

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ**

ОПОДАТКУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

ТЕКСТИ ЛЕКЦІЙ

**для здобувачів вищої освіти
освітнього ступеня “магістр”
галузі знань 07 “Управління та адміністрування”
спеціальності 071 “Облік і оподаткування”**

Обговорено і рекомендовано на
засіданні кафедри бухгалтерського
обліку, оподаткування та аудиту
Протокол № 5
від 11 листопада 2019 року

ЧЕРНІГІВ ЧНТУ 2019

Тексти лекцій з дисципліни "Оподаткування господарських операцій" для здобувачів вищої освіти, освітнього ступеня "Магістр", галузі знань 07 "Управління та адміністрування", спеціальності 071 "Облік і оподаткування" / Укладач: Сидоренко О.О – Чернігів: ЧНТУ, 2019. – 92 с.

Укладач: Сидоренко Олександр Олександрович, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Відповідальний за випуск: Юрченко Марина Євгенівна
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту,
кандидат фізико-математичних наук, доцент

Рецензент: Гоголь Тетяна Анатоліївна, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Оподаткування господарських операцій

ЗМІСТ

Вступ.....	4
1. Опис навчальної дисципліни «Оподаткування господарських операцій».....	5
2. Конспект лекцій за темами дисципліни «Оподаткування господарських операцій»	7
2.1. Сутність та види податків і основи їх адміністрування.	7
2.2. Основні (загальні) господарські операції підприємств, які призводять до виникнення податкових різниць з податку на прибуток підприємств.	23
2.3. Особливості оподаткування та відображення в обліку господарських операцій страховика.	35
2.4. Особливості оподаткування та обліку господарських операцій з придбання необоротних активів, запасів, робіт та послуг, які одночасно використовуються в оподатковуваних та неоподатковуваних пдв операціях.....	46
2.5. Оподаткування та відображення в обліку експортно-імпортних операцій. ..	48
2.6. Оподаткування та відображення в обліку лізингових операцій.....	57
2.7. Оподаткування та відображення в обліку операцій з комісійної торгівлі.	66
2.8. Оподаткування та облік дивідендів та доходів (втрат) від участі в капіталі. .	74
2.9. Оподаткування господарських операцій, що призводять до виникнення доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.	83
Список використаної та рекомендованої літератури	90

ВСТУП

Дисципліна “Оподаткування господарських операцій” є важливою фаховою дисципліною в системі підготовки здобувачів вищої освіти освітнього ступеня “Магістр”, галузі знань 07 “Управління та адміністрування”, спеціальності 071 “Облік і оподаткування”.

Метою викладання навчальної дисципліни “Оподаткування господарських операцій” є – формування системи знань з порядку оподаткування господарських операцій на підприємствах України.

Основними завданнями вивчення дисципліни “Оподаткування господарських операцій” є ознайомлення з основними елементами податку; вивчення порядку ведення податкового обліку; вивчення особливостей оподаткування господарських операцій підприємств і організацій України.

У результаті вивчення навчальної дисципліни здобувач вищої освіти повинен **знати**: основну законодавчо-нормативну документацію з питань оподаткування, особливості її застосування у конкретних умовах; категоріальний апарат, який використовується в системі оподаткування; економічну сутність податків і зборів; методи визначення податкових зобов'язань за різними видами господарських операцій; особливості оподаткування окремих видів господарських операцій. **Вміти**: впевнено користуватися науково-поняттєвим апаратом податкової теорії та практики; пояснити вплив податків на поведінку платників; володіти економічними законами щодо формування та реалізації процесу оподаткування в державі; вміти взаємодіяти, співпрацювати з широким колом осіб для провадження професійної діяльності; самостійно приймати рішення у процесі вивчення проблем з оподаткування в Україні; систематизувати, відбирати, накопичувати та аналізувати потрібну інформацію, робити висновки і пропозиції щодо удосконалення податкової системи України.

Дисципліна “Оподаткування господарських операцій” базується на знаннях, отриманих при вивченні циклу дисциплін професійної та практичної підготовки: „Податкова система”, “Оподаткування підприємств”. Набуті студентами знання та навички з дисципліни „Оподаткування господарських операцій”, будуть необхідні їм у подальшому при вивченні практично всіх дисциплін, зокрема, таких як „Бюджетування податків і зборів”, «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством» й ін., при виконанні наукових досліджень, під час практик, при написанні випускних кваліфікаційних робіт, у подальшій професійній діяльності.

В основі вивчення курсу лежить відвідування здобувачами вищої освіти лекцій та практичних занять, а також самостійна робота з навчальною, методичною та спеціальною літературою.

Методичні вказівки містять конспект лекції достатній для самостійного вивчення дисципліни.

1 ОПИС НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «ОПОДАТКУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ»

Змістовий модуль 1. Сутність та види податків. Основні (загальні) господарські операції підприємств, які призводять до виникнення податкових різниць з податку на прибуток підприємств. Особливості оподаткування та відображення в обліку господарських операцій страховика.

Тема 1. Сутність та види податків та основи їх адміністрування.

Поняття і функції податків. Елементи податку та їх характеристика. Класифікація податків. Обов'язки та права платників податку. Податкові агенти. Представники платника податків. Функції та права контролюючих органів.

Тема 2. Основні (загальні) господарські операції підприємств, які призводять до виникнення податкових різниць з податку на прибуток підприємств.

Сутність податку на прибуток. Основні господарські операції, які призводять до виникнення різниць згідно ПКУ пов'язані: з придбанням, утриманням (амортизація, дооцінка та або уцінка) ремонтом і поліпшенням, ліквідацією та продажем основних засобів та нематеріальних активів; формуванням, використанням та коригуванням забезпечень; формуванням, використанням та коригуванням резерву сумнівних боргів та списання безнадійної дебіторської заборгованості, інші різниці.

Тема 3. Особливості оподаткування та відображення в обліку господарських операцій страховика.

Загальні засади оподаткування страховика. Податок на дохід, податок на прибуток та податок на додану вартість. Специфіка страхової діяльності страховика та її вплив на порядок оподаткування результатів діяльності податком на прибуток. Облік основних господарських операцій страховика (надходження страхових платежів, облік страхових резервів, облік страхового відшкодування, облік активного та пасивного перестраховування).

Змістовий модуль 2. Особливості оподаткування та обліку господарських операцій з придбання необоротних активів, запасів, робіт та послуг, які одночасно використовуються в оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операціях. Оподаткування та відображення в обліку експортно-імпортних операцій. Оподаткування та відображення в обліку лізингових операцій. Оподаткування та відображення в обліку операцій з комісійної торгівлі. Оподаткування та облік дивідендів та доходів (втрат) від участі в капіталі. Оподаткування господарських операцій, що призводять до виникнення доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.

Тема 4. Особливості оподаткування та обліку господарських операцій з придбання необоротних активів, запасів, робіт та послуг, які одночасно використовуються в оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операціях.

Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту. Розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях. Облік відображення податкового кредиту при купівлі необоротних активів, запасів, робіт та послуг, які одночасно використовуються в оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операціях.

Тема 5. Оподаткування та відображення в обліку експортно-імпортних операцій.

Поняття експортних та імпортних операцій. Порядок оподаткування операцій експорту податком на прибуток підприємств. Оподаткування операцій експорту податком на додану вартість (ПДВ). Оподаткування операцій імпорту податком на прибуток та податком на додану вартість.

Тема 6. Оподаткування та відображення в обліку лізингових операцій.

Визначення та класифікація орендних операцій відповідно до стандартів обліку та вимог ПКУ. Оподаткування операцій оренди та їх відображення в обліку орендаря та орендодавця. Оподаткування операцій фінансової оренди та їх відображення в обліку орендаря та орендодавця.

Тема 7. Оподаткування та відображення в обліку операцій з комісійної торгівлі.

Поняття та сутність комісійної торгівлі. Оподаткування операцій продажу товарів за договорами комісії на території України. Оподаткування комісійної винагороди. Облік операцій з комісійної торгівлі.

Тема 8. Оподаткування та облік дивідендів та доходів (втрат) від участі в капіталі.

Сутність понять дивіденди, доходи від участі в капіталі, втрати від участі в капіталі. Загальні засади оподаткування дивідендів у підприємства платника та отримувача. Оподаткування дивідендів виплачених фізичним особам. Вплив доходів (втрат) від участі в капіталі на розмір податку на прибуток. Облік дивідендів та доходів (втрат) від участі в капіталі.

Тема 9. Оподаткування господарських операцій, що призводять до виникнення доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.

Класифікація доходів нерезидентів. Особливості оподаткування доходів нерезидентів. Відображення в обліку господарських операцій, що призводять до виникнення доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.

2 КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ ЗА ТЕМАМИ ДИСЦИПЛІНИ «ОПОДАТКУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ»

2.1 Сутність та види податків і основи їх адміністрування.

Поняття і функції податків. Елементи податку та їх характеристика. Класифікація податків. Обов'язки та права платників податку. Податкові агенти. Представники платника податків. Функції та права контролюючих органів.

Поняття і функції податків.

Податкова система виникла і розвивалась разом з державою. Податки розвиваються з розвитком економічних (ринкових) відносин, внаслідок чого формується модель кожної держави. Вона включає методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, терміни їх сплати, контроль за надходженням та витрачанням.

Податки є однією з найважливіших фінансових категорій. Історично – це найдавніша форм фінансових відносин між державою та членами суспільства з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій. Таким чином, податки – це плата суспільства за виконання державою її функцій, це відрахування частини вартості валового національного продукту на загальносуспільні потреби, без задоволення яких, сучасне суспільство не може існувати.

Податковим кодексом України встановлено, що обов'язковими платежами до бюджету є: податки та збори (плати, внесок).

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку.

Податок має наступні ознаки: обов'язковість, законність (легітимність, тобто справляння податку здійснюється на підставі закону), періодичність (регулярність) сплати.

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

Функції податків як фінансової категорії впливають із функції фінансів. Фінанси в основному виконують дві функції: розподільну і контрольну.

Податки безпосередньо пов'язані з розподільною функцією фінансів в перерозподілі вартості створеного ВВП. Одночасно вони виступають методом централізації ВВП в бюджеті на загальносуспільні потреби, виконуючи фіскальну функцію (fiscus лат. – державна казна).

Регулююча функція полягає в тому, що кожний платник зацікавлений сплачувати якомога меншу суму, що може досягатись як за рахунок зменшення обсягів об'єкту оподаткування, так і вибору пільгових умов діяльності. Ця функція використовується з метою регулювання економічних пропорцій.

