'язкового платежу), належного до сплати, та

штрафних санкцій за їх наявності, граничні строки їх погашення, а також попередження про наслідки їх несплати в установленний строк та граничні строки, передбачені законом для оскарження нарахованого податкового зобов'язання (штрафних санкцій за їх наявності).

**Податкові вимоги.** У разі якщо платник податків не сплачує узгоджену суму податкового зобов'язання в установленні строки, податковий орган надсилає такому платнику податків податкові вимоги.

Якщо контролюючий орган, що провів процедуру узгодження суми податкового зобов'язання з платником податків, не є податковим органом, такий контролюючий орган надсилає відповідному податковому органу подання про здійснення заходів з погашення податкового боргу платника податків, а також розрахунок його розміру, на підставі якого податковий орган надсилає податкові вимоги.

Форма зазначеного подання затверджується Кабінетом Міністрів України.

Податкові вимоги мають містити крім відомостей, передбачених підпунктом 6.2.3 статті 4 Закону, посилання на підстави їх виставлення; суму податкового боргу, належного до сплати, пені та штрафних санкцій; перелік запропонованих заходів із забезпечення сплати суми податкового боргу.

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

#### **Перелік джерел самостійної сплати податкового зобов'язання або погашення податкового боргу**

Джерелами самостійної сплати податкових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна і немайнових цінностей, випуску цінних паперів, у тому числі корпоративних прав, отримані у позику (кредит), а також з інших джерел з урахуванням особливостей, визначених статтею 4 цього Закону.

Погашення податкових зобов'язань або податкового боргу платника податків може бути здійснено шляхом проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків, що виникли згідно з нормами податкового або бюджетного законодавства чи цивільно-правових угод, строк погашення яких настав до моменту виникнення податкових зобов'язань платника податків. Така оплата (погашення) здійснюється на підставі заяви платника податків за спільним рішенням податкового органу та органу Державного казначейства України. Порядок проведення взаєморозрахунків визначається центральним податковим органом за погодженням з Державним казначейством України.

За податками, зборами (обов'язковими платежами), які відповідно до закону справляються з об'єктів нерухомої власності, джерелом їх самостійної оплати можуть бути активи як власника таких об'єктів нерухомої власності, так і будь-якої іншої особи, на яку покладено обов'язок сплати, яка здійснюється виключно у грошовій формі. При цьому якщо особу, відповідальну за сплату податків, зборів (обов'язкових платежів), не виявлено, податкові процедури, визначені цим Законом, застосовуються безпосередньо до об'єктів такої власності, які підпадають під податкову заставу та підлягають продажу за правилами, визначеними цим Законом.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків за рішенням органу стягнення, які є виконавчими документами, є будь-які активи платника податків (його філій, відділень, інших відокремлених підрозділів) з урахуванням обмежень, визначених цим Законом, а також іншими законами.

#### **Перелік активів, що не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу**

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків за його самостійним рішенням або за рішенням органу стягнення:

- а) майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам, якщо така застава була належним чином зареєстрована у державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна відповідно до закону, до моменту виникнення права податкової застави;
- б) активи, які належать на правах власності іншим особам та перебувають у тимчасовому розпорядженні або користуванні платника податків, у тому числі, але не виключно: майно, передане платнику податків у лізинг (оренду), схов (відповідальне зберігання), а також ломбардний схов,

на комісію (консигнацію); давальницька сировина, надана підприємству для переробки, крім її частини, що надається платнику податків як оплата за такі послуги, а також активи інших осіб, прийняті платником податків у заставу чи заклад, довірче та будь-які інші види агентського управління;

в) майнові права інших осіб, надані платнику податків у тимчасове користування або розпорядження, а також немайнові права інших осіб, у тому числі права інтелектуальної (промислової) власності, передані в користування такому платнику податків без права їх відчуження;

г) кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою, у розмірах та порядку, що встановлюються Кабінетом Міністрів України;

д) кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих на користь такого платника податків, а також суми акредитивів, виставлених на ім'я платника податків, але не відкритих, до моменту такого відкриття;

е) майно, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств. Порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства, встановлюється Фондом державного майна України;

є) активи, чий вільний обіг заборонено або обмежено згідно із законодавством. У разі якщо підприємницька діяльність з активами, що продаються, підлягає ліцензуванню відповідно до закону, покупцями таких активів можуть бути лише особи, які отримали відповідну ліцензію;

ж) кошти, які знаходяться на спеціальному рахунку експлуатуючої організації (оператора) відповідно до Закону України «Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки».

### Податкова застава. Зміст податкової застави

З метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу.

Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення.

*Право податкової застави виникає у разі:*

- неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації – з першого робочого дня, наступного за останнім днем строку, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов'язковий платіж) для подання такої податкової декларації;

- несплати у строки, встановлені цим Законом, суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку;

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

З урахуванням положень цієї статті право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу.

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

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, має право здійснювати операції з коштами без їх узгодження з податковим органом, за винятком операцій, визначених у підпункті «б» підпункту 8.6.1 цього пункту.

Надання майна, що перебуває у податковій заставі, у наступну заставу або його використання для забезпечення дійсної чи майбутньої вимоги третіх осіб не дозволяється.

У разі здійснення операцій, зазначених у підпунктах 8.6.1 – 8.6.3 цього пункту, без отримання попередньої згоди податкового органу, посадова особа такого платника податків чи фізична особа, яка прийняла зазначене рішення, несуть відповідальність, встановлену законодавством України за ухилення від оподаткування.

**Активи платника податків звільнюються з податкової застави з дня:**

- а) отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання, а у разі виникнення права податкової застави у зв'язку із неподанням або несвоєчасним поданням податкової декларації – з дня отримання такої податкової декларації контролюючим органом (за умови відсутності порушень платником податків вимог, визначених абзацом другим підпункту 8.2.1 пункту 8.2 статті «Виникнення права податкової застави»);
- б) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття фізичної особи з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності чи у зв'язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом;
- в) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи – платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою згідно із законодавством, за винятком випадків, коли активи такої фізичної особи переходять за правом спадщини у власність інших осіб;
- г) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу;
- д) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків або інших видів його забезпечення, передбачених податковим законодавством;
- е) прийняття рішення про арешт активів платника податків – на строк дії такого арешту;
- є) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;
- ж) прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкових зобов'язань (крім податкового боргу) або досягнення податкового компромісу у разі коли умови, визначені в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс, передбачають зупинення права податкової застави;
- з) прийняття окремого рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства.

Підставою для звільнення активів підприємства з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій, визначених підпунктами «а» – «ж» підпункту 8.7.1 цього пункту. Перелік відповідних документів визначається за правилами, встановленими Кабінетом Міністрів України.

**Податкова порука.** Податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у разі якщо банк-резидент поручається за нього.

За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків із погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу у строки та за процедурою, визначені цим Законом.

У разі невиконання платником податків обов'язків із погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель приймає на себе відповідальність за таке погашення у такому ж обсязі, як і платник податків.

Банк-поручитель, який виконав зобов'язання з погашення податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків, має право зворотної вимоги до такого платника податків у розмірі виплаченої суми.

Договір податкової поруки набирає чинності після його повідомчої реєстрації у податковому органі за місцезнаходженням (місцем податкової реєстрації) платника податків, що здійснюється на підставі надання податковому органу нотаріально посвідченого договору поруки. Податковий орган зобов'язаний видати платнику податків протягом одного робочого дня, наступного за днем отримання договору поруки, довідку про реєстрацію такого договору, на підставі якої активи платника податків вважаються звільненими з-під податкової застави. Договір поруки не може бути відкликаним поручителем до повного погашення податкового боргу. Поручитель не має права передоручати виконання зобов'язань за таким договором поруки третім особам.

Банк-поручитель набуває усіх прав і обов'язків платника податків щодо строків погашення узгодженого податкового зобов'язання такого платника податків або його податкового боргу, а також щодо оскарження дій податкового органу у порядку, визначеному цим Законом.

### **Розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платника податків**

#### ***Порядок розстрочення чи відстрочення податкових зобов'язань***

Розстроченням податкових зобов'язань є надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеної згідно з пунктом 16.4 статті 16 «Пеня» Закону № 2181-III від 21.12.2000 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетними та державними цільовими фондами»..

Відстроченням податкових зобов'язань є перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків без урахування сум пені під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеної згідно з пунктом 16.4 статті 16 цього Закону, на пізніший термін.

Платник податків, який звертається до податкового органу з заявою про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого податкового зобов'язання.

Розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань у межах процедури відновлення платоспроможності боржника відповідно до законодавства з питань банкрутства здійснюються на умовах, передбачених мировою угодою.

#### **Підстави для прийняття рішення щодо розстрочення чи відстрочення податкових зобов'язань (крім податкового боргу)**

Підставою для розстрочення податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо існування загрози виникнення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якою відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Підставою для відстрочення податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення податкового боргу та/або банкрутства такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

#### ***Умови надання розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань***

Розстрочення податкових зобов'язань надається на умовах податкового кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту.

Відстрочення податкових зобов'язань надається на умовах, за якими основна сума податкових зобов'язань та нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь-якого по-

даткового періоду, визначеного відповідним податковим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який згідно із підпунктом 14.3.3 цього пункту Закону затверджує рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з моменту виникнення такого податкового зобов'язання або одноразово у повному обсязі.

Згідно з 14.3.3 Рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань у межах одного бюджетного року приймається у такому порядку:

стосовно загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) – керівником податкового органу та має бути затверджене керівником податкового органу (його заступником) вищого рівня; стосовно місцевих податків і зборів – керівником податкового органу (його заступником) та має бути затверджене фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Центральний податковий орган може встановити іншу процедуру затвердження рішень про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань із загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) у межах одного бюджетного року, виходячи з їх сум або видів податків, зборів (обов'язкових платежів).

Рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань на термін, що виходить за межі одного бюджетного року, щодо загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) приймається керівником (заступником) центрального податкового органу за узгодженням з Міністерством фінансів України, а щодо місцевих податків і зборів – керівником податкового органу (його заступником) за узгодженням з фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Звіт про виконання відповідного бюджету має містити розрахунок втрат його доходів від розстрочень сплати податкових зобов'язань платників податків.

У разі якщо розстрочення або відстрочення сплати податкових зобов'язань здійснюється на строк, що виходить за межі одного бюджетного року, у законі про Державний бюджет України або у рішенні про затвердження місцевого бюджету на наступний бюджетний рік мають бути відображені доходи, пов'язані із погашенням розстрочених чи відстрочених податкових зобов'язань.

Розстрочення або відстрочення надаються окремо з окремого податку, збору (обов'язкового платежу).

## Пеня

### *Початок строків нарахування пені*

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

*Нарахування пені розпочинається:*

- а) при самостійному нарахуванні суми податкового зобов'язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного цим Законом;
- б) при нарахуванні суми податкового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні згідно з нормами цього Закону.

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

*Це правило не застосовується, якщо:*

- а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження;
- б) судом доведено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

**Зупинення строків нарахування пені.** У разі якщо керівник податкового органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків



розгляду скарги платника податків понад строки, визначені абзацом першим підпункту 5.2.2 пункту 5.2 статті 5 цього Закону, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків, незалежно від результатів адміністративного оскарження.

**Закінчення строків нарахування пені.** Нарахування пені закінчується у день прийняття банком, обслуговуючим платника податків, платіжного доручення на сплату суми податкового боргу. У разі часткової сплати суми податкового боргу нарахування пені зупиняється на таку сплачену частку.

У разі погашення суми податкового боргу шляхом стягнення коштів або відчуження інших активів боржника у порядку, передбаченому цим Законом, нарахування пені зупиняється у день такого стягнення або відчуження активів з права власності (повного господарського відання) боржника в рахунок погашення, незалежно від строків оплати вартості таких активів їх покупцем.

Порядок застосування цього підпункту розробляється центральним податковим органом за погодженням з Державним казначейством України.

При частковому погашенні податкового боргу сума такої частки визначається з урахуванням пені, нарахованої на таку частку. Податковий борг, що погашається частково, сплачується разом зі сплатою пені, нарахованої відповідно до такої частки, єдиним платіжним документом, в якому суми такого податкового боргу та такої пені визначаються окремо. Платіжні документи, які не містять окремо виділену суму податкового боргу та суму пені, не приймаються до виконання.