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

— загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

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

— невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

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

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

— соціальна справедливість - установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

— економічність оподаткування - установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

— нейтральність оподаткування - установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

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

— рівномірність та зручність сплати - установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного

надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

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

Елементи податку та їх характеристика

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

До основних елементів податку, які обов'язково визначаються для кожного податку, відносять:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

Ставки можуть бути: абсолютні та відносні.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Як правило, такі ставки застосовуються до бази оподаткування, яка має натуральний вимір. Абсолютні ставки є твердими. Вони встановлюються в грошовому виразі на

одиницю оподаткування в натуральному обчисленні. Тверді ставки поділяються на *фіксовані* (акциз) – встановлюються в конкретних сумах на одиницю оподаткування та відносні – визначені відносно певної величини (мінімальної заробітної плати).

Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці *вартісного виміру* бази оподаткування. Відносні або процентні ставки застосовуються тільки для об'єктів, які мають грошовий вимір. Вони поділяються на *пропорційні* (не залежать від розміру об'єкта), *прогресивні* (розмір збільшується в залежності від росту обсягу об'єкта оподаткування), *регресивні* (розмір зменшується в залежності від росту обсягу об'єкта оподаткування).

Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

При обчисленні суми податку може застосовуватись податкова пільга.

Податкова пільга - передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі. Підставами для надання податкових пільг можуть виступати:

- особливості, що характеризують певну групу платників податків,
- вид діяльності певної групи платників податків,
- об'єкт оподаткування,
- характер та суспільне значення здійснюваних витрат платником податків.

Платник податків вправі відмовитися від її використання чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів. Не використані податкові пільги, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету.

Податкові пільги, порядок та підстави їх надання встановлюються виключно ПКУ, рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування.

Податкова пільга надається шляхом:

- а)** податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б)** зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в)** встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г)** звільнення від сплати податку та збору.

Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом перенесення встановленого строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк.

Зміна строку сплати податку здійснюється у формі:

- відстрочки;
- розстрочки.

Податковим періодом визнається період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів.

Податковий період може складатися з кількох звітних періодів. Базовий податковий (звітний) період - період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів.

Податковим періодом може бути:

- календарний рік;
- календарне півріччя;
- календарні три квартали;
- календарний квартал;
- календарний місяць;
- календарний день.

Порядок сплати податків та зборів. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України в готівковій або безготівковій формі, крім випадків, передбачених ПКУ або законами з питань митної справи.

В процесі сплати податків і зборів відбувається виконання податкового обов'язку. Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору.

Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента.

Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

- ліквідація юридичної особи;
- смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;

- втрата особою ознак платника податку;
- скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Класифікація податків

Кожен податок має свої специфічні риси і функціональне призначення та займає окреме місце в податковій системі. Податки можна класифікувати за певними ознаками.

1. За економічною ознакою об'єкта оподаткування:

- податки на доходи та прибутки. Стягуються з чистого доходу фізичних та юридичних осіб. Об'єктом оподаткування є заробітна плата, доходи, прибуток.

- податки на споживання. Сплачуються не при отриманні доходів, а при їх споживанні. Їх розмір не залежить від результатів діяльності, а залежить від розміру споживання (непрямі податки).

- податки на майно встановлюються щодо рухомого та нерухомого майна.

2. За економічним змістом (за формою взаємовідносин платника і держави):

- прямі податки. Встановлюються безпосередньо щодо платників, їх розмір залежить від масштабів об'єкта оподаткування.

- непрямі податки. Встановлюються в цінах товарів і послуг, їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів.

3. За формою стягнення.

- розкладні. Встановлюються в загальній сумі відповідно до потреб держави в доходах, потім цю суму розкладають на окремі частини по територіальних одиницях, а на низовому рівні – між платниками.

- окладні. Передбачають установлення спочатку ставок, а відтак і розміру податку для кожного платника окремо.

4. За формою зарахування податкових надходжень.

- закріплені. На тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело відповідного бюджету (бюджетів).

- регулюючі. Можуть надходити до різних бюджетів.

5. Відносно до платників.

- податки з юридичних осіб,

- податки з фізичних осіб,

- змішані.

6. Відносно до джерела сплати.

- податки, що включаються у витрати,

- податки, що включаються в ціну,

- податки, що сплачуються з прибутку.

7. За ознакою органів державної влади, які їх встановлюють.

- загальнодержавні.
- місцеві.

До загальнодержавних належать податки та збори, які є обов'язковими до сплати на усій території України. Ці податки можуть формувати дохідну частину як державного так і місцевих бюджетів. До них відносяться:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мити.

Відносини, пов'язані з установленням та справлянням мита, регулюються митним законодавством, якщо інше не передбачено ПКУ.

Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Місцеві податки і збори надходять виключно до місцевих бюджетів. До місцевих податків належать:

- До місцевих податків належать:
- податок на майно;
 - єдиний податок.

- До місцевих зборів належать:
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
 - туристичний збір.

Обов'язки та права платників податку. Податкові агенти. Представники платника податків. Функції та права контролюючих органів.

Платник податків зобов'язаний:

- стати на облік у контролюючих органах;
- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

Оподаткування господарських операцій

— сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;

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

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

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

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

— повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

— повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

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

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

Платник податків має право:

— безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-

правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

— представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

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

— користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;

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

— бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;

— оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податкові консультації;

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

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

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

— на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

— Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Податкові агенти

Податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування

податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

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

Представники платника податків

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

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

Контролюючі органи виконують такі функції:

здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів;

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

надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів;

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

здійснюють контроль за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

Оподаткування господарських операцій

здійснюють контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

реєструють та ведуть облік платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків;

забезпечують достовірність та повноту обліку платників податків та платників єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

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

забезпечують ведення обліку податків, зборів, платежів;

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

вирішують відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;

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

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

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

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

проводять роботу щодо боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

організують роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків, з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійснюють контроль за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог

законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

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

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

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

організують роботу з виявлення, обліку, зберігання, оцінки та розпорядження безхазяйним майном та іншим майном, що переходить у власність держави, а також з обліку, попередньої оцінки, зберігання майна, вилученого та конфіскованого за порушення митного і податкового законодавства;

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

розробляють та затверджують порядки, інструкції, положення, форми розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів;

Контролюючі органи мають право:

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

для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про

дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;

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

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

отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки у порядку, встановленому Законом України "Про банки і банківську діяльність" та цим Кодексом, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду - інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання;

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

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

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

вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки. У разі відмови платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню, патентуванню та/або сертифікації) від проведення такої інвентаризації або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів) застосовуються заходи, передбачені статтею 94 цього Кодексу;

здійснювати контроль за додержанням законодавства з питань регулювання обігу готівки (крім банків), порядку проведення готівкових

розрахунків за товари (послуги), за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів, за дотриманням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів;

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

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

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

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

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

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

залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів;

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

застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого

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

одержувати безоплатно необхідні відомості для ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб - платників податків від платників податків, а також Національного банку України та його установ - про суми доходів, виплачених фізичним особам, та утриманих з них податків, зборів, платежів; від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію суб'єктів, видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, - про державну реєстрацію та видачу ліцензій суб'єктам господарської діяльності; від органів, що здійснюють реєстрацію фізичних осіб, - про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього; від органів державної реєстрації актів цивільного стану - про фізичних осіб, які померли; інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

одержувати безоплатно від органів статистики дані, необхідні для використання у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

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

надавати відповідно до закону інформацію з Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та Державного реєстру страхувальників органам державної влади, Пенсійному фонду України та органам фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

отримувати безоплатно від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, необхідну для здійснення повноважень контролюючих органів щодо забезпечення погашення податкового боргу платника податків. Строк надання інформаційних довідок цими органами на письмові запити контролюючих

органів не може перевищувати п'яти робочих днів з дня отримання таких запитів;

приймати рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у контролюючі органи, що здійснюють податкове супроводження великих платників податків, знімати їх з обліку і переводити до інших контролюючих органів;

користуватися інформаційними базами даних державних органів, державними, у тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами відповідно до закону;

застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунка на облік у такого органу, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому цим Кодексом розмірі;

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

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

звертатися до суду щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючий орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків;

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

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

звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство;

звертатися до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із заборонаю організації і проведення азартних ігор на території України;

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

проводити аналіз та здійснювати управління ризиками з метою визначення форм та обсягів податкового і митного контролю;

проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

проводити перевірку правильності та повноти визначення доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

здійснювати інші повноваження, передбачені законом.

2.2 Основні (загальні) господарські операції підприємств, які призводять до виникнення податкових різниць з податку на прибуток підприємств.

Сутність податку на прибуток (платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення податку). Основні господарські операції, які призводять до виникнення різниць згідно ПКУ пов'язані: з придбанням, утриманням (амортизація, дооцінка та або уцінка) ремонтом і поліпшенням, ліквідацією та продажем основних засобів та нематеріальних активів; формуванням, використанням та коригуванням забезпечень; формуванням, використанням та коригуванням резерву сумнівних боргів та списання безнадійної дебіторської заборгованості, інші різниці.

Платники податку

Платниками податку - резидентами є:

суб'єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім юридичних осіб, визначених пунктами 133.4 та 133.5 ПКУ.

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

Платниками податку - нерезидентами є:

юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації у порядку та на умовах, встановлених ПКУ.

До неприбуткових організацій, які не є платниками податку, зокрема, можуть бути віднесені:

бюджетні установи;

громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;

спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;

житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);

об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;

професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;

сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;

інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам цього пункту.

Не є платниками податку суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, визначені главою 1 розділу XIV цього Кодексу.

Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України "Про Національний банк України".

Об'єкт оподаткування

Об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Якщо ПКУ передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);

збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо ПКУ передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);

зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років). Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до ПКУ.

До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Платники податку на прибуток - виробники сільськогосподарської продукції, які обрали річний податковий (звітний) період, фінансовий результат до оподаткування за податковий (звітний) період обчислюють шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування за минулий звітний рік на фінансовий результат до оподаткування за перше півріччя такого року та збільшення на фінансовий результат до оподаткування за перше півріччя поточного звітного року, що визначені відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

База оподаткування

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування..

Ставки податку

Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб - резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток, у розмірі 18 %, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

3 відсотки за договорами страхування від об'єкта оподаткування, що визначається у підпункті 141.1.2 Кодексу;

0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, та визначених підпунктами 14.1.52, 14.1.52-¹, 14.1.52-² і 14.1.116 Кодексу.

Ставки 0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених пунктом 141.4 Кодексу.

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток, у розмірі 18 %, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

10 відсотків від доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів;

18 відсотків від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Податок на дохід, є частиною податку на прибуток.

Під час провадження діяльності з випуску та проведення лотерей встановлюється ставка податку на дохід від суми доходів, у розмірі 30 відсотків.

Порядок обчислення податку на прибуток підприємств та сплати

Податок нараховується платником самостійно за ставкою, шляхом множення ставки оподаткування та бази оподаткування.

Податок, що підлягає сплаті до бюджету платниками податку, які провадять страхову діяльність, визначається в порядку, передбаченому пунктом 141.1 Кодексу.

Відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку, покладається на платників податку, які здійснюють відповідні виплати.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених пунктом 137.5 ПКУ, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім:

виробників сільськогосподарської продукції, які можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року.

Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу;

у разі якщо особа ставиться на облік контролюючим органом як платник податку протягом податкового (звітного) періоду, перший податковий (звітний) період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) періоду;

якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого податкового (звітного) періоду), останнім податковим (звітним) періодом вважається період, на який припадає дата ліквідації.

Річний податковий (звітний) період встановлюється для таких платників податку:

а) платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

б) виробників сільськогосподарської продукції;

в) платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Нерезидент щороку може отримувати від контролюючого органу підтвердження українською мовою щодо сплати податку.

Платники податку на дохід: суб'єкти, які здійснюють випуск та проведення лотерей, щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і в строки, які встановлені для квартального податкового (звітного) періоду з поданням податкової декларації з податку на прибуток.

Основні господарські операції, які призводять до виникнення різниць згідно ПКУ пов'язані: з придбанням, утриманням (амортизація, дооцінка та або уцінка) ремонтом і поліпшенням, ліквідацією та продажем основних засобів та нематеріальних активів; формуванням, використанням та коригуванням забезпечень; формуванням, використанням та коригуванням резерву сумнівних боргів та списання безнадійної дебіторської заборгованості, інші різниці.

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

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

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

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

на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або

міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

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

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до ПКУ;

на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

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

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

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

Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених ПКУ. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу.

Для розрахунку амортизації відповідно до ПКУ визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки

Оподаткування господарських операцій

(уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел: вартість гудвілу; витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів; на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

Термін "невиробничі основні засоби", "невиробничі нематеріальні активи" означають відповідно основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку".

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів:

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Оподаткування господарських операцій

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені ПКУ.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів:

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного

використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)

Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

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

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

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

Резерв сумнівних боргів

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

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

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 Кодексу.

Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку (крім інститутів спільного інвестування та платників, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування) та платників єдиного податку;

на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення зазначеного пункту застосовуються з урахуванням пункту 3 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" Кодексу;

на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

на суму перевищення ціни, визначеної за принципом "витягнутої руки", над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 Кодексу.

Норми цього підпункту застосовуються за результатами податкового (звітного) року;

на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом "витягнутої руки", при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 Кодексу.

Норми цього підпункту застосовуються за результатами податкового (звітного) року;

на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;

на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім операцій, зазначених у пункті 140.2 та підпункті 140.5.6 ПКУ, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 Кодексу), придбаних у:

неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого придбання, крім випадків, коли сума

вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ і неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону;

нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб - нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 Кодексу.

на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:

нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам;

нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України.

У разі виникнення розбіжностей між контролюючим органом та платником податку стосовно визначення особи, у якої вперше виникли (були набуті) права інтелектуальної власності на об'єкт інтелектуальної власності, такі контролюючі органи зобов'язані звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності, для отримання відповідного висновку;

нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;

особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому розділом IV цього Кодексу;

юридичної особи, яка відповідно до цього Кодексу звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена в пункті 136.1 статті 136 цього Кодексу;

на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо

участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону), у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

на суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу, крім безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг), перерахованої неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг, для яких застосовується положення підпункту 140.5.9 цього пункту;

на суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу;

на суму доходу, отриманого як оплата за товари (роботи, послуги), відвантажені (надані) під час перебування на спрощеній системі оподаткування.

2.3 Особливості оподаткування та відображення в обліку господарських операцій страховика

Загальні засади оподаткування страховика. Податок на дохід, податок на прибуток та податок на додану вартість. Специфіка страхової діяльності страховика та її вплив на порядок оподаткування результатів діяльності податком на прибуток. Облік основних господарських операцій страховика (надходження страхових платежів, облік страхових резервів, облік страхового відшкодування, облік активного та пасивного перестраховування).

Загальні засади оподаткування страховика. Податок на дохід, податок на прибуток та податок на додану вартість. Специфіка страхової діяльності страховика та її вплив на порядок оподаткування результатів діяльності податком на прибуток.

Згідно зі ст. 2 Закону України "Про страхування" предметом безпосередньої діяльності страховика може бути лише страхування, перестраховування і фінансова діяльність, пов'язана з формуванням, розміщенням страхових резервів та їх управлінням.

Враховуючи особливості діяльності страховика, Податковим кодексом України передбачені особливі механізми оподаткування податком на додану

вартість та податком на прибуток. Інші загальнодержавні податки і збори (внески) та місцеві податки і збори страховики сплачують у загальному для всіх суб'єктів підприємницької діяльності порядку.

Особливості оподаткування страховиків податком на прибуток визначені п. 141.1 Податкового кодексу України. Страховики сплачують податок на прибуток за ставкою, визначеною відповідно до пункту 136.1 статті 136 (ставка податку становить 18 %), та податок на дохід за ставкою, визначеною відповідно до підпунктів 136.2.1 та 136.2.2 пункту 136.2 статті 136 Податкового кодексу України.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб - резидентів ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

— 3 % за договорами страхування іншими ніж страхування життя, від об'єкта оподаткування;

— 0 % за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, з урахуванням того, що під такими договорами розуміють:

— договір довгострокового страхування життя — договір страхування життя строком на п'ять і більше років, який передбачає страхову виплату одноразово або у вигляді анuitету, якщо застрахована особа дожила до закінчення терміну дії договору страхування чи події, передбаченої у договорі страхування, або досягла віку, визначеного договором. Такий договір не може передбачати часткових виплат протягом перших п'яти років його дії, крім тих, що здійснюються у разі настання страхових випадків, пов'язаних із смертю чи хворобою застрахованої особи або нещасним випадком, що призвело до встановлення застрахованій особі інвалідності I або II групи чи встановлення інвалідності особі, яка не досягла вісімнадцятирічного віку. При цьому платник податку - роботодавець не може бути вигодонабувачем за такими договорами страхування життя;

— договір добровільного медичного страхування — договір страхування, який передбачає страхову виплату, що здійснюється закладам охорони здоров'я у разі настання страхового випадку, пов'язаного із хворобою застрахованої особи або нещасним випадком. Такий договір має також передбачати мінімальний строк його дії один рік та повернення страхових платежів виключно страхувальнику при достроковому розірванні договору;

— договір страхування додаткової пенсії — це договір страхування, який передбачає обов'язок страховика щодо здійснення страхової виплати

(виплат) та/або виплат у вигляді анuitету в разі досягнення застрахованою особою пенсійного віку, визначеного за заявою застрахованої особи у договорі страхування відповідно до законодавства з урахуванням того, що такий пенсійний вік не може бути меншим більше ніж на 10 років від пенсійного віку, який надає право на пенсію за загальнообов'язковим державним пенсійним страхуванням. Дострокове припинення договору до досягнення застрахованою особою зазначеного в договорі пенсійного віку неможливе, крім випадків: наявності медично підтвердженого критичного стану здоров'я (онкозахворювання, інсульт тощо) або встановлення застрахованій особі інвалідності I або II групи; виїзду страхувальника та/або застрахованої особи на постійне проживання за межі України; смерті застрахованої особи. Вигодонабувачем за таким договором може бути лише застрахована особа або спадкоємці відповідно до законодавства. Особливості зміни страховика за договором страхування додаткової пенсії встановлюються відповідно до закону.

Об'єкт оподаткування страховика податком на дохід, розраховується як сума страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами співстрахування включаються до складу об'єкта оподаткування страховика тільки в розмірі його частки страхової премії, передбаченої договором співстрахування.

Страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами перестрахування до об'єкта оподаткування податком на дохід не включаються.

Нарахований страховиком податок на дохід є різницею, яка зменшує фінансовий результат до оподаткування такого страховика.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток страховика є — прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України.

Якщо відповідно до Податкового кодексу України передбачено здійснення коригування шляхом збільшення (зменшення) фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення (збільшення) від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення (зменшення) позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Податкового кодексу України. При цьому платник податку має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Податкового кодексу України, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Податкового кодексу України, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн. грн, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до Податкового кодексу України. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Страхові компанії, як й інші суб'єкти підприємницької діяльності у разі необхідності застосування коригувань фінансового результату до оподаткування, здійснюють його коригування на різниці пов'язані з нарахуванням: амортизації необоротних активів; забезпечень та інші. Проте, необхідно також враховувати коригування специфічні виключно для страховиків, а саме:

1) Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується на:

— на позитивну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, що не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах);

— на позитивну різницю між сумою будь-яких виплат (винагород) страховим посередникам та іншим особам за надані послуги щодо укладання (продлонгації) договорів страхування та сумою нормативу витрат на виплати страховим посередникам, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

2) Фінансовий результат до оподаткування страховика зменшується на від'ємну різницю між приростом (убутком) сформованих у відповідному звітному періоді відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або міжнародних стандартів фінансової звітності страховими резервами (технічними, математичними, належних виплат страхових сум та іншими, формування яких передбачено законодавством у сфері страхування, крім тих, які не впливають на формування фінансового результату до оподаткування страховика) (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах) та приростом (убутком) відповідних резервів, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (за вирахуванням частки участі перестраховика в страхових резервах).

При цьому під методикою розуміється два наступні нормативні документи: Методика формування страхових резервів за видами страхування, інших ніж страхування життя, затверджена розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 17.12.04 № 3104, та Методика формування резервів зі страхування життя, затверджена розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.01.04 № 24.

Страховики практично завжди мають справу з цінними паперами. Тому, при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток слід враховувати вимоги п. 141.2 Податкового кодексу України, яким встановлено різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, згідно з яким:

1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

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

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

2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

— на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних

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

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

Положення цього пункту не поширюються на:

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

Облік основних господарських операцій страховика (надходження страхових платежів, облік страхових резервів, облік страхового відшкодування, облік активного та пасивного перестраховання).

Основними господарськими операціями страховика є:

- надходження страхових платежів;
- формування страхових резервів;
- нарахування та сплата страхових відшкодувань;
- надходження (видаток) платежів за договорами активного та пасивного перестраховання.

Бухгалтерський облік операцій страхування у страховиків, що займаються видами страхування іншими, ніж страхування життя включає:

Бухгалтерський облік страхових платежів. Облік страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) ведеться на рахунку 76 «Страхові платежі» із використанням субрахунків:

- 761 «Страхові платежі за договорами прямого страхування»;
- 762 «Страхові платежі за договорами співстрахування»;
- 763 «Страхові платежі за договорами вхідного перестрахування».

До кожного з виділених субрахунків рахунка 76 страховик має право відкривати субрахунки наступного порядку за видами страхування, видами страхувальників, строком дії договору тощо, що дає змогу мати оперативну інформацію щодо структури страхового портфеля страховика на звітну дату.