Якщо платник податків не сплачує пеню разом зі сплатою податкового боргу (його частини) або не визначає її окремо у платіжному документі (чи визначає з порушенням зазначеної пропорції), то податковий орган самостійно здійснює розподіл такої сплаченої суми на суму, що спрямовується на погашення такого податкового боргу (його частини), та суму, що спрямовується на погашення пені, нарахованої на суму такого погашеного податкового боргу (його частини), та надсилає такому платнику податків повідомлення, в якому міститься зазначена інформація.

### **Розмір пені**

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

Зазначений розмір пені діє щодо всіх видів податків і зборів (обов'язкових платежів), крім пені щодо порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що встановлюється окремим законодавством.

### **Штрафні санкції (штрафи)**

Штрафні санкції за порушення податкового законодавства накладаються на платника податків у розмірах, визначених статтею 5 цього Закону, крім штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, що встановлюються окремим законодавством.

Штрафні санкції накладаються контролюючими органами, а у випадку, передбаченому ст.17 цього Закону, самостійно нараховуються та сплачуються платником податків.

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

Для фізичних осіб, які займають посади, що підпадають під визначення суб'єктів корупційних діянь відповідно до закону, за неподання або несвоєчасне подання декларації про доходи таких фізичних осіб, отриманих протягом зайняття такої посади, штраф застосовується у розмірі тридцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або її затримку.

У разі коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за підставами, викладеними у підпункті «а» підпункту 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 цього Закону, додатково до штрафу, встановленого підпунктом 17.1.1 цього пункту, платник податків сплачує штраф у розмірі десяти відсотків суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше п'ятдесяти відсотків від суми на-

рахованого податкового зобов'язання та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У разі коли контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків за підставами, викладеними у підпункті «б» підпункту 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 цього Закону, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі десяти відсотків від суми недоплати (заниження суми податкового зобов'язання) за кожний з податкових періодів, установлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше п'ятдесяти відсотків такої суми та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

У разі коли контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків за підставами, визначеними у підпункті «в» підпункту 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 цього Закону, такий платник податків зобов'язаний (крім випадків, коли податкова декларація не приймається всупереч нормам цього Закону) сплатити штраф у розмірі п'яти відсотків суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше одного неоподатковуваного мінімуму доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

У разі коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за підставами, визначеними у підпункті «г» підпункту 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 цього Закону, штрафні санкції не застосовуються, за винятком випадків, які підпадають під дію підпункту 17.1.7 цього пункту.

17.1.6. У разі коли платника податків (посадову особу платника податків) засуджено за скоєння злочину щодо ухилення від сплати податків або якщо платник податків декларує переоцінені або недооцінені об'єкти оподаткування, що призводить до заниження податкового зобов'язання у великих розмірах, такий платник податків додатково до штрафів, визначених цим пунктом, за наявності підстав для їх накладення сплачує штраф у розмірі п'ятдесяти відсотків від суми недоплати, але не менше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

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

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

- при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — розмірі десяти відсотків погашеної суми податкового боргу;
- при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі двадцяти відсотків погашеної суми податкового боргу;
- при затримці, що є більшою за 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, — у розмірі п'ятдесяти відсотків погашеної суми податкового боргу.

Платник податків сплачує один із зазначених у цьому підпункті штрафів відповідно до загального строку затримки незалежно від того, чи були застосовані штрафи, визначені ст. 17 «Штрафні санкції (штрафи)» у підпунктах 17.1.1—17.1.6 пункту Закону, чи ні.

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

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

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

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

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

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

*Це правило не застосовується, якщо:*

- а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулася недоплата податкового зобов'язання;
- б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою — платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Сплата (стягнення) штрафних санкцій, передбачених цією статтею, прирівнюється до сплати (стягнення) податку та оскарження їх сум.

### Тема 3. Податок на прибуток

#### 3.1. Загальні положення

Законодавчо-нормативна база

- ❖ Закон України від 22.05.97 № 283/97-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» станом на 01.07.2002 зі змінами і доповненнями.
- ❖ Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-ПІ.
- ❖ Порядок складання декларації про прибуток підприємства, затверджений наказом ДПА від 08.07.97 № 214, у редакції наказу ДПА від 21.01.98 № 37 із змінами і доповненнями.

Податок на прибуток підприємств — це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

Механізм оподаткування підприємств наведений на рис.3.1.

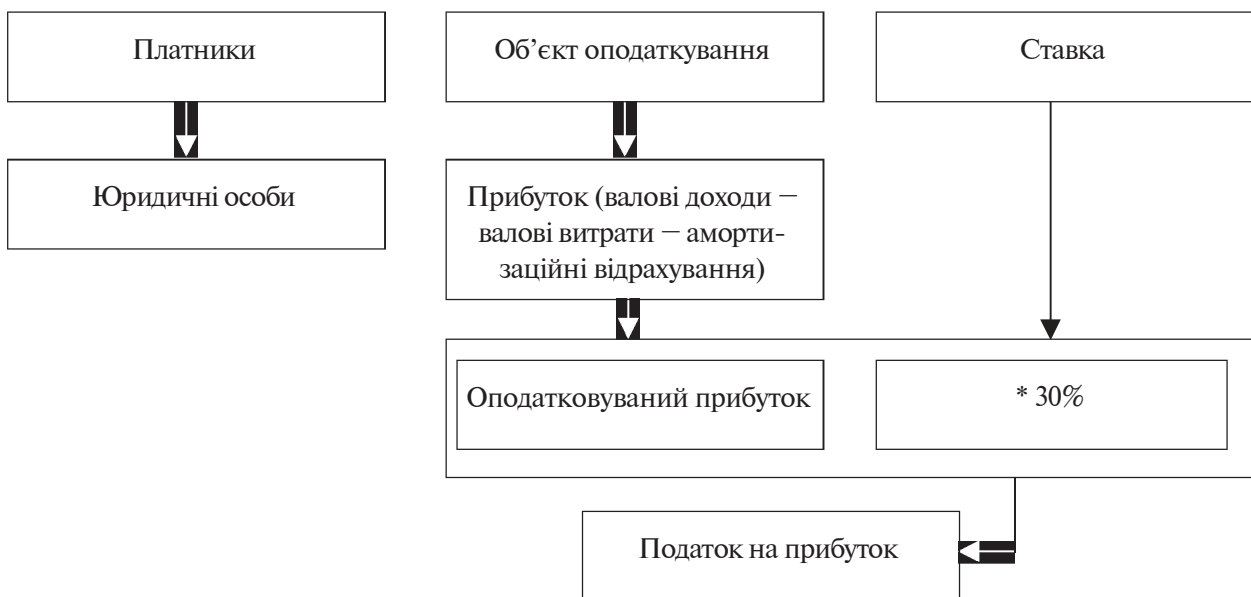


Рис. 1

### 3.2. Платники податку на прибуток

- із числа резидентів – суб'єкти підприємницької (господарської) діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, що здійснюють діяльність, направлену на отримання прибутку як на території України, так і за її межами;
- з числа нерезидентів – фізичні чи юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи із джерела їх походження з України;
- філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку з числа резидентів, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади. Платник податку, що має такі філії, може прийняти рішення щодо сплати консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням. При цьому податок зменшується на суму, сплачену до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій;
- управління залізниці та підприємства залізничного транспорту, їх структурні підрозділи;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні або виконують агентські (представницькі) функції для таких нерезидентів або їх засновників;
- Національний банк України та його установи.

#### 1.1. Об'єкти оподаткування

Об'єктом оподаткування є прибуток, що визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на:

- суму валових витрат платника податку;
- суму амортизаційних відрахувань.

1.2. Валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

*Валовий дохід включає:*

1.2.1. Загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних

паперів (крім операцій з їх первинного випуску (розміщення) та операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації)).

1.2.1.2. Доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами.

1.2.1.3. Доходи:

- від товарообмінних (бартерних) операцій; від страхової діяльності;
- від операцій з розрахунками в іноземній валюті;
- від операцій з пов'язаними особами;
- від продажу (обміну, інших видів відчуження) основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації;
- від операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами: інші доходи по операціях особливого виду – спільній діяльності без створення юридичної особи, виплаті дивідендів, операціях з борговими вимогами та зобов'язаннями, виконаних довгострокових договірних зобов'язань.

1.2.1.4. Доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренди).

1.2.1.5. Доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному та виявлені у звітному періоді.

1.2.1.6. Доходи з інших джерел та від позареалізаційних операцій, у тому числі у вигляді:

- сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, вартості товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платнику податку у звітному періоді, за винятком випадків, якщо така безповоротна фінансова допомога та безоплатні товари (роботи, послуги) отримуються неприбутковими організаціями або такі операції здійснюються між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи;
- сум невикористаної частини коштів, що повертаються зі страхових резервів;
- сум заборгованості, що підлягає включенню до валових доходів по відшкодуванню сум безнадійної заборгованості за рахунок страхового резерву платника податку, та інші;
- сум коштів страхового резерву, використаних не за призначенням;
- вартості матеріальних цінностей, переданих платнику податку згідно з договорами схову та використаних ним у власному виробничому чи господарському обороті;
- сум штрафів та/або неустойки чи пені, одержаних за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, господарського чи третейського суду;
- сум державного мита, попередньо сплачено позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду (господарського суду).

1.2.2. Не включаються до складу валового доходу:

1.2.2.1. Суми акцизного збору, податку на додану вартість, отриманих (нарахованих) підприємством у складі ціни продажу продукції (робіт, послуг), за винятком випадків, якщо таке підприємство-утримувач не є платником податку на додану вартість.

1.2.2.2. Суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законодавством.

1.2.2.3. Суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду (господарського суду) або внаслідок задоволення претензій у порядку, установленому законодавством як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, у разі якщо вони не були віднесені таким платником податку до складу валових витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів.

1.2.2.4. Суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу валових витрат.

1.2.2.5. Суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, у тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи.

1.2.2.6. Суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг (видачі дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрації, інших послуг, обов'язковість придбання яких передбачено законодавством) у разі зарахування таких доходів до відповідних бюджетів.

1.2.2.7. Суми доходів, накопичуваних на пенсійних рахунках у межах механізму додаткового пенсійного забезпечення, а також суми надходжень до інших неприбуткових організацій.

1.2.2.8. Кошти спільного інвестування інститутів спільного інвестування (ІСІ) – кошти, залучені від інвесторів ІСІ, доходи від здійснення операцій з активами ІСІ та доходи, нараховані за активами.

1.2.2.9. Суми одержаного платником податку емісійного доходу.

1.2.2.10. Номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед таким платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів).

1.2.2.11. Доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку.

1.2.2.12. Кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи-емітента або після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище номінальної вартості акцій (часток, паїв).

1.2.2.13. Кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод, що набрали чинності у встановленому законодавством порядку.

1.2.2.14. Вартість основних фондів безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством:

1.3. Валовий дохід

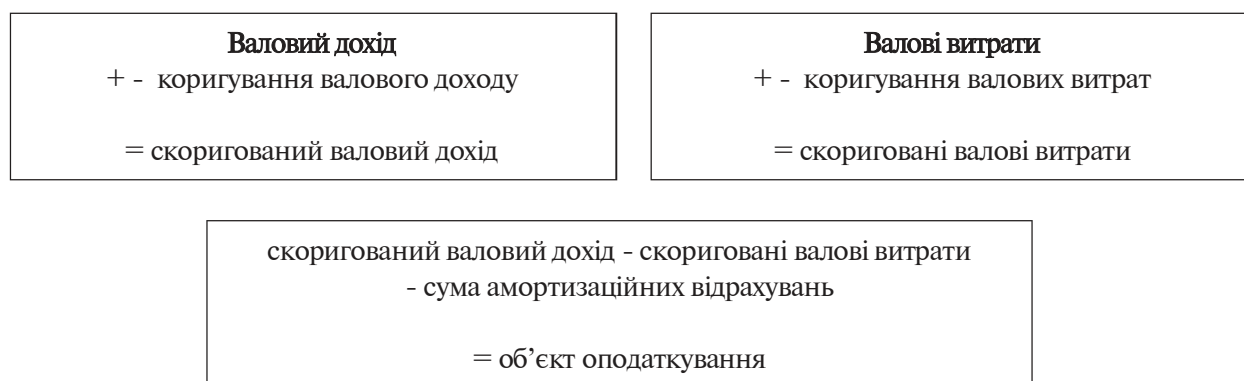


Рис. 2. Схема визначення об'єкта оподаткування (оподаткованого прибутку)

Обчислення оподаткованого прибутку здійснюється виключенням із суми скоригованого валового доходу валових витрат виробництва й обігу, а також нарахованих амортизаційних відрахувань.

*Визначаючи валовий дохід, ураховують:*

- загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), а також від продажу цінних паперів (окрім операцій з їх первинного випуску й остаточного погашення);
- доходи від здійснення банківських операцій, страхових та інших операцій, пов'язаних із наданням фінансових послуг, від торгівлі валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами;
- доходи від спільної діяльності у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, володіння борговими вимогами, від здійснення операцій лізингу (оренди);
- доходи, не враховані під час обчислення валового доходу у попередніх періодах і виявлені у звітному періоді;
- доходи з інших джерел і від позареалізаційних операцій (сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді; сум невикористаної частини коштів, повернутих із страхових резервів; сум страхового резерву, використаних не за призначенням; вартості матеріальних цінностей, переданих платнику податку згідно з договорами зберігання і використаних ним у власному виробничому й господарському обороті; сум отриманих штрафів, неустойок, пені; сум державного мита, раніше сплаченого і поверненого за рішенням суду).

Отже, визначення валового доходу для оподаткування значно відрізняється від класичного (різниця між виручкою від реалізації і матеріальними, а також прирівняними до них витратами). У валовий дохід запропоновано включити загальні доходи від реалізації товарів (робіт, послуг), тобто всю виручку від реалізації.

У суму валового доходу, а отже і скоригованого валового доходу, не включаються суми акцизного збору та податку на додану вартість, отримані підприємством у складі ціни реалізації товару (робіт, послуг).

У Законі «Про оподаткування прибутку» дається перелік інших доходів, надходжень коштів до підприємств—платників податків, що не включаються до валового доходу, а отже, і до скоригованого валового доходу.

*Слід звернути увагу, що датою збільшення валового доходу вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого першою сталася подія:*

- зарахування коштів покупця або замовника на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають реалізації (коли реалізація відбувається за готівку — дата її оприходування в касі платника податку);

- відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

*За товарообмінних (бартерних) операцій датою збільшення валового доходу вважають дату:*

- відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дату фактичного надання послуг платником податку;
- приховування товарів, а для робіт (послуг) — дату оформлення документа, що засвідчує факт отримання результатів робіт (послуг) платником податку.

Для визначення сум оподаткованого прибутку важливе значення має розрахунок валових витрат виробництва та обігу.

#### 1.4. Валові витрати

*До складу валових витрат виробництва та обігу слід включати:*

1. Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду і пов'язаних з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) та охороною праці. Таким чином, у валові витрати будуть включені матеріальні витрати і витрати на оплату праці. Слід звернути увагу, що включення у валові витрати вартості матеріальних ресурсів пов'язане з їх придбанням, а не списанням на виробництво і реалізацію продукції.
2. Витрати на поточний і капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію, технічне переоснащення та інші види поліпшення основних фондів, в сумі, що не перевищує 5% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року.
3. Суми плати за землю, податку з власників транспортних засобів, внесених загальнодержавних зборів, а також місцевих податків і зборів.
4. Суми коштів або вартість майна, добровільно перерахованих (переданих) до Державного бюджету України або бюджетів територіальних громад, до неприбуткових організацій (не більше 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду).
5. Суми коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, якщо на цих підприємствах як на основному місці роботи працює не менше 75% таких осіб, згаданим об'єднанням для проведення благодійної діяльності (не більш 10% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду).
6. Суми коштів, унесених у страхові резерви (в порядку, передбаченому Законом «Про оподаткування прибутку підприємств»).
7. Суми резервів, не включених до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку із втратою або псуванням документів, чи допущенням помилок у розрахунках податкового зобов'язання, виявлених у звітному періоді.
8. Суми безнадійної заборгованості в разі, якщо відповідні дії щодо стягнення таких боргів не дали позитивного результату, а також суми заборгованості, щодо яких минув термін позовної давності.

*До складу валових витрат дозволяється включати також такі витрати платників податку на прибуток (витрати подвійного призначення):*

- на гарантійний ремонт (обслуговування) реалізованих товарів;
- на винахідництво та раціоналізацію господарських процесів;
- на придбання науково-технічної літератури, передплату спеціалізованих періодичних видань, оплату участі в наукових семінарах з основної діяльності;
- на проведення передпродажних і рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що їх продає платник податку;
- на утримання та експлуатацію фондів природоохоронного призначення;
- на страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції, кредитних і комерційних ризиків; майна платника податку, страхування громадянської відповідальності, пов'язаної з



експлуатацією транспортних засобів, що входять до складу основних фондів, можливих екологічних і ядерних ризиків;

- на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, які видають державні органи на відповідні види діяльності;
- на забезпечення найманих робітників спеціальним одягом, взуттям тощо;
- на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах із платником податку;
- на експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі підприємства та утримувалися за рахунок платника податку до прийняття Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» (окрім капітальних витрат, що підлягають амортизації).

Вивчення валових витрат виробництва й обігу, особливостей їх формування дає змогу зробити висновки, що за складом і обсягом вони перевищують витрати, які підприємство включає в собівартість, що зменшує суму оподаткованого прибутку.

Це досягається у зв'язку з віднесенням до складу валових витрат: сплачених податків за землю та з власників транспортних засобів; використання прибутку на благодійну діяльність; використання прибутку на фінансування соціальної інфраструктури підприємств.

Зменшення оподаткованого прибутку також досягається внаслідок збільшення суми амортизаційних відрахувань, які виключаються зі скоригованого валового доходу. Збільшення амортизаційних відрахувань зумовлено такими змінами щодо їх обчислення.

По-перше, амортизації підлягають витрати на придбання основних фондів і нематеріальних активів з моменту введення їх в експлуатацію.

По-друге, амортизації підлягають витрати на проведення ремонту основних фондів, їх реконструкцію і модернізацію та інші витрати для поліпшення фондів, що перевищують 10% витрат щодо вартості основних фондів на початок року і які було включено до складу валових витрат виробництва та обігу.

По-третє, припинено застосування з 1 січня 1999 року знижувального коефіцієнта щодо нарахування амортизаційних відрахувань.

По-четверте, платник податку може самостійно приймати рішення про застосування прискореної амортизації основних фондів групи III, придбаних після набуття чинності Законом «Про оподаткування прибутку підприємств».

### **Консолідований податок на прибуток**

Відповідно до пп. 2.1.3 п. 2.1 ст. 2 Закону України від 28.12.94 № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції Закону України від 22.05.97 № 283/97-ВР) зі змінами та доповненнями (далі – Закон № 334/94-ВР) платник податку, який має філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої територіальної громади, ніж такий платник податку, може прийняти рішення про сплату консолідованого податку та податку до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням, визначений згідно з нормами цього Закону та зменшений на суму податку, сплаченого до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій. Цим же пунктом зазначеного Закону встановлено, що філії подають до податкового органу за своїм місцезнаходженням розрахунок податкових зобов'язань зі сплати консолідованого податку.

Таким чином, при переході підприємства на консолідовану сплату податку на прибуток за філією такого підприємства залишається статус платника податку на прибуток.

Водночас Інструкцією про порядок обліку платників податків, затвердженою наказом ДПА України від 19.02.98 № 80, зареєстрованим у Мін'юсті України 16.03.98 за № 172/2612, передбачено передачу особових карток платника податку – філії лише у зв'язку зі зміною її місцезнаходження (пп. 8.8.4 п. 8.8).

Таким чином, при переході на консолідовану сплату податку на прибуток передача особових карток платника податку від органу податкової служби за місцезнаходженням філії, яка не має статусу юридичної особи, до податкової служби за місцезнаходженням головного офісу підприємства, у складі якого знаходиться така філія, не відбувається.

Подальше нарахування податку на прибуток підприємством, що перейшло на консолідовану сплату податку, здійснюється з урахуванням результатів діяльності головного офісу підприємства та всіх філій, у тому числі з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування, одержаного філіями у попередні періоди та перенесеного відповідно до ст. 6 Закону у зменшення прибутку наступного звітного кварталу.

Комітет Верховної Ради України з питань фінансів та банківської діяльності в листі від 27.12.99 № 06-10/911 зазначає, що якщо до переходу на консолідовану сплату податку на прибуток за результатами господарської діяльності відокремлені підрозділи мали від'ємне значення об'єкта оподаткування, то таке від'ємне значення має бути врахованим при визначенні податкових зобов'язань, оскільки зі зміною порядку сплати податку на прибуток не можуть змінюватися загальні правила визначення об'єкта оподаткування.

Щодо розподілу (після переходу підприємства із системи консолідованої сплати податку на звичайну) від'ємного значення об'єкта оподаткування, одержаного та не відшкодованого прибутками при консолідованій сплаті податку, між філіями підприємства, то як у разі переходу із системи звичайної сплати податку на консолідовану, так і в разі повернення підприємства до звичайного порядку сплати податку загальні правила визначення об'єкта оподаткування не змінюються. Таким чином, консолідований збиток підприємства враховується при визначенні об'єкта оподаткування кожної філії та головного офісу підприємства після переходу на звичайний порядок сплати податку на прибуток шляхом розподілення такого від'ємного значення між філіями підприємства.

Розподіл консолідованого від'ємного значення об'єкта оподаткування (рядок 40 консолідованої декларації підприємства за IV квартал) між філіями (рядок 38 декларацій філій за I квартал року, в якому підприємство перейшло на звичайний порядок сплати податку) здійснюється шляхом визначення частки від'ємного значення об'єкта оподаткування кожної філії у загальній сумі консолідованого від'ємного значення об'єкта оподаткування підприємства. Зазначена частка збитку філії розраховується виходячи із загальної суми консолідованого збитку підприємства, розподіленої пропорційно питомій вазі суми від'ємного значення філії, одержаного при консолідованій сплаті, у сумі сукупних (незгорнутих) збитків усіх філій, одержаних в зазначений період.

Приклад. Підприємство у 2001 р. сплачувало податок на прибуток консолідовано. До складу підприємства входять три філії. Протягом I, II і III кварталів підприємство, в тому числі кожна філія окремо, одержували прибуток. У IV кварталі одержано консолідований збиток, що переноситься на зменшення об'єкта оподаткування наступного звітного (податкового) кварталу. Зазначене від'ємне значення підприємства у розмірі 10 тис. грн. отримано за рахунок таких фінансових результатів філій (у тис. грн.):

Філія 1 = + 5;

Філія 2 = - 10;

Філія 3 = - 5.

Консолідований об'єкт оподаткування підприємства за четвертий квартал становить:  $- 5 - 10 + 5 = -10$  тис. грн. Ця сума відображається у рядку 40 консолідованої декларації про прибуток підприємства.

У рядку 38 декларацій філій за I квартал наступного року перенесений збиток у розмірі 10 тис. грн. відображається у таких сумах :

Філія 1 = 0;

Філія 2 =  $10 \times 10 / (10 + 5) = 6,7$  тис. грн.;

Філія 3 =  $5 \times 10 / (10 + 5) = 3,3$  тис. грн.

Перевірка розрахунку розподілу: сума рядків 38 декларацій філій за I квартал повинна дорівнювати рядку 40 консолідованої декларації підприємства за IV квартал:  $6,7 + 3,3 = 10$  тис. грн.

Щодо відображення у податковому обліку передачі товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів між головним підприємством та філією або між філіями, то відповідно до пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 Закону № 334/94-ВР до складу валового доходу включаються суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку в звітному періоді, вартості товарів (робіт, послуг), безоплат-

но наданих платнику податку в звітному періоді, за винятком випадків, коли такі операції здійснюються між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи.

Відповідно до п. 1.31 ст. 1 Закону № 334/94-ВР продаж товарів — це будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, незалежно від термінів її надання, а також операції з безоплатного надання товарів.

Не вважаються продажем операції з надання товарів у межах договорів комісії, схову (відповідального зберігання), доручення, інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачу прав власності на такі товари.

Крім того, п. 1.32 ст. 1 Закону № 334/94-ВР встановлено, що під безпосередньою участю у господарській діяльності слід розуміти зазначену діяльність особи через свої постійні представництва, філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також через довірену особу, агента або будь-яку іншу особу, яка діє від імені та на користь першої особи.

Рух товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів між філіями або філіями і головним офісом здійснюється в межах однієї юридичної особи, і перехід права власності при цьому не відбувається. Тобто зазначені операції не повинні відображатися у податковому обліку ні головного підприємства, ні його філій.