За кредитом рахунка 76 «Страхові платежі» відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Облік страхових платежів здійснюється згідно із методом нарахування (незалежно від моменту їх фактичного надходження до страховика). У разі одночасного укладання договору страхування та надходження грошових коштів рахунок 76 «Страхові платежі» кореспондує з дебетом рахунків обліку грошових коштів, при отриманні страхових платежів пізніше дати вступу в дію договору страхування – з дебетом відповідних субрахунків рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». При отриманні страхових платежів раніше дати вступу в дію договору страхування – надходження страхових платежів відображають за дебетом рахунку 30 «Каса» чи 31 «Рахунки в банках» та кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними», а у момент вступу договору в дію робиться запис у дебет субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» та кредит рахунка 76 «Страхові платежі».

Щомісяця кредитовий оборот рахунку 76 (за виключенням страхових платежів що надійшли у звітному місяці та були повернуті страхувальнику у цьому ж звітному місяці у зв'язку з достроковим припиненням дії договору страхування) закривається у кредит субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», а дебетовий оборот рахунка 76 (за виключенням страхових платежів що надійшли у звітному місяці та були повернуті страхувальнику у цьому ж звітному місяці у зв'язку з достроковим припиненням дії договору страхування) списується у дебет субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

Облік передачі ризиків у вихідне (активне) перестраховування. Передача ризиків у перестраховування ведеться на субрахунку 705 «Перестраховування».

За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховування, за кредитом - частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховування.

Облік страхових платежів переданих у перестраховування здійснюється згідно із методом нарахування (незалежно від моменту їх фактичного перерахування перестраховику). У разі одночасного укладання договору перестраховування та передачі грошових коштів рахунок 705 «Перестраховування» кореспондує з дебетом рахунків обліку грошових коштів, а при перерахуванні страхових платежів пізніше дати вступу в дію договору перестраховування та/або у разі, якщо перестраховування здійснюється через посередника – з дебетом відповідних субрахунків рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Аналітичний облік за рахунком 705 ведуть за видами страхування та іншими ознаками на розсуд страхової компанії.

Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Бухгалтерський облік сум страхових відшкодувань. Облік нарахування страхових відшкодувань ведеться на субрахунку 904 «Страхові виплати» з виділенням наступних субрахунків:

9041 «Страхові відшкодування за договорами прямого страхування»;
9042 «Страхові відшкодування за договорами співстрахування»;
9043 «Страхові відшкодування за договорами вхідного перестраховування».

До кожного з виділених субрахунків рахунка 904 страховик має право відкривати субрахунки наступного порядку за видами страхування, видами страхувальників та іншими ознаками, що дає змогу мати оперативну інформацію щодо структури страхових відшкодувань страховика на будь-яку звітну дату.

За дебетом субрахунку 904 «Страхові виплати» відображаються страхові відшкодування, виплачені страховиком за договорами страхування (співстрахування, перестраховування), в кореспонденції з рахунками обліку: кредиторів-страхувальників та перестраховувальників, страхових посередників, якщо вони приймають участь у виплаті страхового відшкодування або прямо у кореспонденції із рахунком обліку грошових коштів.

Щомісяця субрахунок 904 «Страхові виплати» закривається списанням з нього суми в кореспонденції з субрахунком 791 «Результат операційної діяльності», субрахунок наступного порядку «Результат страхової діяльності».

Страхові резерви поділяються на технічні резерви і резерви із страхування життя (математичні резерви).

Страховики можуть прийняти рішення про запровадження з початку календарного року за методикою, наведеною у Методиці формування страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя, формування і ведення обліку таких технічних резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя:

- резерв незароблених премій;
- резерв заявлених, але не виплачених збитків;
- резерв збитків, які виникли, але не заявлені;
- резерв катастроф;
- резерв коливань збитковості.

Для забезпечення страхових зобов'язань із страхування життя та медичного страхування страховики формують окремі резерви за рахунок надходження страхових платежів і доходів від інвестування коштів сформованих резервів за цими видами страхування. Страхові резерви із страхування життя поділяються на:

- резерви довгострокових зобов'язань (математичні резерви);
- резерви належних виплат страхових сум.

Резерви довгострокових зобов'язань складаються з:

- резервів нетто-премій;
- резервів витрат на ведення справи;
- резервів вирівнювання;
- резерву бонусів.

Облік технічних резервів. Для обліку технічних резервів використовують рахунок 49 «Страхові резерви», з виділенням наступних субрахунків:

- 491 «Технічні резерви»;
- 4911 «Резерв незароблених премій»;
- 4912 «Резерв заявлених, але не виплачених збитків»;
- 4913 «Резерв збитків, які виникли, але не заявлені»;

- 4914 «Резерв коливань збитковості»;
- 4915 «Резерв катастроф»;
- 493 «Частка перестраховиків у технічних резервах»;
- 4931 «Частка перестраховиків у резерві незароблених премій»;
- 4932 «Частка перестраховиків у резерві заявлених, але не виплачених збитків»;
- 4933 «Частка перестраховиків у резерві збитків, які виникли, але не заявлені»;
- 495 «Результат зміни технічних резервів»;
- 4951 «Результат зміни резерву незароблених премій»;
- 4952 «Результат зміни резерву заявлених, але не виплачених збитків»;
- 4953 «Результат зміни резерву збитків, які виникли, але не заявлені»;
- 4954 «Результат зміни резерву коливань збитковості»;
- 4955 «Результат зміни резерву катастроф».

На субрахунках 491 «Технічні резерви», 493 «Частка перестраховиків у технічних резервах», 495 «Результат зміни технічних резервів» узагальнюється інформація про стан і рух коштів резервів незароблених премій та інших технічних резервів.

Нарахування технічних резервів та визначення частки перестраховиків у технічних резервах здійснюється згідно вимог Методики формування страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя, затверджених розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 17.12.04 № 3104.

Аналітичний облік резервів може здійснюватися за видами страхування.

Обчислена на звітну дату сума технічних резервів відображається за кредитом субрахунків обліку технічних резервів і дебетом субрахунків обліку результатів змін цих технічних резервів.

За дебетом субрахунків обліку технічних резервів відображається сума технічних резервів на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін технічних резервів.

Обчислена на звітну дату сума часток перестраховиків у технічних резервах відображається за дебетом субрахунків обліку часток перестраховиків у технічних резервах і кредитом субрахунків обліку результатів змін цих технічних резервів.

За кредитом субрахунків обліку часток перестраховиків у технічних резервах відображається сума часток перестраховиків у технічних резервах на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін цих технічних резервів.

Щомісяця сальдо субрахунків обліку результатів змін страхових резервів списується у порядку закриття в кореспонденції з кредитом

субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» або дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», за винятком результату зміни резервів незароблених премій, сальдо якого щомісяця списується у порядку закриття на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

2.4. Особливості оподаткування та обліку господарських операцій з придбання необоротних активів, запасів, робіт та послуг, які одночасно використовуються в оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операціях

Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту. Розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях. Облік відображення податкового кредиту при купівлі необоротних активів, запасів, робіт та послуг, які одночасно використовуються в оподатковуваних та неоподатковуваних ПДВ операціях.

Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту.

У разі якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково - ні, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати зведену податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в неоподатковуваних операціях.

Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а такі неоподатковувані операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів

Оподаткування господарських операцій

з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.

Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.

Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, визначена з урахуванням норм пунктів 199.2-199.4 статті 199 ПКУ, застосовується для проведення коригування сум податкових зобов'язань, зазначених у пункті 199.1 статті 199 ПКУ. Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації за останній податковий період року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку у податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку.

Приклад алгоритму проводок з придбання основних засобів з метою подвійного використання.

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Проводки у січні			
Здійснено попередню оплату за будівлю	377	311	1200 000
Відображено податковий кредит за даними січневого розрахунку	641	644	10 000
Відображені капітальні інвестиції у придбання будівлі	152	377	1190 000
Списується податковий кредит	644	377	10 000
Сплачено 1 % від ціни придбання до Пенсійного фонду України	651	311	12 000
Сплачена до Пенсійного фонду України сума віднесена на рахунок капітальних інвестицій	152	651	12 000
Оприбутковано будівлю	103	152	1202 000
Проводки у грудні			
Відображено збільшення податкового кредиту	641	644	30 000
Сторновані капітальні інвестиції на суму збільшення податкового кредиту	[152]	[377]	[30 000]
Одночасно	644	377	30 000
Сторнована первісна вартість основного засобу	[103]	[152]	[30 000]

2.5. Оподаткування та відображення в обліку експортно-імпортних операцій

Поняття експортних та імпортних операцій. Порядок оподаткування операцій експорту податком на прибуток підприємств. Оподаткування операцій експорту податком на додану вартість (ПДВ). Оподаткування операцій імпорту податком на прибуток та податком на додану вартість. Облік експортно-імпортних операцій.

Поняття експортних та імпортних операцій.

Відповідно до ст. 70 Митного кодексу України запроваджуються такі митні режими:

- 1) імпорт (випуск для вільного обігу);
- 2) реімпорт;
- 3) експорт (остаточне вивезення);

- 4) реекспорт;
- 5) транзит;
- 6) тимчасове ввезення;
- 7) тимчасове вивезення;
- 8) митний склад;
- 9) вільна митна зона;
- 10) безмитна торгівля;
- 11) переробка на митній території;
- 12) переробка за межами митної території;
- 13) знищення або руйнування;
- 14) відмова на користь держави.

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

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

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

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

Транзит - це митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

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

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

Митний склад - це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

Вільна митна зона - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари ввозяться на територію вільної митної зони та вивозяться з цієї території за межі митної території України із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а українські товари ввозяться на територію вільної митної зони із оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання.

Безмитна торгівля - це митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення, та на повітряних, водних або залізничних транспортних засобах комерційного призначення, що

виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт та експорт таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також без проведення заходів офіційного контролю.

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

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

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

Відмова на користь держави - це митний режим, відповідно до якого власник відмовляється від іноземних товарів на користь держави без будь-яких умов на свою користь.

Порядок оподаткування операцій експорту податком на прибуток підприємств. Оподаткування операцій експорту податком на додану вартість (ПДВ).

Експорт – це вивезення товарів за межі України, у зв'язку з цим у підприємства-продавця будуть виникати доходи, які він буде одержувати у іноземній валюті та витрати на собівартість переданих активів (робіт, послуг).

З огляду на вказане, важливого значення, з точки зору достоїнного визнання бази оподаткування з податку на прибуток, набуває процес правильного визначення розміру доходів продавця при перерахунку іноземної валюти у національну.

Водночас, згідно П(с)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів". Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може

операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням обливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

На кожен дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

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

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів

(витрат), за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 9 Положення (стандарту) 21.

Відповідно до п. п. «а» п. п. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу України операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту оподатковуються податком на додану вартість (далі – ПДВ) за нульовою ставкою.

Оподаткування операцій імпорту податком на прибуток та податком на додану вартість.

Імпорт – це ввезення товарів (отримання робіт, послуг) в Україну.

З огляду на вказане для цілей оподаткування податком на прибуток необхідно правильно визначити вартість отриманих товарів (або витр за отриманими послугами чи роботами), оскільки оплата імпортних операцій також відбувається у іноземній валюті, то треба враховувати вимоги П(с)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів".

Зокрема, сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

У відповідності до п 185.1 ПКУ до складу об'єкта оподаткування податком на додану вартість включаються операції з ввезення (імпорту) товарів.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення.

У випадках, передбачених статтею 191 цього Кодексу, дата виникнення податкових зобов'язань визначається з урахуванням положень статті 191 цього Кодексу.

Датою виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України, є дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 ПКУ, а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України - дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39-1 ПКУ.

Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

Особливості оподаткування операцій з ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі.

У разі ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі базою оподаткування є їх митна вартість (для юридичних осіб або фізичних осіб - підприємців) або фактурна вартість (для фізичних осіб), визначені відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі є дата подання контролюючому органу митної декларації або документа, який відповідно до законодавства замінює митну декларацію.

Сплата податкових зобов'язань у разі ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях здійснюється з урахуванням таких особливостей.

При ввезенні на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, для одного одержувача - фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях до контролюючого органу подаються:

реєстри (тимчасові та додаткові) міжнародних поштових відправлень, складені з урахуванням вимог актів Всесвітнього поштового союзу, - оператором поштового зв'язку;

реєстри (тимчасові та додаткові) міжнародних експрес-відправлень - експрес-перевізником;

митна декларація - фізичними особами у порядку, встановленому Митним кодексом України для фізичних осіб.

Сплата податку, нарахованого у тимчасовому реєстрі, визначеному цим підпунктом, здійснюється протягом 30 днів з дати оформлення такого реєстру з одночасним поданням додаткового реєстру (додаткових реєстрів).

Дата оформлення тимчасового реєстру засвідчується контролюючим органом у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Сплата податку, нарахованого у митних деклараціях, здійснюється у загальному порядку, визначеному Митним кодексом України.

Наявність заборгованості оператора поштового зв'язку, експрес-перевізника із сплати митних платежів та/або пені за такими платежами є підставою для відмови контролюючого органу у прийнятті для митного оформлення нових тимчасових реєстрів міжнародних поштових відправлень, тимчасових реєстрів міжнародних експрес-відправлень до моменту погашення такої заборгованості.

У разі якщо товари, зазначені у тимчасовому реєстрі, визначеному цим підпунктом, повертаються відправникам за межі митної території України протягом 30 днів з дати подання такого тимчасового реєстру, про що зазначається у додатковому реєстрі, нараховані суми податку на такі товари не сплачуються.

До тимчасового реєстру міжнародних поштових відправлень, тимчасового реєстру міжнародних експрес-відправлень, зокрема, вносяться відомості про:

- дату подання тимчасового реєстру;
- вид відправлення;
- унікальний номер відправлення;
- відправника міжнародного відправлення;

отримувача міжнародного відправлення;
вартість відправлення;
загальне найменування товарів, що пересилаються;
суму нарахованого податку;
відправлення, митне оформлення яких не завершено;
дату оформлення тимчасового реєстру.

До додаткового реєстру міжнародних поштових відправлень, додаткового реєстру міжнародних експрес-відправлень, окрім відомостей, що вносяться до тимчасового реєстру міжнародних поштових відправлень, тимчасового реєстру міжнародних експрес-відправлень, додатково вносяться відомості, зокрема, про:

дату подання додаткового реєстру;
суму сплаченого податку;
повернення міжнародного відправлення відправнику;
дату оформлення додаткового реєстру.

При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39-1 цього Кодексу.

Особливості визначення бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі.

У разі ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення, базою оподаткування є частина їх сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 1000 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті.

У разі ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких перевищує еквівалент 500 євро, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України базою оподаткування є частина їх сумарної фактурної вартості, що перевищує еквівалент 500 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті.

У разі ввезення на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих

Оподаткування господарських операцій

речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні менше ніж 24 години або яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 годин, базою оподаткування є частина сумарної фактурної вартості таких товарів, що перевищує еквівалент 50 євро, з урахуванням мита, що підлягає сплаті.

У разі ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей) через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України, сумарна вага яких перевищує 50 кг, базою оподаткування є сумарна фактурна вартість товарів, обчислена пропорційно до ваги, що перевищує 50 кг, з урахуванням мита, що підлягає сплаті.

Фактурна вартість товарів, які ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, у несупроводжуваному багажі, фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі, визначається відповідно до Митного кодексу України.

Облік експортно-імпортних операцій.

Приклад проводок з обліку експорту за валюту

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Нерезидент здійснив попередню оплату			
Отримано від нерезидента попередню оплату за товар у сумі 1000 доларів (курс на дату отримання — 28 грн/дол)	312	681	28000
Відвантажено товар на 1000 доларів, курс НБУ на дату відвантаження 28,50 грн/дол.	681	702	28000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	0
Дохід списано на фінансовий результат	702	791	28000
Списано вартість товару	902	281	16000
Витрати закрито на фінансовий результат	791	902	16000
Перша операція — відвантаження товару, оплата в наступному звітному періоді			
Відвантажено товар нерезиденту на суму 1000 дол. Курс НБУ на дату відвантаження 28 грн/дол	362	702	28000
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	0
Закрито дохід на фінансовий результат	702	791	28000
Списано собівартість реалізованого товару	902	281	16000
Собівартість реалізованого товару списана на фінансовий результат	791	902	16000
Отримано оплату 1000 доларів. Курс НБУ 27 грн/дол.	312	362	27000
Відображено курсову різницю на дату отримання валюти.	945	362	1000
Витрати закрито на фінансовий результат	791	945	1000

Оподаткування господарських операцій

Приклад проводок з обліку імпорту за валюту

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1. Перша операція отримання товару			
Отримано товар від нерезидента на 1000 доларів (відображається за курсом НБУ на дату отримання — 28 грн за 1 дол.)	281	632	28000
Нараховано мито та митні збори, сума умовна	281	685	2000
Перераховано мито і митні збори	685	311	2000
Нараховано імпортний ПДВ	643	641	6000
Сплачено імпортний ПДВ	641	311	6000
Відображено податковий кредит	641	643	6000
Перераховано нерезиденту за товар (курс на дату перерахування — 27 грн за 1дол.)	632	312	27000
Відображено курсову різницю на дату перерахування	632	714	1000
Списано курсову різницю	714	791	1000
2. Перша операція сплата авансу			
Сплачено аванс нерезиденту 1000 дол по курсу 28 грн/дол	371	312	28000
Отримано товар на 1000 дол, курс 28,50	281	371	28000
Нараховано мито та митні збори, сума умовна	281	685	2000
Перераховано мито і митні збори	685	311	2000
Нараховано імпортний ПДВ	643	641	6000
Сплачено імпортний ПДВ	641	311	6000
Відображено податковий кредит	641	643	6000

2.6. Оподаткування та відображення в обліку лізингових операцій.

Визначення та класифікація орендних операцій відповідно до стандартів обліку та вимог ПКУ. Оподаткування операцій операційної оренди та їх відображення в обліку орендаря та орендодавця. Оподаткування операцій фінансової оренди та їх відображення в обліку орендаря та орендодавця.

Визначення та класифікація орендних операцій відповідно до стандартів обліку та вимог ПКУ.

Визначення та класифікація орендних операцій на підставі ПКУ.

Лізингова (орендна) операція - господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди),

оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень.

Лізингові операції поділяються на:

а) оперативний лізинг (оренда) - господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою);

б) фінансовий лізинг (оренда) - господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з цим Кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;

майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

Під терміном "строк фінансового лізингу" слід розуміти передбачений лізинговим договором строк, який розпочинається з дати передання ризиків, пов'язаних із зберіганням або використанням майна, чи права на отримання будь-яких вигод чи винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-яких інших прав, що слідує з прав на володіння, користування або розпоряджання таким майном, лізингоотримувачу (орендарю) та закінчується строком закінчення дії лізингового договору, включаючи будь-який період, протягом якого лізингоотримувач має право прийняти одноосібне рішення про продовження строку лізингу згідно з умовами договору.

Незалежно від того, регулюється господарська операція нормами цього підпункту чи ні, сторони договору мають право під час укладення договору (правочину) визначити таку операцію як оперативний лізинг без права

подальшої зміни статусу такої операції до закінчення дії відповідного договору;

в) зворотний лізинг (оренда) - господарська операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою і передбачає продаж основних засобів фінансовій організації з одночасним зворотним отриманням таких основних засобів такою фізичною чи юридичною особою в оперативний або фінансовий лізинг;

г) оренда житлових приміщень - операція, що передбачає надання житлового будинку, квартири або їх частини її власником у користування орендарю на визначений строк для цільового використання за орендну плату;

г) оренда житла з викупом - господарська операція юридичної особи, що передбачає відповідно до договору оренди житла з викупом передання другій стороні - фізичній особі (особі-орендарю) майнових прав на нерухомість, будівництво якої не завершено та/або житло за плату на довготривалий (до 30 років) строк, після закінчення якого або достроково, за умови повної сплати орендних платежів та відсутності інших обтяжень та обмежень на таке житло, житло переходить у власність орендаря. Оренда житла з викупом може передбачати відступлення права вимоги на платежі за договором оренди житла з викупом.

Визначення та класифікація оренди згідно вимог П(с)БО 14 "Оренда".

Оренда - угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Операційна оренда - оренда інша, ніж фінансова.

Фінансова оренда - оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

б) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;

8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.

Оподаткування операцій операційної оренди та їх відображення в обліку орендаря та орендодавця.

Податкові наслідки операцій оперативної оренди:

1. Операції передачі об'єкта оренди в користування

Передача майна в оперативну оренду не передбачає передачу права власності від орендодавця до орендаря, тому не виникає обставин, за якими така операція могла б кваліфікуватись як операція продажу або поставки. Тому Д, В, ПЗ, ПК не виникають ні у орендаря, ні у орендодавця.

Після передачі об'єкта він залишається в складі основних засобів орендодавця і обліковується на позабалансовому рахунку у орендаря.

2. Операції, пов'язані з використанням об'єкта оренди

2.1 Нарахування амортизації

Амортизація нараховується лише орендодавцем. Орендар амортизації не нараховує.

2.2 Поточні експлуатаційні витрати

До експлуатаційних витрат можуть належати витрати на опалення, електроенергію, газо- та водопостачання, телефон, охорона, комунальні витрати, податок на землю.

В тому випадку, коли розрахунки з постачальниками здійснює орендодавець, то витрати на відповідні послуги включаються до витрат орендодавця.

У випадку, коли розрахунки з постачальниками здійснює безпосередньо орендар, то вони включаються до складу витрат орендаря.

2.3 Орендні платежі

Орендна плата, яку сплачує орендар орендодавцю, кваліфікується як операція продажу (поставки) послуг.