Зазначимо, що відповідно до п. 5.9 Закону № 334/94-ВР платник податку веде облік приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. У разі якщо балансова вартість таких запасів на кінець звітного кварталу перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного кварталу, різниця вираховується з суми валових витрат платника податку у такому звітному кварталі.

Згідно з вимогами п. 4.9 Порядку складання декларації про прибуток підприємства, затвердженого наказом ДПА України від 08.07.2001 № 214, з метою оподаткування облік приросту (убутку) товарних запасів, матеріальних ресурсів і малоцінних предметів (надалі — запаси) ведеться лише щодо тих товарно-матеріальних цінностей, витрати на придбання яких відповідно до Закону включаються до складу валових витрат.

Таким чином, облік приросту (убутку) балансової вартості запасів ведеться тією філією або головним офісом підприємства, валові витрати яких збільшилися при придбанні цих запасів.

Наприклад, головний офіс підприємства придбав товар, а потім передав його філії, яка в подальшому реалізувала цей товар. У цьому випадку валові витрати головного офісу підприємства збільшуються на вартість придбаного товару і, відповідно, у нього відбувається приріст запасів на цю ж вартість. Передача зазначеного товару від головного підприємства до його філії не відображається у податковому обліку ані головного підприємства, ані філії. При реалізації такого товару філією головне підприємство збільшує валові доходи на вартість реалізації товару і одночасно відображає убуток балансової вартості запасів. При придбанні товару однією філією та передачі його іншій, яка згодом реалізує цей товар, застосовується аналогічний порядок, окрім того, що при реалізації цього товару на вартість реалізації збільшуються консолідовані валові доходи підприємства.

### Патентування

Законом «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23 березня 1996 року № 98/96-ВР (далі — Закон № 98/96-ВР) визначено порядок патентування торговельної діяльності за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків та кредитних карток, діяльності у сфері торгівлі іноземною валютою, діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг, що провадиться суб'єктами підприємницької діяльності.

1. **Об'єктом** правового регулювання згідно з цим Законом є торговельна діяльність за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків та кредитних карток на території України, діяльність з обміну готівкових валютних цінностей (включаючи операції з готівковими платіжними

засобами, вираженими в іноземній валюті, та з кредитними картками), а також діяльність з надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг.

**2. Суб'єктами** правовідносин, які підлягають регулюванню за цим Законом, є юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, – резиденти і нерезиденти, а також їх відокремлені підрозділи (філії, відділення, представництва тощо), які займаються підприємницькою діяльністю, передбаченою частиною першою цієї статті.

**3.** Дія цього Закону не поширюється на торговельну діяльність та діяльність з надання побутових послуг:

1) підприємств і організацій Укоопспілки, військової торгівлі, аптек, які перебувають у державній власності, та торгово-виробничих державних підприємств робітничого постачання у селах, селищах та містах районного підпорядкування;

2) суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які:

- здійснюють торговельну діяльність з лотків, прилавків і сплачують ринковий збір (плату) за місце для торгівлі продукцією в межах ринків усіх форм власності;
- оплачують податок на промисел у порядку, передбаченому чинним законодавством;
- здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва, худоби, кролів, нутрій, птиці (як у живому вигляді, так і продукції їх забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва;
- сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу на календарний рік;
- сплачують фіксований податок відповідно до законодавства про оподаткування доходів фізичних осіб;

3) суб'єктів підприємницької діяльності, створених громадськими організаціями інвалідів, які мають податкові пільги згідно з чинним законодавством та здійснюють торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва та продукцією, виготовленою на підприємствах Українського товариства сліпих та Українського товариства глухих.

**4.** Не допускається визначення видів підприємницької діяльності, що підлягають патентуванню, порядку та суб'єктів патентування в інших нормативно-правових актах, а також рішеннями органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

### **Визначення і зміст торгового патенту**

**1.** Торговий патент – це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності чи його структурного (відокремленого) підрозділу займатися зазначеними у цьому Законі видами підприємницької діяльності. Торговий патент не засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності на інтелектуальну власність.

**2.** Торговий патент придбавається суб'єктами підприємницької діяльності, предметом діяльності яких є види, зазначені у частині першій статті 1 цього Закону. Підставою для придбання торгового патенту є заявка, оформлена відповідно до частини четвертої цієї статті. Встановлення будь-яких додаткових умов щодо придбання торгового патенту не дозволяється.

**3.** Торговий патент видається за плату суб'єктам підприємницької діяльності державними податковими органами за місцезнаходженням цих суб'єктів або місцезнаходженням їх структурних (відокремлених) підрозділів, суб'єктам підприємницької діяльності, що провадять торговельну діяльність або надають побутові послуги (крім пересувної торговельної мережі), – за місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту з надання побутових послуг, а суб'єктам підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю через пересувну торговельну мережу, – за місцем реєстрації цих суб'єктів.

Суб'єкт підприємницької діяльності, який припинив діяльність, яка відповідно до цього Закону підлягає патентуванню, до 15 числа місяця, що передує звітному, письмово повідомляє про припинення такої діяльності відповідний державний податковий орган. При цьому торговий патент підлягає поверненню до державного податкового органу, що видав його, а суб'єкту підприємницької діяльності повертається надмірно сплачена сума вартості торгового патенту.

*Торговий патент містить такі реквізити:*

- номер торгового патенту;
- найменування володільця торгового патенту;
- вид підприємницької діяльності;
- назва виду побутових послуг чи послуг у сфері грального бізнесу;
- місце реєстрації громадянина як суб'єкта підприємницької діяльності чи місцезнаходження суб'єкта підприємницької діяльності — юридичної особи (місцезнаходження структурного (відокремленого) підрозділу цього суб'єкта);
- для транспортних засобів — зазначення «виїзна торгівля»;
- термін дії торгового патенту;
- місцезнаходження державного податкового органу, що видав торговий патент;
- відмітка державного податкового органу про надходження плати за виданий ним торговий патент.

Форма торгового патенту та порядок його заповнення встановлюються центральним податковим органом України.

Додаткові реквізити, які містить спеціальний торговий патент, встановлюються центральним податковим органом України.

**4.** Заявка на придбання торгового патенту повинна містити такі реквізити:

- найменування суб'єкта підприємницької діяльності;
- витяг з установчих документів щодо юридичної адреси суб'єкта підприємницької діяльності, а у випадках, якщо патент придбається для структурного (відокремленого) підрозділу, — довідка органу, який погодив місцезнаходження структурного (відокремленого) підрозділу, із зазначенням цього місця;
- вид підприємницької діяльності, здійснення якої потребує придбання торгового патенту;
- найменування документа про повну або часткову сплату вартості торгового патенту.

#### **Порядок придбання торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг**

**1.** Патентуванню підлягає діяльність з надання побутових послуг, яка здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності або їх структурними (відокремленими) підрозділами як в окремих приміщеннях, будівлях, їх частинах, так і за їх межами.

**2.** Під побутовими послугами у цьому Законі слід розуміти діяльність, пов'язану з наданням платних послуг для задоволення особистих потреб замовника за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків, включаючи кредитні картки.

Перелік послуг, які відносяться до побутових, визначається Кабінетом Міністрів України і не може змінюватися протягом бюджетного року.

**3.** У разі коли суб'єкт підприємницької діяльності має структурні (відокремлені) підрозділи, торговий патент на здійснення діяльності з надання побутових послуг придбається окремо для кожного структурного (відокремленого) підрозділу.

**4.** Вартість торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг встановлюється органами місцевого самоврядування залежно від місцезнаходження об'єкта з надання побутових послуг та виду побутових послуг.

*Вартість торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг за календарний місяць встановлюється в межах таких граничних рівнів:*

- на території міста Києва, обласних центрів — від 60 до 320 гривень;
- на території міста Севастополя, міст обласного підпорядкування (крім обласних центрів) і районних центрів — від 30 до 160 гривень;
- на території інших населених пунктів — до 80 гривень.

Термін дії торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг становить 12 календарних місяців.

**5.** Оплата вартості торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг проводиться щомісячно до 15 числа місяця, який передує звітному.

Під час придбання торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг суб'єкт підприємницької діяльності вносить одноразову плату в розмірі вартості торгового патенту за один місяць. На суму, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується розмір плати за торговий патент, яка підлягає внесенню в останній місяць його дії.

Суб'єкт підприємницької діяльності може зробити попередню оплату вартості торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг за весь термін його дії. Суб'єкт підприємницької діяльності має право придбавати торгові патенти на надання побутових послуг на наступні за поточним роки, але не більше ніж на три роки, сплативши повну вартість цих патентів під час їх одержання. При цьому суб'єкт підприємницької діяльності звільняється від обов'язку довнесення плати за торговий патент на здійснення діяльності з надання побутових послуг, якщо прийнятими після сплати повної вартості торгових патентів на наступні роки нормативно-правовими актами буде збільшена вартість торгового патенту.

### Порядок використання торгового патенту

1. Торговий патент повинен бути розміщений:

- на фронтальній вітрині магазину, а у разі її відсутності – біля касового апарату;
- на фронтальній вітрині малої архітектурної форми;
- на табличці – для автомагазинів, розвозок та інших видів пересувної торговельної мережі, а також для лотків, прилавків та інших видів торгових точок, відкритих у відведених для торговельної діяльності;
- у пунктах обміну іноземної валюти;
- у приміщеннях для надання послуг у сфері гравального бізнесу та надання побутових послуг.

Торговий патент має бути відкритим та доступним для огляду.

2. Торговий патент є чинним на території органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності чи з яким погоджено місцезнаходження його структурного (відокремленого) підрозділу за місцем видачі торгового патенту цьому суб'єкту. Передача торгового патенту іншому суб'єкту підприємницької діяльності або іншому структурному (відокремленому) підрозділу суб'єкта підприємницької діяльності не дозволяється.

Торговий патент, виданий для здійснення торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо), дійсний на території України.

## Тема 4. Податок на додану вартість

Наведено за Законом України «Про податок на додану вартість»

### 4.1. Загальні положення

**Платник податку** – особа, яка згідно з Законом зобов'язана здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка імпортує товари на митну територію України.

**Звітний (податковий) період** – період, за який платник податку зобов'язаний проводити розрахунки податку та сплачувати його до бюджету.

**Податкове зобов'язання** – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, що визначена згідно з Законом.

**Податковий кредит** – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена згідно з Законом.

**Бюджетне відшкодування** – сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених Законом.

## 4.2. Платники податку

*Платником податку є:*

2.1. будь-яка особа, яка:

- а) здійснює або планує здійснювати господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник цього податку;
- б) підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку;
- в) імпортує товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають оподаткуванню цим податком згідно з нормами цієї статті.

2.2. Будь-яка особа, яка за своїм добровільним рішенням зареєструвалася платником податку, за винятком фізичних осіб, які обрали сплату фіксованого чи єдиного податку за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності або здійснюють торгівлю на умовах сплати ринкового збору в порядку, встановленому законодавством.

2.3. Особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку у разі:

2.3.1. Коли загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, що підлягають оподаткуванню згідно з цим Законом, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 300000 гривень (без урахування податку на додану вартість) незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством.

2.3.2. Особа, що уповноважена вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності та підприємствами зв'язку, що перебувають у підпорядкуванні платника податку, в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

2.3.3. Особа, яка поставляє товари (послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж, при цьому особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України.

2.3.4. Особа, що здійснює операції з реалізації конфіскованого майна, незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій з поставки товарів (послуг), визначеної підпунктом 2.3.1 пункту 2.3 цієї статті, чи ні, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством.

2.4. Будь-яка особа, що імпортує (для фізичних осіб – ввозить (пересилає)) товари (супутні послуги) на митну територію України для їх використання або споживання на митній території України, незалежно від того, який режим оподаткування вона використовує згідно із законодавством, за винятком фізичних осіб, не зареєстрованих платниками податку, які ввозять (пересилають) товари (предмети) у супроводжувальному багажі або отримують їх як поштове відправлення у межах неторгового обороту в обсягах, що не підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства (крім ввезення транспортних засобів чи запасних частин до них такими фізичними особами), та нерезидентів, які пересилають поштові відправлення згідно з правилами Міжнародного поштового союзу на митну територію України, та отримувачів таких поштових відправлень.