При цьому доходи орендодавця та витрати у орендаря визначаються за правилами. А саме: орендодавець збільшує суму доходів, а орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. Крім того важливо враховувати те, що витрати у орендаря виникають лише, якщо об'єкт оренди використовується у господарській діяльності.

Визначення дати виникнення податкових зобов'язань (ПЗ) орендодавця та податкового кредиту (ПК) орендаря визначається наступним чином.

Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки послуг оренди вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

або дата зарахування коштів від орендаря на банківський рахунок орендодавця як оплата оренди;

або дата оформлення документа, що засвідчує факт надання орендних послуг орендодавцем.

Датою виникнення права орендаря на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

або дата списання коштів з банківського рахунку орендаря в оплату оренди;

або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт отримання орендарем орендних послуг.

2.4 Витрати на поліпшення

Витрати на поліпшення можуть здійснюватися як орендарем, так і орендодавцем.

Орендар протягом дії договору оренди може здійснювати витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта оренди. В тому випадку, коли договір оперативної оренди зобов'язує або дозволяє орендарю здійснювати поліпшення об'єкта оренди, витрат включається орендарем до балансової вартості відповідної групи основних фондів, якщо у орендаря існують відповідні основні фонди, або включається до балансової вартості створеної орендарем відповідної групи основних фондів, якщо у орендаря вона відсутня.

По закінченню договору оренди витрати на ремонт в подальшому амортизуються в орендаря, а орендодавець не збільшує вартість відповідної групи основних засобів.

Якщо такі витрати здійснює орендодавець, то збільшує балансову вартість відповідної групи у встановленому порядку та в подальшому амортизується.

3. Повернення об'єкта оренди

Ніяких податкових наслідків ні в орендодавця, ні в орендаря не виникає.

Облік операційної оренди в орендаря та орендодавця.

Оподаткування господарських операцій

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати.

Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 "Необоротні активи".

Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати.

Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Втрати від зменшення корисності об'єктів операційної оренди визнаються орендодавцем у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Оподаткування операцій фінансової оренди та їх відображення в обліку орендаря та орендодавця.

З метою оподаткування передача майна у фінансову оренду прирівнюється до операції продажу (поставки).

Податкові наслідки операцій фінансової оренди:

1. Передача об'єкта від орендодавця до орендаря.

У фінансовий лізинг може передаватись майно спеціально придбане орендодавцем для передачі або таке, що раніше знаходилось у складі основних засобів орендодавця:

1) якщо в оренду передається майно, спеціально придбане (раніше не було в експлуатації), то орендодавець збільшує Д на вартість переданого майна, а до складу В включає витрати на придбання такого майна;

2) якщо передається майно, яке раніше було в експлуатації, то доходи або витрати визначаються за правилами продажу основних засобів. Дохід визначається без урахування відсотків або комісії, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу у відповідності до договору.

Орендар включає об'єкт фінансового лізингу до відповідної групи власних основних засобів і амортизує за нормами податкового законодавства.

Також при передачі у користування об'єкта фінансового лізингу у орендодавця виникають податкові зобов'язання з ПДВ, а в орендаря – податковий кредит з вартості об'єкта, визначеної договором.

2. Операції, пов'язані з використанням об'єкта оренди:

2.1 Нарахування амортизації

У податковому обліку, як і в бухгалтерському, отримані у фінансовий лізинг основні засоби амортизуються орендарем по аналогії з власними ОЗ.

2.2 Поточні експлуатаційні витрати:

Всі витрати, пов'язані з експлуатацією орендованого об'єкта, включаються до складу витрат орендаря. Він також має право на податковий кредит з ПДВ.

2.3 Орендні платежі:

Лізинговий платіж за договором фінансового лізингу, як-правило, складається з наступних елементів:

- 1) компенсація вартості об'єкта оренди;
- 2) відсотки, комісійна винагорода, витрати на страхування та інше.

В частині компенсації вартості об'єкта лізингу орендодавець мав доходи в момент передачі об'єкта в користування, а орендар буде зменшувати оподатковуваний прибуток шляхом нарахування амортизації на вартість об'єкта оренди. Таким чином, при нарахуванні лізингового платежу орендодавець збільшує доходи, а орендар – витрати лише на таку суму лізингового платежу, яка дорівнює сумі відсотків та комісії без врахування вартості компенсації об'єкта лізингу.

Не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з нарахування та сплати відсотків або комісії у складі орендного платежу у межах договору фінансового лізингу відповідно до пп. 196.1.2.

Якщо всі вимоги фінансової оренди виконані, то оформлення передачі права власності не буде мати ніяких податкових наслідків.

3. Повернення об'єкта

В тому випадку, коли після закінчення дії договору фінансового лізингу орендар повертає об'єкт оренди орендодавцю, така операція прирівнюється до зворотнього продажу за звичайною ціною, але не менше первісної вартості такого об'єкта, зменшеної на суму нарахованої амортизації за правилами податкового обліку.

Облік фінансової оренди в орендаря

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням рендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Втрати від зменшення корисності об'єктів фінансової оренди визнаються орендарем у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів - строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" та 8 "Нематеріальні активи".

Облік фінансової оренди в орендодавця

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Актив фінансової оренди, визнаний утримуваним для продажу, відображається орендодавцем відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

Якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції. Дохід виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю цього об'єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка згідно з абзацом першим цього пункту відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю

вказаної суми є фінансовим доходом орендодавця-виробника об'єкта фінансової оренди.

Витрати орендодавця з укладання угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

2.7. Оподаткування та відображення в обліку операцій з комісійної торгівлі

Поняття та сутність комісійної торгівлі. Оподаткування операцій продажу товарів за договорами комісії на території України. Оподаткування комісійної винагороди. Облік операцій з комісійної торгівлі.

Поняття та сутність комісійної торгівлі.

За договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента.

Договори комісії можуть укладатися як:

- між юридичними особами,
- між фізичними особами
- або між юридичними й фізичними особами.

Особи, з якими комісіонер на виконання договору комісії укладає угоду за рахунок комітента, називаються третіми особами.

Договір комісії може бути укладений на визначений строк або без визначення строку, з визначенням або без визначення території його виконання, з умовою чи без умови щодо асортименту товарів, які є предметом комісії.

Комітент може бути зобов'язаний утримуватися від укладення договору комісії з іншими особами.

Істотними умовами договору комісії, за якими комісіонер зобов'язується продати або купити майно, є умови про це майно та його ціну.

Комісійна плата

1. Комітент повинен виплатити комісіонерові плату в розмірі та порядку, встановлених у договорі комісії.

2. Якщо комісіонер поручився за виконання правочину третьою особою, він має право на додаткову плату.

3. Якщо договором комісії розмір плати не визначений, вона виплачується після виконання договору комісії виходячи із звичайних цін за такі послуги.

4. Якщо договір комісії не був виконаний з причин, які залежали від комітента, комісіонер має право на комісійну плату на загальних підставах.

5. У разі розірвання або односторонньої відмови від договору комісії комісіонер має право на плату за фактично вчинені дії.

Виконання договору комісії

1. Комісіонер зобов'язаний вчиняти правочини на умовах, найбільш вигідних для комітента, і відповідно до його вказівок. Якщо у договорі комісії таких вказівок немає, комісіонер зобов'язаний вчиняти правочини відповідно до звичаїв ділового обороту або вимог, що звичайно ставляться.

2. Якщо комісіонер вчинив правочин на умовах більш вигідних, ніж ті, що були визначені комітентом, додатково одержана вигода належить комітентові.

Субкомісія

1. За згодою комітента комісіонер має право укласти договір субкомісії з третьою особою (субкомісіонером), залишаючись відповідальним за дії субкомісіонера перед комітентом.

За договором субкомісії комісіонер набуває щодо субкомісіонера права та обов'язки комітента.

2. У виняткових випадках, якщо цього вимагають інтереси комітента, комісіонер має право укласти договір субкомісії без згоди комітента.

3. Комітент не має права без згоди комісіонера вступати у відносини з субкомісіонером.

Виконання договору, укладеного комісіонером з третьою особою

1. Комітент зобов'язаний забезпечити комісіонера усім необхідним для виконання обов'язку перед третьою особою.

2. За договором, укладеним з третьою особою, комісіонер набуває права навіть тоді, коли комітент був названий у договорі або прийняв від третьої особи виконання договору.

3. Комісіонер не відповідає перед комітентом за невиконання третьою особою договору, укладеного з нею за рахунок комітента, крім випадків, коли комісіонер був необачним при виборі цієї особи або поручився за виконання договору (делькредере).

4. У разі порушення третьою особою договору, укладеного з нею комісіонером, комісіонер зобов'язаний негайно повідомити про це комітента, зібрати та забезпечити необхідні докази. Комітент має право вимагати від комісіонера відступлення права вимоги до цієї особи.

Відступ від вказівок комітента

1. Комісіонер має право відступити від вказівок комітента, якщо цього вимагають інтереси комітента і комісіонер не міг попередньо запитати комітента або не одержав у розумний строк відповіді на свій запит. У цьому разі комісіонер повинен повідомити комітента про допущені відступи від його вказівок як тільки це стане можливим.

2. Комісіонерові, який є підприємцем, може бути надано право відступати від вказівок комітента без попереднього запиту про це, але з обов'язковим повідомленням комітента про допущені відступи.

3. Комісіонер, який продав майно за нижчою ціною, повинен заплатити різницю комітентові, якщо комісіонер не доведе, що він не мав можливості продати майно за погодженою ціною, а його продаж за нижчою ціною попередив більші збитки.

Якщо для відступу від вказівок комітента потрібний був попередній запит, комісіонер має також довести, що він не міг попередньо запитати комітента або одержати в розумний строк відповіді на свій запит.

4. Якщо комісіонер купив майно за вищою ціною, ніж була погоджена, комітент має право не прийняти його, заявивши про це комісіонерові в розумний строк після отримання від нього повідомлення про цю купівлю.

Якщо комітент не надішле комісіонерові повідомлення про відмову від купленого для нього майна, воно вважається прийнятим комітентом.

5. Якщо комісіонер при купівлі майна заплатив різницю у ціні, комітент не має права відмовитися від прийняття виконання договору.

Право власності комітента

Майно, придбане комісіонером за рахунок комітента, є власністю комітента.

Комісіонер має право для забезпечення своїх вимог за договором комісії притримати річ, яка має бути передана комітентові.

У разі оголошення комітента банкрутом комісіонер вважається заставодержателем притриманої ним речі.

Право комісіонера на відрахування з грошових коштів, що належать комітентові

Комісіонер має право відраховувати належні йому за договором суми з усіх грошових коштів, що надійшли до нього для комітента, якщо інші кредитори комітента не мають переважного перед ним права на задоволення своїх вимог із грошових коштів, що належать комітентові.

Обов'язок комісіонера зберігати майно комітента

1. Комісіонер відповідає перед комітентом за втрату, недостачу або пошкодження майна комітента.