У разі ввезення (пересилання) товарів (предметів) фізичними особами, не зареєстрованими як платники цього податку, в обсягах, що перевищує неторговий оборот, який підлягає оподаткуванню, такі особи сплачують податок на додану вартість під час перетину такими товарами (предметами) митного кордону України без реєстрації виходячи з митної вартості товарів (предметів), що перевищують розмір неторгового обороту.

### Порядок заповнення податкової накладної

1. Податкова накладна може друкуватися поліграфічним методом, за допомогою комп'ютера або іншим методом.

2. Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість.

Якщо філії та інші структурні підрозділи платника податку не мають розрахункового рахунка, але при цьому самостійно здійснюють продаж товарів (робіт, послуг) та проводять розрахунки з постачальниками/споживачами, то зареєстрований платник податку, до складу якого входять такі філії, може делегувати філії або структурному підрозділу право виписки податкових накладних. Для цього платник податку повинен кожній філії та структурному підрозділу присвоїти окремий код (номер, шифр), про що письмово довести до відома державного податкового органу за місцем його реєстрації як платника податку на додану вартість. Відповідальність за недотримання вимог даного Порядку філіями та структурними підрозділами несе платник податку на додану вартість.

Під час виконання договорів про спільну діяльність податкова накладна виписується особою, яка веде облік результатів такої діяльності та відповідальна за утримання і внесення податку до бюджету.

3. Порядковий номер податкової накладної відповідає порядковому номеру книги обліку продажу товарів (робіт, послуг).

При складанні податкової накладної філією чи структурним підрозділом платника податку порядковий номер податкової накладної встановлюється з урахуванням присвоєного коду (номера, шифру) і визначається числовим значенням через дріб. У чисельнику номера податкової накладної проставляється порядковий номер, а в знаменнику – код (номер, шифр).

4. Сплачена (нарахована) сума податку на додану вартість у податковій накладній повинна відповідати сумі податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) продавця у книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг).

5. Податкова накладна вважається недійсною у разі її заповнення іншою особою, ніж вказаною у пункті 2 даного Порядку.

Якщо особа, яка зобов'язана зареєструватися як платник податку, не здійснила такої реєстрації протягом термінів, визначених законодавством, здійснює оподатковувані операції з продажу товарів (робіт, послуг) з нарахуванням податку на додану вартість і видачею податкової накладної без внесення суми податку до бюджету, то така податкова накладна вважається фіктивною. За видачу фіктивної накладної орган державної податкової служби застосовує до такої особи штраф у розмірі подвійної суми отриманого податку на додану вартість, але не менше 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

6. Податкова накладна складається у двох примірниках (оригінал і копія) у момент виникнення податкових зобов'язань продавця, тобто на дату здійснення будь-якої з подій, що сталася раніше, відповідно до вимог пункту 7.3 «Дата виникнення податкових зобов'язань» статті 7 Закону України від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» (надалі – Закон) та статті 10 Указу Президента України від 7 серпня 1998 року № 857/98 «Про деякі зміни в оподаткуванні». При цьому у верхній лівій частині податкової накладної робляться відповідні відмітки (непотрібне видаляється поміткою «X»).

6.1. Оригінал податкової накладної надається покупцю товарів (робіт, послуг) на його вимогу. Зазначений документ зберігається покупцем разом із розрахунковими, платіжними документами з придбання товарів (робіт, послуг) у порядку і протягом терміну, визначеного для зберігання облікових податкових документів та зобов'язань із сплати податків.

6.2. Податкова накладна дає право покупцю, зареєстрованому як платник податку, на включення до податкового кредиту витрат по сплаті податку на додану вартість.

6.3. Копія податкової накладної залишається у продавця товарів (робіт, послуг) як звітний розрахунковий податковий документ і зберігається в порядку та протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань із сплати податку.



7. Податкова накладна видається у разі продажу товарів (робіт, послуг) покупцю на його вимогу. У будь-якому випадку видається товарний чек, інший розрахунковий або платіжний документ, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) та (або) прийняття платежу із зазначенням суми податку.

У разі порушення продавцем порядку виписування податкової накладної на вимогу покупця покупець має право звернутися до кінця поточного податкового періоду з відповідною заявою до податкового органу за своїм місцезнаходженням. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують придбання товарів (робіт, послуг). Своєчасно подана заява є підставою для включення до податкового кредиту суми податку на додану вартість, сплачену у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг).

8. У разі продажу товарів (робіт, послуг) покупцю, який не зареєстрований як платник податку, включаючи поставку на експорт, продавець (платник податку), за виключенням продажу за готівку кінцевим споживачам (які не є платниками податку), складає податкову накладну в двох примірниках.

8.1. У оригіналі податкової накладної робиться помітка «Продаж кінцевому споживачеві» або «Експортні поставки».

8.2. У рядках «Індивідуальний податковий номер покупця» та «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість» робиться помітка «Х».

8.3. Всі примірники таких податкових накладних зберігаються у продавця.

8.4. Особа, яка здійснює продаж товарів (робіт, послуг) за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку), не зобов'язана заповнювати податкову накладну. В цьому випадку звітним документом є чек.

9. Для операцій, що оподатковуються або звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні, тобто, при одночасному продажу одному покупцю як оподатковуваних товарів (робіт, послуг), так і таких, що звільнені від оподаткування, продавець складає окремі податкові накладні (не допускається заповнення в одній накладній одночасно графи 10 та граф 7, 8 і 9).

10. У разі продажу товарів (робіт, послуг), звільнення від оподаткування яких передбачено статтею 5 Закону, в податковій накладній у розділі VI та графі 10 робиться помітка «Без ПДВ» з обов'язковим посиланням на відповідний пункт даної статті.

11. У разі продажу товарів (робіт, послуг), оподаткування яких передбачено статтею 6 Закону за нульовою ставкою, у розділі VI та графах 8 і 9 робиться помітка «...».

12. До розділу I податкової накладної вносяться дані в розрізі номенклатури поставки товарів (робіт, послуг), а саме:

12.1. графа 2 – дата виникнення податкового зобов'язання у продавця, тобто здійснення будь-якої з подій, що сталася раніше, відповідно до вимог пункту 7.3 «Дата виникнення податкових зобов'язань» статті 7 Закону;

12.2. графа 3 – номенклатура поставки товарів (робіт, послуг);

12.3. графа 4 – одиниця виміру товарів (робіт, послуг) – грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л тощо;

12.4. графа 5 – кількість (об'єм, обсяг) поставки товарів, виконання робіт, надання послуг;

12.5. графа 6 – ціна продажу одиниці продукції без урахування податку на додану вартість;

12.6. графа 7 – база оподаткування товарів (робіт, послуг), які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 20 %;

12.7. графа 8 – база оподаткування при здійсненні операцій на митній території України товарів (робіт, послуг), які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за нульовою ставкою (пункти 6.2.5 – 6.2.8 статті 6 Закону);

12.8. графа 9 – база оподаткування при здійсненні експортних операцій, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за нульовою ставкою (пункт 6.2 статті 6 Закону);

12.9. графа 10 – база оподаткування товарів (робіт, послуг), які звільнені від оподаткування відповідно до статті 5 Закону;

12.10. графа 11 – загальна сума коштів, що підлягає оплаті.

13. До розділу II податкової накладної вносяться всі дані по товаротранспортних витратах продавця згідно з договором, які не входять до договірної (контрактної) вартості товарів.

14. До розділу III податкової накладної вносяться дані по зворотній (заставній) тарі. Вартість тари визначається в контракті як зворотна (заставна) і не включається до бази оподаткування, а зазначається в графі I1 як загальна сума коштів, що підлягають сплаті.

15. Податкова накладна виписується на кожну повну або часткову поставку товарів (робіт, послуг). У разі, якщо частка товару (роботи, послуги) не містить відокремленої вартості, перелік (номенклатура) частково поставлених товарів зазначається в додатку № 1 до податкової накладної і в повній вартості враховується у податковій накладній та загальних податкових зобов'язаннях (додаток № 1 виписується у двох примірниках, з яких оригінал видається покупцю товарів (робіт, послуг), а копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг).

16. У разі передачі товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, схову (відповідального зберігання), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі права власності на такі товари іншій особі й уповноважують таку особу (далі – комісіонер) здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи (далі – комітент), податкова накладна в момент передачі таких товарів не складається. Дата виписки податкової накладної у комітента визначається, виходячи з дати перерахування коштів на користь комітента або надання останньому інших видів компенсації вартості зазначених товарів. Комісіонер при продажу товарів, одержаних на умовах комісії та інших умов, зазначених вище, виписує податкову накладну в міру продажу таких товарів у загальному порядку.

Це правило не поширюється на операції з вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України або з увезення (пересилання) товарів на митну територію України в межах зазначених договорів.

17. У разі здійснення продажу товарів (робіт, послуг), поставка яких має безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках із покупцем, покупцю може бути виписана зведена податкова накладна, виходячи із визначеної у договорі періодичності оплати поставленої продукції (1 раз на п'ять днів; 1 раз на десять днів тощо), але не рідше одного разу на місяць і не пізніше останнього дня місяця. При цьому до зведеної податкової накладної обов'язково додається реєстр товаротранспортних накладних чи інших відповідних супроводжувальних документів, згідно з якими здійснено поставку товарів (робіт, послуг).

18. Всі складені примірники податкової накладної підписуються особою, уповноваженою платником податку здійснювати продаж товарів (робіт, послуг), та скріплюються печаткою такого платника податку – продавця. Податкова накладна не підписується покупцем товарів (робіт, послуг) і не скріплюється його печаткою.

19. Накладна не виписується, якщо обсяг разового продажу товарів (робіт, послуг) не перевищує двадцяти гривень, у разі продажу транспортних квитків та при виписуванні готельних рахунків.

При цьому підставою для збільшення суми податкового кредиту є товарний чек, інший розрахунковий або платіжний документ.

20. У разі якщо після продажу товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації за продаж товарів (робіт, послуг), включаючи перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари, продукцію, а також у зв'язку з визнанням боргу покупця безнадійним у порядку, визначеному законодавством України, податок, нарахований у зв'язку з таким продажем, перераховується відповідно до змін бази оподаткування. При цьому продавець зменшує суму податкового зобов'язання на суму надмірно нарахованого податку, а покупець відповідно збільшує суму податкового зобов'язання на таку ж суму в період, протягом якого була зменше-

на сума компенсацій продавцю. У зворотному порядку відбувається перегляд сум податкових зобов'язань при збільшенні суми компенсації продавцю. При цьому продавець товарів (робіт, послуг) виписує розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної у двох примірниках за формою згідно з додатком № 2 до податкової накладної.

21. Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (надалі – розрахунок коригування) може друкуватися поліграфічним способом, за допомогою комп'ютера або іншим методом.

22. Розрахунок коригування складається у двох примірниках.

23. Оригінал розрахунку коригування надається покупцю товарів (робіт, послуг). Копія залишається у продавця.

24. Розрахунки коригування як покупцем, так і продавцем зберігаються в порядку, аналогічному порядку збереження податкових накладних.

25. Розрахунок коригування дає право покупцю, зареєстрованому як платник податку, на збільшення чи зменшення податкового кредиту з відповідним подальшим коригуванням податкового зобов'язання із обов'язковим відображенням зазначених коригувань у книзі обліку придбання з від'ємним чи позитивним значенням.

26. На титульному аркуші розрахунку коригування вказується, до якої податкової накладної та за яким договором вносяться зміни.

27. Розрахунок коригування складається виключно продавцем – особою, яка є платником податку, філією чи структурним підрозділом, якому делеговано право виписки податкової накладної (відповідно до пункту 2 цього Порядку), а також особою, яка веде облік результатів під час виконання договорів про спільну діяльність та відповідальна за утримання та внесення податку до бюджету, із обов'язковим включенням зазначених коригувань до зміни податкових зобов'язань та одночасним відображенням у книзі обліку продажу з від'ємним чи позитивним значенням.

28. Продавцем присвоюється номер розрахунку коригування, який має вигляд дробу, чисельник якого відповідає порядковому номеру розрахунку, який реєструється у окремому журналі, а знаменник – номеру податкової накладної.

Наприклад: 5/177, де:

5 – порядковий номер розрахунку;

177 – номер податкової накладної.

29. Показники у графах 6, 7, 9 – 15 розрахунку коригування заповнюються у вартісному виразі відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку.

30. У графі 6 вказується фактична ціна без врахування податку на додану вартість, за якою раніше була здійснена поставка.