2. Якщо при прийнятті комісіонером майна, що надійшло від комітента, або майна, що надійшло для комітента, будуть виявлені недостача або пошкодження, а також у разі завдання шкоди майну комітента комісіонер повинен негайно повідомити про це комітента і вжити заходів щодо охорони його прав та інтересів.

3. Комісіонер, який не застрахував майно комітента, відповідає за втрату, недостачу, пошкодження майна комітента, якщо він був зобов'язаний застрахувати майно за рахунок комітента відповідно до договору або звичаїв ділового обороту.

Звіт комісіонера

1. Після вчинення правочину за дорученням комітента комісіонер повинен надати комітенту звіт і передати йому все одержане за договором комісії.

2. Комітент, який має заперечення щодо звіту комісіонера, повинен повідомити його про це протягом тридцяти днів від дня отримання звіту. Якщо такі заперечення не надійдуть, звіт вважається прийнятим.

Прийняття комітентом виконання за договором комісії

1. Комітент зобов'язаний:

1) прийняти від комісіонера все належно виконане за договором комісії;

2) оглянути майно, придбане для нього комісіонером, і негайно повідомити комісіонера про виявлені у цьому майні недоліки.

Комісіонер має право на відшкодування витрат, зроблених ним у зв'язку з виконанням своїх обов'язків за договором комісії, зокрема у випадку, якщо він або субкомісіонер вжив усіх заходів щодо вчинення правочину, але не міг його вчинити за обставин, які від нього не залежали.

Право комітента на відмову від договору комісії

1. Комітент має право відмовитися від договору комісії.

2. Якщо договір комісії укладено без визначення строку, комітент повинен повідомити комісіонера про відмову від договору не пізніше ніж за тридцять днів.

3. У разі відмови комітента від договору комісії він повинен у строк, встановлений договором, а якщо такий строк не встановлений, - негайно розпорядитися своїм майном, яке є у комісіонера. У разі невиконання комітентом цього обов'язку комісіонер має право передати це майно на зберігання за рахунок комітента або продати майно за найвигіднішою для комітента ціною.

4. У разі відмови комітента від договору комісії комісіонер має право на відшкодування витрат, зроблених ним у зв'язку з виконанням договору.

Право комісіонера на відмову від договору комісії

1. Комісіонер має право відмовитися від договору комісії лише тоді, коли строк не встановлений договором. Комісіонер повинен повідомити комітента про відмову від договору не пізніше ніж за тридцять днів.

Комісіонер, який відмовився від договору комісії, повинен вжити заходів, необхідних для збереження майна комітента.

2. У разі відмови комісіонера від договору комісії комітент повинен розпорядитися своїм майном, яке є у комісіонера, протягом п'ятнадцяти днів від дня отримання повідомлення про відмову комісіонера від договору. У разі невиконання комітентом цього обов'язку комісіонер має право передати це майно на зберігання за рахунок комітента або продати майно за найвигіднішою для комітента ціною.

Наслідки смерті фізичної особи або припинення юридичної особи - комісіонера

У разі смерті фізичної особи або ліквідації юридичної особи - комісіонера договір комісії припиняється.

Якщо юридична особа - комісіонер припиняється і встановлюються її правонаступники, права та обов'язки комісіонера переходять до правонаступників, якщо протягом строку, встановленого для заявлення кредитором своїх вимог, комітент не повідомить про відмову від договору.

Оподаткування операцій продажу товарів за договорами комісії на території України. Оподаткування комісійної винагороди.

Оподаткування операцій з комісійного продажу товару умовно можна поділити на три етапи:

- передачу товару на комісію;
- реалізацію товару третій особі;
- нарахування і сплату комісійної винагороди за отримані послуги.

Оподаткування операцій передачі товарів на комісію

Передача товарів на комісію не передбачає переходу права власності на такий товар, отже податкових наслідків з податку на прибуток цієї операції в момент передачі товарів на комісію немає як у комітента, так і у комісіонера.

З податку на додану вартість комітент на дату передачі товару комісіонеру нараховує податкові зобов'язання з ПДВ, комісіонер відображає податковий кредит на підставі зареєстрованої комітентом податкової накладної (згідно п. 189.4 ПКУ 189.4. Базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 ПКУ).

Оподаткування операцій реалізація комісійного товару

При продажу комісіонером товару покупцеві відбувається перехід права власності на товар від комітента до покупця. Отже, у комітента виникає дохід за правилами бухгалтерського обліку на дату відвантаження комісіонером товарів покупцю.

При цьому комісіонер відображає податкові зобов'язання з ПДВ за загальними правилами.

У загальному випадку датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

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

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

Треба зазначити, що вище викладений порядок оподаткування ПДВ операцій реалізації комісійних товарів, має виключення. Так, у разі якщо платник податку провадить підприємницьку діяльність з постачання вживаних товарів (комісійну торгівлю), що прийняті за договором комісії в осіб, не зареєстрованих як платники податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку.

У випадках, коли платник податку здійснює діяльність з постачання вживаних товарів, придбаних у осіб, не зареєстрованих як платники податку, за договорами, що передбачають перехід права власності на такі товари,

базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів, визначена у порядку, встановленому цим розділом.

Датою збільшення податкових зобов'язань платника податку є дата, визначена за правилами, встановленими пунктом 187.1 ПКУ.

При цьому ціна продажу вживаного транспортного засобу визначається:

для осіб, не зареєстрованих як платники податку, виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого засобу, розрахованої суб'єктом оціночної діяльності, уповноваженим здійснювати оцінку відповідно до закону;

для платників податку виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін.

Для цілей цього розділу:

вживаними товарами вважаються товари, що були в користуванні не менше року та придатні для подальшого користування у незмінному стані чи після ремонту, а також транспортні засоби, які не підпадають під визначення нового транспортного засобу.

Новими транспортними засобами вважаються:

а) наземний транспортний засіб - той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства, не був зареєстрований в інших державах та при цьому має загальний наземний пробіг до 6000 кілометрів;

б) судно - те, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства, не було зареєстровано в інших державах та при цьому пройшло не більше 100 годин після першого введення його в експлуатацію;

в) літальний апарат - той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства, не був зареєстрований в інших державах та при цьому його налітаний час до такої реєстрації не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію. Налітаним вважається час, який розраховується від блок-часу зльоту літального апарата до блок-часу його приземлення;

Базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 ПКУ.

Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту платників податку, що здійснюють постачання/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари/послуги, визначається за правилами, встановленими статтями 187 і 198 ПКУ.

Оподаткування господарських операцій

Таким чином, у цих випадках податкові зобов'язання з ПДВ виникають у комісiонера за датою підписання акта виконаних робіт (наданої послуги з реалізації комісійного товару).

Оподаткування комісійної винагороди

За виконану послугу з продажу товарів комітент сплачує комісiонеру винагороду, сума якої в залежності від умов договору.

Таким чином, *у комісiонера виникає податкове зобов'язання з ПДВ, а у комітента – податковий кредит з ПДВ* за датою першої із подій.

Облік операцій з комісійної торгівлі.

Приклади проводок за комісійною торгівлею для умов торгівлі вживаним та невживаним товарами.

Приклад проводок за комісійною торгівлею вживаними товарами

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Прийнято на комісію товар	024		1000,00
Реалізовано товар	301	702	1000,00
Дохід списаний на фінансовий результат	702	791	1000,00
Здійснені вирахування з доходу на суму реалізації	704	685	1000,00
Вирахування з доходу списані на фінансовий результат	791	704	1000,00
Відображений дохід від реалізації послуги комісiонера	685	703	120,00
Відображено податкове зобов'язання у сумі послуги	703	641	20,00
Дохід списаний на фінансовий результат	703	791	100,00
Утримано податок на доходи фізичних осіб	685	641	158,4
Видані гроші фізичній особі	685	301	721,6
Перераховано податок на доходи фізичних осіб	641	311	158,4
Списано товар з позабалансового рахунка		024	1000,00

Приклад проводок за комісійною торгівлею невживаними товарами

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Операція з юридичною особою			
Прийнято на комісію товар	024		1200,00
Податковий кредит	641	644	200,00
Реалізовано товар	311	702	1200,00
Відображено ПДВ до сплати в бюджет від суми реалізації	702	641	200,00
Сума за мінусом ПДВ списана на фінансовий результат	702	791	1000,00
Здійснені вирахування з доходу на суму реалізації	704	685	1200,00
Відображений податковий кредит (у випадку, якщо комітент є платником ПДВ)	644	704	200,00

Оподаткування господарських операцій

Вирахування з доходу списані на фінансовий результат	791	704	1000,00
Відображений дохід від реалізації послуги комісіонера	685	703	120,00
Відображено податкове зобов'язання у сумі послуги	703	641	20,00
Дохід від надання послуги списаний на фінансовий результат	703	791	100,00
Перераховано гроші комітенту, за вирахуванням вартості послуги	685	311	1080,00
Списано товар з позабалансового рахунка		024	1200,00

2.8. Оподаткування та облік дивідендів та доходів (втрат) від участі в капіталі.

Сутність понять дивіденди, доходи від участі в капіталі, втрати від участі в капіталі. Загальні засади оподаткування дивідендів у підприємства платника та отримувача. Оподаткування дивідендів виплачених фізичним особам. Вплив доходів (втрат) від участі в капіталі на розмір податку на прибуток. Облік дивідендів та доходів (втрат) від участі в капіталі.

Сутність понять дивіденди, доходи від участі в капіталі, втрати від участі в капіталі.

У законодавстві України є кілька визначень терміна «дивіденди».

Так, у ст. 116 Цивільного кодексу, статтях 88 та 167 Господарського кодексу та ст. 10 Закону про госптовариства йдеться про дивіденди як частину прибутку, одержувану учасником від діяльності господарського товариства.

Згідно зі ст. 30 Закону про акціонерні товариства дивідендом є частина чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу.

Щодо сфери оподаткування, то згідно з визначенням, наведеним у пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, дивіденди — це платіж, що здійснюється юридичною особою на користь власника корпоративних прав у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових

інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на суму зменшення корисності інвестиції.

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Загальні засади оподаткування дивідендів у підприємства платника.

У разі прийняття рішення щодо виплати дивідендів платник податку на прибуток - емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними статтею 137 ПКУ.

Крім випадків, передбачених підпунктом 57.1^{-1.3} ПКУ, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток.

Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми

дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 ПКУ. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.

При цьому у разі якщо дивіденди виплачуються за неповний календарний рік, то для обрахунку суми зазначеного перевищення використовується значення об'єкту оподаткування, обчислене пропорційно кількості місяців, за які сплачуються дивіденди. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

Сума попередньо сплачених протягом податкового (звітного) періоду авансових внесків з податку на прибуток під час виплати дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за такий податковий (звітний) період.

У разі якщо сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного періоду, перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання підприємством - емітентом корпоративних прав за такий податковий (звітний) період, сума такого перевищення переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів до повного його погашення, а під час отримання від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду - на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових (звітних) періодів до повного його погашення.