31. У графі 7 вказується сума різниці між ціною домовленості без податку на додану вартість та фактичною ціною без податку на додану вартість, за якою здійснена поставка.

#### **Облік придбаних товарів, робіт, послуг**

10.1. Облік придбаних товарів (робіт, послуг) на митній території України у осіб, які зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться виключно на підставі податкової накладної.

10.2. Облік придбаних товарів (робіт, послуг) на митній території України у осіб, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, ведеться на підставі товарного чека, іншого розрахунку

кового або платіжного документа, що підтверджує передачу товарів (робіт, послуг) та проведення розрахунків.

*Примітка:* Продаж товарів (робіт, послуг) особою, яка не зареєстрована як платник податку, супроводжується товарним чеком, у якому відображена кінцева вартість товару (робіт, послуг) без додаткового нарахування податку на додану вартість.

10.3. Облік у книзі придбання товарів, ввезених (пересланих) на митну територію України, проводиться покупцем (імпортером) на підставі належним чином оформленої вантажної митної декларації за умови сплати податку на додану вартість митним органам або оформлення і погашення векселя з урахуванням вимог пункту 11.5 статті 11 Закону.

10.4. Особа, яка отримує від нерезидента роботи (послуги) для їх використання або споживання на митній території України, проводить облік таких робіт, послуг на підставі оформленого двома сторонами документа, що засвідчує факт виконання цих робіт, послуг.

10.5. У разі коли після продажу товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації за продаж товарів (робіт, послуг), включаючи перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари продавцю, то виключно продавцем складається розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до раніше виписаної накладної за формою згідно з додатком № 2 до податкової накладної.

10.6. Розрахунок коригування надається покупцю товарів (робіт, послуг).

10.7. Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників є документом, який надає право (підставу) покупцю вносити зміни до раніше включених у обсяг податкового кредиту, одержаного на підставі податкових накладних, будь-яких витрат по сплаті податку.

### **Облік продажу товарів, робіт, послуг**

11.1. Облік продажу товарів (робіт, послуг) продавцем проводиться у книзі продажу обліку товарів (робіт, послуг) у момент виникнення податкових зобов'язань, дата виникнення яких визначена пунктом 7.3 статті 7 Закону та статтею 10 Указу Президента України від 7 серпня 1998 року № 857/98 «Про деякі зміни в оподаткуванні».

11.2. У разі продажу товарів за готівкові грошові кошти з наступною видачею покупцю товарного чека датою виникнення податкового зобов'язання у продавця є дата оприбуткування коштів у касі платника податку. Операції в книзі продажу товарів (робіт, послуг) обліковуються датою, яка зазначена на товарному чеку.

11.3. У разі, коли відвантаженню товарів, виконанню робіт, наданню послуг передують зарахування коштів на банківський рахунок чи оприбуткування в касі платника податку як попередня оплата за продаж, який ще не відбувся, в книзі продажу товарів (робіт, послуг) такі операції обліковуються датою надходження коштів на розрахунковий рахунок чи до каси платника, а при відсутності такої оплати у відповідних випадках – датою інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку.

11.4. У разі, коли по бартерних операціях продавець відвантажує товари, по яких не відбулося проведення заключної (балансуючої) операції, в книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) зазначена операція реєструється датою відвантаження цих товарів.

11.5. Податкові зобов'язання у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів виникають і реєструються в книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг) виключно датою надходження таких коштів на розрахунковий рахунок продавця або отримання ним відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді.

### **Оподаткування ломбардних операцій**

(Підготовлено за матеріалами  
Наталії Белової – економіста-аналітика газети  
«Податки та бухгалтерський облік»)

Для цілей оподаткування ломбардна операція (надання позички, що забезпечується заставою товарів та/або валютних цінностей) може складатися з декількох етапів, що залежать від певних

умов виконання сторонами (сторони – ломбард та заставодавець-отримувач позики) зазначеної операції відповідно до укладеного договору позики та схову (зберігання):

### Оподаткування податком на прибуток

Вартість залученого ломбардом в заставу майна від заставодавця, а також повернення цього майна із застави не включається до складу валових доходів та валових витрат відповідно. Цю норму ломбард має право застосовувати, керуючись пп. 7.9.1 та пп. 7.9.2 Закону №283/97-ВР. Згідно із Законом №283/97-ВР, а саме з п.1.24, таке майно перебуває на відповідальному зберіганні у ломбарді. В той же час, відповідно до даних пунктів (пп. 7.9.1 та пп. 7.9.2), сума наданої ломбардом позички заставодавцю не включається до складу його валових витрат, а повернена заставодавцем сума раніше наданої позички не включається до складу валових доходів ломбарду. Всі вищенаведені операції здійснюються на підставі договору позики та зберігання майна, який не передбачає передачі прав власності на грошові кошти (позичку) та заставлене майно.

Сума плати за користування позичкою (як проценти за користування кредитом) та сума плати за зберігання заставленого майна (як дохід від надання послуг) включається до складу валового доходу ломбарду на підставі п.п. 4.1.1 та 4.1.2 статті Закону № 283/97-ВР. Датою збільшення валових доходів ломбарду, що здійснює кредитно-депозитні операції (кредитування заставодавця), відповідно до пп. 11.3.6 Закону № 283/97-ВР, є дата нарахування процентів у строки, визначені кредитним договором (договором позики). Але у разі, коли сума отриманих від заставодавця процентів за користування позичкою перевищує їх нараховану суму згідно договору позики (дострокове погашення заставодавцем зобов'язань по сплаті процентів), валовий дохід ломбарду збільшується на суму фактично отриманої протягом податкового звітного періоду суми процентів.

Послуги зі зберігання (схову) заставленого майна, які надає ломбард, підпадають під визначення продажу результатів робіт (послуг), що наведене у п.1.31 Закону № 283/97-ВР. Датою збільшення валового доходу ломбарду за операціями зберігання (схову) заставленого майна, згідно пп. 4.1.1 та пп. 11.3.1 Закону № 283/97-ВР, є:

- або дата отримання коштів від заставодавця за надані йому послуги по зберіганню (схову) заставленого майна;
- або дата фактичного надання послуги по зберіганню (схову) заставленого майна.

В той же час, до валових витрат ломбарду відповідно до пп. 5.2.1 Закону № 283/97-ВР, зокрема, включаються витрати на проведення дій щодо збереження прийнятого майна від заставодавця (витрати з охорони приміщень, зарплата працівникам тощо), тобто, як витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва.

### Оподаткування ПДВ

Згідно з пп. 3.2.2 Закону №1 68/97-ВР, не є об'єктом оподаткування операція з передачі майна в заставу кредитуру та його повернення заставодавцю. Таким чином, вартість майна (об'єкта застави), що передається заставодавцем ломбарду, або ж ломбардом заставодавцю після закінчення строку дії договору зберігання (схову), не включається до складу податкового зобов'язання та податкового кредиту з податку на додану вартість. Сума наданої позички також не бере участі у формуванні об'єкта оподаткування податком на додану вартість ломбарду. Це зазначено в пп. 3.2.5 Закону №168/97-ВР, а саме: не є об'єктом оподаткування операції по наданню послуг з розміщення і повернення коштів за договорами позики.

Відповідно до пп. 3.2.5 Закону № 168/97-ВР надання послуг з розміщення і повернення грошових коштів за договорами позики не є об'єктом оподаткування, тому на одержану ломбардом плату у вигляді процентів за користування виданою позичкою ПДВ не нараховують\*. Щодо звільнення від оподаткування ще однієї складової плати за ломбардними операціями – плати за зберігання (схов) переданого в заставу майна, – то підстав для цього немає. Згідно з абз. 3 п.1.4 Закону № 168/97-ВР плата за зберігання (схов) підпадає під визначення терміну «продаж послуг», тому її

\* В Законі №168/97-ВР це питання чітко не визначено. Тобто, в тексті статті наведено тільки точку зору, що базується на усних консультаціях працівників ДПА.

оподатковують ПДВ у загальному порядку. Тому ломбард повинен надати заставодавцю (покупцю послуг зі зберігання майна) податкову накладну та відобразити у себе в податковому обліку податкові зобов'язання з ПДВ (п.п. 7.2.1 Закону № 168/97-ВР).

У випадку дострокового виконання умов сам порядок оподаткування не змінюється, змінюється лише сума відсотків та сума за зберігання в меншу сторону.

Якщо умовами договору передбачено стягнення із заставодавця суми неустойки (пені) за прострочення терміну повернення позички (кредиту) або ж за прострочення терміну сплати відсотків за його користування, цю неустойку (пеню) слід включати у валові доходи у період їх одержання ломбардом (а не нарахування). Про це йдеться у пп. 4. Закону № 283/97-ВР, де сказано, що до валових доходів включаються суми штрафів та/або неустойки чи пені, які фактично одержані за рішенням сторін договору.

Якщо умовами договору передбачено стягнення із заставодавця суми неустойки (пені) за прострочення строків повернення позички (кредиту) або ж за прострочення строків сплати відсотків за його користування, то цю суму неустойки (пені) не слід відносити до складу податкових зобов'язань з ПДВ ломбарду\*.

Немає значення, з якої причини і які зобов'язання заставодавець не виконав (наприклад, відмовився сплачувати суму позики або ж сплату відсотків за його користування), все одно в цьому випадку заставлене майно реалізується ломбардом (або ж заставлене майно залишається у власності ломбарду і використовується ним у власній господарській діяльності).

***Враховуючи вищенаведене, можна виділити наступні основні етапи для виконання даної умови:***

*Етап 1.* Одержання ломбардом майна в заставу та надання заставодавцю позички.

*Етап 2.* Одержання ломбардом поверненої заставодавцем суми позички — може бути виконано заставодавцем повністю (при умові невиконання етапу 3), виконано частково або не виконано взагалі.

*Етап 3.* Отримання ломбардом від заставодавця відсотків за користування позичкою та плати за зберігання заставленого майна — може бути виконано заставодавцем повністю (при умові невиконання етапу 2), виконано частково або не виконано взагалі.

*Етап 4.* Отримання ломбардом від заставодавця суми пені, нарахованої останньому за порушення терміну повернення боргу у випадку, якщо заставодавець несвоєчасно повідомив ломбард про відмову виконувати умови договору або ж не повідомив взагалі.

*Етап 5.* Отримання ломбардом виручки від реалізації заставленого майна.

*Етап 6.* Повернення заставодавцю суми, що є перевищення суми виручки від реалізації заставленого майна над сумою заборгованості заставодавця по позичці, а також по процентах, по платі за зберігання заставленого майна та пені. Пред'явлення заставодавцю претензій у випадку, якщо сума від реалізації заставленого майна менше суми заборгованості заставодавця перед ломбардом.

**Оподаткування податком на прибуток**

Етапи 1, 2, 3, 4. Порядок оподаткування розглянуто в першій та другій умові виконання сторонами (сторони — ломбард і заставодавець — одержувач позики) ломбардної операції.

Етапи 5 та 6. Порядок оподаткування податком на прибуток операцій з продажу (реалізації, відчуження) ломбардом заставленого майна після закінчення терміну дії договору позики (плюс пільгового місячного терміну\*\*). В залежності від того, що вказано в договорі застави (умови договору) можливі декілька видів оподаткування. Регулюється пп. 7.9.5, пп.12.3.4, пп. 4.2.3 Закону № 283/97-ВР.

**Перший випадок щодо оподаткування (ломбард — не посередник (не комісіонер)).** Якщо в договорі застави вказано, що невикуплене майно переходить у власність ломбарду, то в пп. 7.9.5 Закону

\* Опосередковане підтвердження цієї точки зору — див. лист ДПАУ «Про податок на додану вартість» від 23.06.1998 № 9075/7/16-1220-15.

\*\* Норма Постанови Ради Міністрів УРСР від 19.06.1979 № 315 «Типовий статут ломбарда» (надалі — Постанова РМУРСР № 315). Положення Постанови № 315 можна (і потрібно) використовувати ломбардам і сьогодні, але тільки в межах, що не суперечать чинному законодавству України.

№ 283/97-ВР зазначено, що об'єкт застави може відчужуватися у власність заставодержателя (ломбарду) у рахунок погашення боргових зобов'язань (наприклад, при неповерненні позички та/або відсотків за його користування заставодавцем). Тобто, відчуження прирівнюється до купівлі ломбардом об'єкта застави у податковий період такого відчуження\*, а основна сума кредиту та нарахованих на неї процентів, що залишилися неповерненими ломбарду, є ціною придбання такої застави. Отже, валові витрати ломбарду, в даному випадку, складаються з основної суми кредиту та нарахованих на неї процентів, що не повернув заставодавець\*\*. Якщо ломбард в подальшому продає заставлене майно, його доходи та збитки визнаються у загальному порядку згідно з нормами Закону № 283/97-ВР.

**Другий випадок оподаткування.** Якщо ж об'єкт застави (відповідно до умов договору) з метою погашення боргових зобов'язань підлягає продажу на аукціоні, валові доходи та валові витрати ломбарду визначаються відповідно до пп.12.3.4 Закону № 283/97-ВР та Закону № 2654. Зокрема, в пп. 12.3.4 Закону № 283/97-ВР зазначено, що ломбард має право відшкодувати за рахунок страхового резерву частину заборгованості, що залишилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних ним від продажу майна заставодавця, та за умови, що інші юридичні дії щодо примусового стягнення іншого майна позичальника (заставодавця) не призвели до повного покриття заборгованості. У разі відчуження майна, переданого у заставу, не через аукціон, ломбард має покривати збитки за рахунок прибутку, який залишається у його розпорядженні після оподаткування.

Проте в пп. 7.9.5 Закону № 283/97-ВР відображено не всі можливі ситуації для заставодержателя (ломбарду), а лише ті, коли згідно з умовами договору об'єкт застави відчужується у власність заставодержателя у рахунок погашення боргових зобов'язань заставодавця. Та, як правило, заставлене майно не переходить у власність ломбарду. Тому, розглянемо більш детально *інший порядок* оподаткування податком на прибуток при реалізації заставленого майна, тим паче, що він у переважній більшості і застосовується ломбардами на практиці.

**Третій випадок оподаткування (ломбард посередник (комісіонер)\*\*\*).** У випадку, якщо ломбард передає заставлене майно для реалізації (відповідно до умов договору) торговельним організаціям або реалізує НБУ у Держскарбницю (дорогоцінні метали, каміння тощо\*\*\*\*), то отриману від реалізації суму направляє на відшкодування понесених витрат. Тобто ломбард тільки реалізує (за згодою заставодавця та відповідно до умов договору) майно для відшкодування своїх витрат. Тому й отримані від реалізації кошти не є у повній сумі власністю ломбарду. Його власність – тільки сума коштів, до складу якої входять: розмір позички (основна сума боргу заставодавця); та/або проценти за користування позичкою; та/або плата за зберігання заставленого майна; та/або неустойки (пені) за несвоєчасне повернення позички; та/або суми відшкодування понесених інших прямих витрат (наприклад, плати за страхування об'єкта застави, витрат на реалізацію заставленого майна). Тому в цьому випадку слід звернутися до інших норм Закону №283/97-ВР.

Так відповідно до пп. 4.2.3 Закону №283/97-ВР, отримані від реалізації заставленого майна кошти не включаються до складу валового доходу ломбарду (якщо попередньо ці суми не було віднесено до валових витрат). В той самий час в момент отримання відшкодування за рахунок реалізації заставленого майна, позичка погашається. А отже, у ломбарду збільшується валовий дохід на суму процентів за

---

\* Термін «податковий період такого відчуження» слід розуміти, як період неповернення заставодавцем позички та/або відсотків за його користування та/або пені.

\*\* Якщо ломбард прийме рішення про використання у власній господарській діяльності відчуженого у його власність заставленого майна, то також слід використовувати норму Закону № 283/97 – ВР (пп.7.9.5), що визначає ціну придбання заставленого майна як «основну суму кредиту та нарахованих на неї процентів, що залишилися неповерненими ломбарду». За зазначеною ціною і слід оприбутковувати в обліку відчужене у власність ломбарду майно та оподатковувати за загальними правилами згідно вимог Закону № 283/97– ВР.

\*\*\* Ломбард не є власником заставленого майна. В даному випадку він виступає в ролі комісіонера (повіреного), про що слід вказувати, на нашу думку, також і в договорі.

\*\*\*\* Якщо об'єктом застави є коштовності, то при неповерненні заставодавцем суми боргу, ломбард, відповідно до роз'яснень, викладених у листі ДПАУ №1487/11/16-112023 від 16.02.98р., повинен реалізувати їх тільки НБУ за цінами, затвердженими наказом МФУ.

користування позичкою, на суму неустойки (пені), на суму плати за зберігання об'єкта застави, і окрім цього, на суму комісійної винагороди. Залишок суми від реалізації заставленого майна (перевищення суми виручки від реалізації заставленого майна над сумою заборгованості заставодавця по позичці та/або процентах; та/або по платі за зберігання заставленого майна; та/або пені; та комісійної винагороди) перераховується (виплачується) заставодавцю (комітенту) без відображення цієї суми в податковому обліку ломбарду (комісіонера). Якщо ж сума від реалізації заставленого майна менше суми заборгованості заставодавця (комітента) перед ломбардом (комісіонером), то:

- в межах посередницьких (комісійних) умовах договору ломбард відображає валові доходи на суму комісійної винагороди;
- в межах договору позички (зберігання) ломбард утримує суму заборгованості заставодавця, яка погашається за рахунок одержаної суми виручки від реалізації заставленого майна (валовий дохід може включати суму процентів за користування позичкою, суму неустойки (пені), суму плати за зберігання об'єкта застави);
- в межах договору позички (зберігання) ломбард може проводити роботу щодо примусового стягнення (в претензійному або судовому порядку) з заставодавця непогашеної суми заборгованості, яка залишилася після погашення основної суми боргу за рахунок одержаної суми виручки від реалізації заставленого майна.

Якщо ломбард (комісіонер) реалізує заставлене заставодавцем (комітент) майно НБУ у Держскарбницю або торговельну мережу самостійно (без посередників), його (ломбарда) податкові зобов'язання з ПДВ збільшуються у період настання першої події згідно з п. 7.3 Закону №168/97-ВР: або надходження коштів, або відвантаження майна (цінностей).

У випадку, якщо ломбард передає заставлене майно у торговельну мережу (ломбард в даному випадку – комітент, торговельне підприємство – комісіонер), то відповідно до п.4.7 Закону №168/97-ВР, датою збільшення податкового зобов'язання ломбарду буде дата отримання коштів від торговельного підприємства.

У випадку, якщо заставодавець повертає ломбарду позику більшими сумами, ніж вказано в договорі позики, а зобов'язання виконані достроково (заставодавцем погашено всю суму позики з раніше передбаченого договором терміну), порядок оподаткування податком на прибуток і ПДВ залишається таким же, як наведено вище, тільки лише змінюється в меншу сторону сума процентів і сума за зберігання заставленого майна. Це пов'язано з тим, що плата за зберігання майна та плата за користування позичкою (проценти) зазвичай встановлюються у відсотках до суми позики, що видається ломбардом на певний строк. Якщо ж під час дії договору позики сума її зменшується, то відповідно зменшується і база нарахування процентів за користування позичкою. Крім того, якщо заставодавцем раніше погашено всю суму позики, то і строк зберігання заставленого майна зменшується, а відповідно зменшується і база нарахування плати за зберігання заставленого майна.

#### **Оподаткування податком на прибуток та ПДВ операцій зберігання та скуповування майна**

Оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість окремих операцій зі зберігання ломбардом майна здійснюється в такому самому порядку, як і при проведенні позичкових операцій в частині послуг схову, наведеному вище.

У разі скуповування у населення (неплатників ПДВ) цінностей, податкового кредиту з ПДВ у ломбарду не виникає. Якщо цінності скуповуються у платників ПДВ, то датою виникнення права ломбарду на податковий кредит, згідно з пп. 7.5.1 Закону № 168/97-ВР, є дата здійснення «першої події». Продаж раніше скуплених цінностей оподатковується ПДВ у загальному порядку на всю суму продажу згідно з нормами Закону №168/97-ВР.

Вартість скуплених цінностей включають до валових витрат ломбарду та коригують за п.5.9 Закону № 283/97-ВР. У разі подальшої реалізації цінностей суму від їх продажу включають до валових доходів ломбарду на загальних підставах.

Припустимо, що між ломбардом та ТОВ «Весна» (юридична особа – платник податку на прибуток і ПДВ) укладено договір позики та договір зберігання заставленого майна терміном на 180 днів (на два квартали). Основні умови зазначених договорів наведені в таблиці 1 (приклад 1).



Таблиця 1

№ п/п	Основні умови договору позики та договору зберігання заставленого майна	Сума, грн. / показник (% або дні)
1	Оцінка об'єкта застави (майна)	720
2	Позика, яка надається ломбардом ПТ «Весна»	500
3	Плата, яка нарахована ломбардом ПТ «Весна» за користування позикою (іншими словами, нараховані проценти) протягом 180 днів (без ПДВ) Виплата процентів, за умовами договору, ПТ «Весна» повинне здійснити в кінці II кварталу. По закінченню II кварталу у випадку неповернення позики нарахування процентів припиняється, а здійснюється нарахування пені (див. пункт 7)	50
4	Плата за страхування заставленого майна, яка утримується ломбардом з ПТ «Весна» при видачі позики* (без ПДВ)	30
5	Плата за зберігання заставленого майна за 180 днів (в т.ч. ПДВ – 6 грн.)	36
6	Всього повинно сплатити ПТ «Весна» ломбарду протягом 180 днів (стр.2 + стр.3 + стр.4 + стр.5)	616
7	За кожен день прострочення повернення ПТ «Весна» суми позики та/або плати за її користування встановлюється пеня без урахування ПДВ у розмірі:	0,2% від суми боргу
8	Максимальний термін прострочення повернення ПТ «Весна» суми позики та/або плати за її користування та/або плати за зберігання заставленого майна та/або пені, після чого ломбард має право продати (реалізувати) заставлене майно	30 днів
9	При реалізації заставленого майна ломбард виступає як комісіонер, а ПТ «Весна» як комітент. Комісійна винагорода ломбарду становить з урахуванням ПДВ (10 грн.)	60 грн.

Використовуючи дані прикладу 1, розглянемо декілька можливих варіантів виконання умов договорів ломбардом і ПТ «Весна», а також порядок відображення ломбардних операцій, що виникають при виконанні зазначених умов, в податковому та бухгалтерському обліку (див. табл. 2).

\* Відповідно до ст. 10 Закону № 2654, ломбард зобов'язаний страхувати прийняте в заставу майно за рахунок заставодавця за оцінкою, яка за згодою сторін проводилась при прийнятті майна в заставу. Операція зі страхування заставленого майна ідентична за своєю суттю комісійній операції. На нашу думку, плату за страхування заставленого майна ломбарду не слід включати ані в валові доходи (при її одержанні від заставодавця), ані у валові витрати (при її перерахуванні страховій організації).

Таблиця 2

Бухгалтерський та податковий обліки ломбардних операцій

№ п/п	Зміст господарські операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
Варіант 1.						
Частина I. Операції, відображені в обліку ломбарду в 1 кварталі.						
1.	Оприбутковано майно, одержане в заставу (як забезпечення виконання зобов'язань) від ПТ «Весна»	061*	-	720	-	-
2.1.	Видана ПТ «Весна» позика	3771	301	500	-	-
2.2.	Відображено плату за страхування заставленого майна, внесену ПТ «Весна» в касу ломбарду при отриманні позики	301	3771	30	-	-
2.3.	Перераховано безготівковим платежем страховій організації плату за страхування заставленого майна (транзитний платіж)	3772	311	30	-	-
2.4.	Відображено залік заборгованостей зі страхування заставленого майна**	3771	3772	30	-	-
3.	Відображено (визнано) дохід у вигляді процентів в тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування ПТ «Весна» виданою позикою (тобто, пропорційно загальній сумі запланованого доходу на дату балансу, а саме: всього нараховано за два квартали процентів у сумі - 50 грн., в 1 кв. дохід - 25 грн., в II кв. дохід - 25 грн.)	3771	7031	25	25	-
4.1.	Відображено (визнано) дохід у вигляді плати за зберігання заставленого ПТ «Весна» майна (тобто, пропорційно загальній сумі доходу, що планується на дату балансу, а саме: всього нарахована плата за зберігання майна за два квартали в сумі - 36 грн., в I кв. дохід - 18 грн., в II кв. дохід - 18 грн.)	3771	7032	18	15	-

\* В даному випадку бажано застосовувати в бухобліку субрахунок 061 «Вартість інших гарантій та забезпечень: вартість майна (товарно-матеріальних цінностей та ін.), основних засобів та цінних паперів, які знаходяться на зберіганні у ломбарду» та субрахунок 062 «Вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави» позабалансового рахунка 06.1 «Гарантії та забезпечення отримані».

\*\* Проведення 2.2. – 2.4. таблиці 2 – наведено лише один із можливих варіантів відображення ломбардом операції утримання із суми виданої заставодавцю позики плати за страхування заставленого майна та перерахування її страховій організації.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
4.2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ в сумі доходу, відображеного в рядку 4.1. (18*20/120)	7032	641	3		
5.1	Понесені витрати ломбардом з виданої позики в частині нарахованої зарплати працівників, зайнятих видачею позики ПТ «Весна» (в т.ч. охоронцям заставленого майна) <sup>5</sup>	91	661	18		18
5.2	Здійснено нарахування на зарплату в фонди соціального страхування і пенсійного фонду	91	65	6,3		6,3
6.1	Списано отримані доходи по процентах на фінансові результати (сума ряд. 3)	7031	791	25		
6.2	Списано отримані доходи за збереження заставленого майна на фінансові результати (сума ряд. 4.1. мінус сума ряд. 4.2.)	7032	791	15		
6.3	Списано на фінансові результати інші витрати (в нашому випадку, зарплата та нарахування на неї) (сума ряд. 5.1. + сума ряд. 5.2.)	791	91	24,3		
Частина II. Операції, відображені в обліку ломбарду в II кварталі. Умова: Позику та плату за її користування не повернені ПТ «Весна» в кінці II кварталу (вчасно). Внесено ПТ «Весна» плату за зберігання заставленого майна за 180 днів.						
7	Відображено (визнано) дохід у вигляді процентів (див. рядок 3)	3771	7031	25	25	-
8.1	Відображено (визнано) дохід у вигляді плати за зберігання заставленого ПТ «Весна» майна (див. ряд. 4.1.).	3771	7032	18	15	-
8.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ в сумі доходу, відображеного в рядку 7.1. (18*20/120)	7032	641	3	-	-
9.1	Понесені витрати ломбардом з виданої позики у вигляді нарахованої зарплати працівників, зайнятих видачею позики ПТ «Весна» (в т.ч. охоронцям заставленого майна)	91	661	18		18
9.2	Здійснено нарахування на зарплату в фонди соціального страхування і пенсійного фонду	91	65	6,3		6,3

<sup>5</sup> Тут приведено лише зарплату даних працівників, але на практиці сюди відноситься і зарплата адмін-персоналу. Також до витрат відносяться амортизація приміщень і т.д.(які тут не наводяться).

Продовження таблиці 2

№ п/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
12.1	Списано отримані доходи по процентах на фінансові результати (сума ряд. 7)	7031	791	25		
12.2	Списано отримані доходи за збереження заставленого майна на фінансові результати (сума ряд. 8.1. мінус сума ряд. 8.2.)	7032	791	15		
12.3	Списано на фінансові результати інші витрати (в нашому випадку зарплата та нарахування на неї) (сума ряд. 9.1. + сума ряд. 9.2.)	791	91	24,3		
13	Внесено в касу ломбарду ПТ «Весна» плату, яка нарахована ломбардом за зберігання заставленого майна протягом 180 днів	301	3771	36	-	-
Частина III. Операції, відображені в обліку ломбарду в III кварталі. Умова: Позика, плата за її користування, плата за зберігання заставленого майна (за 30 днів) та пеня, погашені ПТ «Весна» 30-го дня III кварталу.						
14.1	Відображено (визнано) дохід у вигляді плати, яка нарахована ломбардом за зберігання протягом 30 днів заставленого ПТ «Весна» майна (див. ряд. 4.1. та ряд. 8.1). Розрахунок: за 180 днів - плата 36 грн., за 30 днів плата = $36 \cdot 30 / 180$	3771	7032	6	5	-
14.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ у сумі доходу, відображеного в ряд. 14.1. ( $6 \cdot 20 / 120$ )	7032	641	1	-	-
15.	Нарахована пеня за прострочення повернення боргу ПТ «Весна». Розрахунок: сума пені = $30 \cdot 0,2 \cdot 550 / 100$ , де прострочення - 30 днів, борг - 550 грн. (див. ряд. 2 та ряд. 3 табл. 1), розмір пені - 0,2%	3771	7151	33	-	-
16.	Повернено в касу ломбарду ПТ «Весна» суму позики	301	3771	500	-	-
17	Внесено в касу ломбарду ПТ «Весна»:					
17.1	- плату, яка нарахована ломбардом за користування позикою (нараховані проценти)	301	3771	50	-	-
17.2	- плату, яка нарахована ломбардом за зберігання заставленого майна протягом 30 днів.	301	3771	6	-	-
17.3	- суму пені за прострочення повернення боргу	301	3771	33	33	-

№ п/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
18.	Майно, раніше одержане в заставу (як забезпечення виконання зобов'язань), повернено ПТ «Весна»	-	061	700	-	-
19.1	Понесені витрати ломбардом з виданої позики у вигляді нарахованої зарплати працівників, зайнятих видачею позики ПТ «Весна» (в т.ч. охоронцям заставленого майна)	91	661	6		18
19.2	Здійснено нарахування на зарплату в фонди соціального страхування і пенсійного фонду	91	65	2,1		6,3
20.1	Списано отримані доходи за збереження заставленого майна на фінансові результати (сума ряд. 14.1. мінус сума ряд. 14.2.)	7032	791	6		
20.2	Списано отримані доходи з нарахованої пені за прострочення сплати процентів, плати за зберігання майна на фінансові результати (сума ряд. 15)	7151	791	33		
20.3	Списано на фінансові результати інші витрати (в нашому випадку зарплата та нарахування на неї) (сума ряд. 9.1. + сума ряд. 9.2.)	791	91	8,1		
<p>Варіант 2</p> <p>Частина IV. Операції, відображені в обліку ломбарду в III кварталі. Умова: (проведення Варіанту 1, частини I та частини II лишаються незмінними, частини III - відсутні). Позика, плата за її користування, плата за зберігання заставленого майна (за 30 днів) та пеня не погашені ПТ «Весна» 30-го дня III кварталу. Заставлене майно реалізовано ломбардом 60-го дня III кварталу</p>						
0.1.	Заставлене майно знято з позабалансового обліку як забезпечення виконання зобов'язань	-	06.1.	720	-	-
0.2.	Заставлене майно відображене в позабалансовому обліку, як майно, що прийняте на комісію	024	-	720	-	-
0.3.1	Відображено (визнано) дохід у вигляді плати, яка нарахована ломбардом за зберігання протягом 60 днів заставленого ПТ «Весна» майна (див. ряд. 4.1. та ряд. 8.1). Розрахунок: за 180 днів - плата 36 грн., за 60 днів плата = 36*60/180.	3771	703	12	10	-

Продовження таблиці 2

№ п/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
0.3.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ в сумі доходу, відображеного в рядку 0.3.1. (12*20/120)	7032	641	2	-	-
0.5.	Нарахована пеня за прострочення повернення ПТ «Весна» боргу. Розрахунок: сума пені = 60*0,2*550/100, де прострочення - 60 днів, борг - 550 грн. (див. ряд. 2 та ряд. 3 табл. 1), розмір пені - 0,2%.	3771	7151	66	66	-
0.6.	Одержано на поточний рахунок кошти за реалізоване ломбардом майно ПТ «Весна»	311	361	690	-	-
0.7.1	Відображено (але не визнано) дохід від комісійної реалізації майна (рахунок 702, в даному випадку транзитний)*	361	7021	690	-	-
0.7.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ в сумі доходу, відображеного в рядку 0.7.1. (720*20/120)	7021	641	115		
0.7.3	Списана вартість майна, що реалізоване ломбардом 60-го дня III кварталу, з позабалансового рахунка	-	024	720	-	-
0.8.1	Понесені витрати ломбардом по виданій позиції у вигляді нарахованої зарплати працівників, зайнятих реалізацією майна ПТ «Весна» (в т.ч. охоронцям заставленого майна)**	91	661	18		18
0.8.2	Здійснено нарахування на зарплату в фонди соціального страхування і пенсійного фонду	91	65	6,3		6,3
0.9.	Відображено заборгованість ломбарду перед ПТ «Весна» по комісійній операції:					
0.9.1	- на вартість реалізованого майна (без НДС)	704	685	690		
0.9.2	- на суму ПДВ (600*20/100)	644	704	115		

\* У разі, якщо ломбард реалізує не майно, а ювелірні вироби із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння, то згідно з п.6 ст. 1 Закону №400/97-ВР, він є платником збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. В нашому прикладі сума збору на обов'язкове державне пенсійне страхування дорівнювала б 30 грн. ((720-120)\*5/100). Додаткове проведення в бухобліку було б таке: нараховано збір до Пенсійного фонду Д-т 702 – К-т 651, сума 30 грн., яка згідно з п.5.2.5 Закону про прибуток, включалася б до складу валових витрат.

\*\* В даному випадку ломбард крім зарплати працівників, що зайняті реалізацією, несе витрати, наприклад, і по оренді приміщення, в якому здійснювався аукціон. Також можуть бути витрати, пов'язані з оплатою платежів по внесках за реєстрацію ломбарду на біржі і т.д. В нашому випадку припустимо, що ломбард здійснював реалізацію в своєму приміщенні.

№ п/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
0.9.3	Не визнаний дохід в сумі виручки, отриманої за реалізоване заставлене майно, погашається в рахунок зобов'язань ломбарду перед ПТ «Весна»	7021	704	575		
0.9.4	Здійснено взаємозалік по ПДВ	641	644	115		
0.10.1	Відображено (визнано) дохід у вигляді комісійної винагороди ломбарду (в нашому випадку, на дату складання акта про надання комісійних послуг ПТ «Весна»)	3771	7035	60	50	
0.10.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ в сумі доходу, відображеного в рядку 0.9.1. (60*20/120)	7035	641	10		
0.11	Відображено залік заборгованості ломбарду і ПТ «Весна» з комісійної операції та:					
0.11.1	- операції зі зберігання заставленого майна протягом 60 днів (див. ряд. 0.3.1. та ряд. 0.8.) (12 грн.)	685	3771	12		
0.11.2	- операції позики, а саме: пеня за 60 днів (див. ряд. 0.5. та ряд. 0.9.) (66 грн.)		3771	66		
0.11.3	сума позики, що підлягає погашенню (див. ряд. 2.1. та ряд. 0.9.) (500 грн.)		3771	500	-	
0.11.4	нарахована плата за користування позикою, тобто проценти (див. ряд. 3, 7 та ряд. 0.9.) (50 грн.)		3771	50	-	
0.11.5	- комісійній винагороди в межах комісійної операції (див. ряд. 0.10.1. та ряд. 0.9.) (60 грн.)		3771	60	-	
0.12	Виставлена претензія ПТ «Весна» на суму заборгованості, не перекриту доходом від реалізації заставленого майна*	374	685	113	-	
0.14.1	Списано отримані доходи за збереження заставленого майна на фінансові результати (сума ряд. 0.3.1. мінус сума ряд. 0.3.2.)	7032	791	10		
0.14.2	Списано отримані доходи від комісійної реалізації майна на фінансові результати (сума ряд. 0.10.1. мінус сума ряд. 0.10.2.)	7035	791	50		
0.14.3	Списано на доходи отриману пеню (сума ряд. 0.15.)	7151	791	66		
0.14.4	Списано на фінансові результати інші витрати (в нашому випадку зарплата та нарахування на неї) (сума ряд. 0.8.1. + сума ряд. 0.8.2.)	791	91	24,3		

\* Якщо сума заборгованості перевищується сумою доходу, отриманого від продажу заставленого майна, бухгалтер повинен здійснити наступне проведення Дт 685 Кт 311 (тобто повернути залишок доходу після погашення всіх заборгованостей позичальнику).

## МОДУЛЬ 4

### Запитання для самоконтролю

Що таке податкове право?

Що таке податкові відносини?

Хто є платником податку?

Які обов'язки платників податків і зборів?

Які державні органи контролюють питання оподаткування?

Що таке податкова декларація?

Які встановлено строки подання податкової декларації?

Які строки погашення податкового зобов'язання?

Що таке податкова застава?

Що таке податкова порука?

Які штрафні санкції застосовуються за порушення податкового законодавства?

Хто є платниками податку на прибуток?

Що враховує валовий дохід?

Що таке валові витрати?

Що таке консолідований податок на прибуток?

Який порядок заповнення податкової накладної?

Яким чином ведеться облік придбаних товарів?