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

У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених підпунктом 57.1^{-1.3} ПКУ), базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацами першим та другим цього підпункту є вартість такої виплати, визначена у рішенні про виплату дивідендів, або вартість такої виплати, розрахована відповідно до принципу "витягнутої руки" в операціях, визнаних відповідно до статті 39 цього Кодексу контрольованими. Обов'язок з нарахування та сплати авансового внеску з податку за визначеною пунктом 136.1 статті 136 ПКУ ставкою покладається на будь-якого емітента корпоративних прав (крім платників єдиного податку), що є резидентом, незалежно від того, чи користується такий емітент пільгами із сплати податку, передбаченими цим Кодексом, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж встановлена пунктом 136.1 статті 136 ПКУ.

Це положення поширюється також на державні некорпоративовані, казенні або комунальні підприємства, які зараховують суми дивідендів у розмірі, встановленому органом виконавчої влади, до сфери управління якого

належать такі підприємства, відповідно до державного або місцевого бюджету.

При цьому якщо платіж особою називається дивідендом, такий платіж оподатковується під час виплати згідно з нормами, визначеними згідно з положеннями цього пункту, незалежно від того, чи є особа платником податку.

Згідно п. 57.1¹.3 ПКУ. Авансовий внесок, передбачений підпунктом 57.1¹.2 цього пункту, не справляється у разі виплати дивідендів:

на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими підпунктом 57.1¹.2 ПКУ. З метою оподаткування материнська компанія веде наростаючим підсумком облік дивідендів, отриманих нею від інших осіб, та дивідендів, сплачених на користь власників корпоративних прав такої компанії, і відображає у податковій звітності дивіденди в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди;

фізичним особам.

57.1¹.4. Виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

При цьому така виплата не підлягає оподаткуванню як дивіденди згідно з положеннями розділу IV ПКУ.

Авансовий внесок з податку на прибуток, сплачений у зв'язку з нарахуванням/сплатою дивідендів, є невід'ємною частиною податку на прибуток та не може розцінюватися як податок, який справляється під час репатріації дивідендів (їх сплаті на користь нерезидентів) відповідно до пункту 141.4 статті 141 ПКУ або міжнародних договорів України.

Інститути спільного інвестування звільняються від обов'язку сплати авансових внесків з податку на прибуток у разі виплати дивідендів.

Виплата дивідендів у грошовій формі не є операцією, яка оподатковується ПДВ.

Проте виплата дивідендів у натуральній формі є фактично продажем товарів, тому оподатковується ПДВ на загальних підставах

Оподаткування дивідендів виплачених фізичним особам.

При виплаті дивідендів фізичним особам фактично підлягає утриманню із суми дивідендів ПДФО та військовий збір. При цьому авансовий внесок з податку на прибуток не сплачується.

Дивіденди не є базою оподаткування ЄСВ.

Дивіденди нараховані фізичним особам оподатковуються за різними ставками пдфо:

9 % — при отриманні дивідендів за акціями та/або інвестиційними сертифікатами, корпоративними правами, нарахованими нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток (пп. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 Податкового кодексу)

5 % — при отриманні дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованими резидентами — платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування) (пп. 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 зазначеного Кодексу)

18 % — при отриманні дивідендів на користь фізичних осіб за акціям чи корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, який передбачає їх виплату у фіксованій сумі або у сумі, що є більшою за суму виплат, яка розраховується на будь-яку іншу акцію (корпоративне право) (п. 167.1 ст. 167 та пп. 57.1¹.4 п. 57.1¹ ст. 57 Кодексу)

Військовий збір в усіх випадках сплачується за загальною ставкою 1,5 % (пп. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу ХХ Податкового кодексу).

Якщо дивіденди виплачуються за минулі періоди, то їх оподаткування здійснюється за ставками на момент їх нарахування.

Податкова соціальна пільга щодо дивідендів не застосовується, оскільки це не є зарплатою чи прирівняною до неї виплатою. Але це не стосується доходів за привілейованими акціями, оскільки згідно з пп. 57.1¹.4 п. 57.1¹ ст. 57 зазначеного Кодексу такі виплати прирівнюються до зарплати, а тому їх необхідно разом із зарплатою включати до загального доходу платника податку, якщо він працює на цьому самому підприємстві.

Загальні засади оподаткування дивідендів у підприємства отримувача

Аналіз норм ПКУ дає змогу зробити висновок, що отримувач дивідендів, який застосовує податкові різниці при визначенні суми податку на прибуток, може зменшити фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток, лише в тому випадку, якщо юридична особа-об'єкт інвестування при виплаті таких дивідендів нарахувала (сплатила) авансовий внесок з податку на прибуток.

При цьому, згідно із ст. 57.1¹ "Порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів" Податкового кодексу України, авансовий внесок з податку на прибуток не сплачують у разі виплати дивідендів:

— на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими підпунктом 57.1-1.2 ПКУ. З метою оподаткування материнська компанія веде наростаючим підсумком облік дивідендів, отриманих нею від інших осіб, та дивідендів, сплачених на користь власників корпоративних прав такої компанії, і відображає у податковій звітності дивіденди в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

— платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди;

— фізичним особам.

Крім того, звільнені від сплати авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів:

— платники єдиного податку;

— інститути спільного інвестування.

Також не сплачують авансовий внесок з податку на прибуток нерезиденти, які отримують доходи виключно за межами України, оскільки на таких суб'єктів не поширюється податкове законодавство України.

З огляду на вказане, вважаємо, що підприємству в процесі обліку отриманих дивідендів доцільно використовувати, розроблену нами, деталізацію субрахунку 731 "Дивіденди одержані", яка наведена на рис.

За умови застосування вищезазначених субрахунків, підприємство отримувач дивідендів зможе зменшити фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток лише на суму дивідендів відображених на субрахунках 7311, 7312 та 731.6.

Деталізація субрахунку 731 "Дивіденди одержані"

- 7311 "Дивіденди одержані від платників податку на прибуток, прибуток яких не звільняється від оподаткування";
- 7312 "Дивіденди одержані від платників податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що не звільнено від оподаткування";
- 7313 "Дивіденди одержані від платників податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що звільнений від оподаткування";
- 7314 "Дивіденди одержані від платників єдиного податку";
- 7315 "Дивіденди одержані від інститутів спільного інвестування".
- 7316 "Дивіденди одержані від нерезидентів, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано в межах України";
- 7317 "Дивіденди одержані від нерезидентів, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано за межами України";
- 7318 "Дивіденди одержані від нерезидентів, які отримують доходи виключно за межами України".

Рис. Деталізація субрахунку 731 "Дивіденди одержані"

Вплив доходів (втрат) від участі в капіталі на розмір податку на прибуток. Облік дивідендів та доходів (втрат) від участі в капіталі.

Згідно вимог Податкового кодексу України:

— фінансовий результат до оподаткування зменшується "на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку (крім інститутів спільного інвестування та платників, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування);".

— фінансовий результат податкового періоду збільшується "на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі".

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі ведуть з використанням таких субрахунків:

- 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
- 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"
- 722 "Дохід від спільної діяльності"
- 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"

- 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"
- 962 "Втрати від спільної діяльності"
- 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства".

Отже, вважаємо, що в процесі організації обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі, підприємству необхідно розробити деталізацію субрахунків, яка б враховувала країну походження та вид особи об'єкта інвестування, як наведено нами на рисунках (на рис. АП – асоційоване підприємство, СД – спільна діяльність, ДП – дочірнє підприємство).



Рис. Деталізація субрахунку 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"

За умови застосування вищезазначених субрахунків, підприємство отримувач доходів від участі в капіталі зможе зменшити фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток лише на суму доходів від участі в капіталі відображених на субрахунках: 7211, 7212, 7215, 721.6 та 7221, 7222, 7224, 7225, а також 7231, 723.4, 723.5.

Деталізація субрахунків 721-723

- 721.1 "Дохід від інвестицій в АП – платники податку на прибуток";
- 721.2 "Дохід від інвестицій в АП – платники єдиного податку";
- 721.3 "Дохід від інвестицій в АП – інститути спільного інвестування";
- 721.4 "Дохід від інвестицій в АП – платникам податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що звільнений від оподаткування";
- 721.5 "Дохід від інвестицій в АП – платникам податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що не звільнено від оподаткування".
- 721.6 "Дохід від інвестицій в АП – нерезиденти, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано в Україні";
- 721.7 "Дохід від інвестицій в АП – нерезиденти, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано за межами України";
- 721.8 "Дохід від інвестицій в АП – нерезиденти, які отримують доходи виключно за межами України".

- 722.1 "Дохід від СД – повноцінні платники податку на прибуток";
- 722.2 "Дохід від СД – платники єдиного податку";
- 722.3 "Дохід від СД – платникам податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що звільнений від оподаткування";
- 722.4 "Дохід від СД – платникам податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що не звільнено від оподаткування".
- 722.5 "Дохід від СД – нерезиденти, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано в Україні";
- 722.6 "Дохід від СД – нерезиденти, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано за межами України";
- 722.7 "Дохід від СД – нерезиденти, які отримують доходи виключно за межами України".

- 723.1 "Дохід від інвестицій в ДП – платники податку на прибуток";
- 723.2 "Дохід від інвестицій в ДП – інститути спільного інвестування";
- 723.3 "Дохід від інвестицій в ДП – платникам податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що звільнений від оподаткування";
- 723.4 "Дохід від інвестицій в ДП – платникам податку на прибуток, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень ПКУ, в частині прибутку що не звільнено від оподаткування".
- 723.5 "Дохід від інвестицій в ДП – нерезиденти, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано в Україні";
- 723.6 "Дохід від інвестицій в ДП – нерезиденти, які отримують доходи в Україні, є платниками податку на прибуток-нерезидентами згідно ПКУ, в частині прибутку що отримано за межами України";
- 723.7 "Дохід від інвестицій в ДП – нерезиденти, які отримують доходи виключно за межами України".

Рис. Деталізація субрахунків 721-723

2. 9. Оподаткування господарських операцій, що призводять до виникнення доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.

Класифікація доходів нерезидентів. Особливості оподаткування доходів нерезидентів. Відображення в обліку господарських операцій, що призводять до виникнення доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.

Класифікація доходів нерезидентів.

Підпунктом 14.1.54 Податкового кодексу України визначено, що дохід з джерелом їх походження з України — будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагорода іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні.

Для цілей оподаткування під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються:

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

б) дивіденди, які сплачуються резидентом;

в) роялті;

- "**роялті**" при використанні в цій статті означає платежі будь-якого виду, що одержуються як відшкодування за користування або за надання права користування авторськими правами на будь-який літературний твір, твір мистецтва або науки (включаючи кінофільми, будь-які фільми або записи, використовувані для радіомовлення чи телебачення), будь-які патенти, фабричні або торгові марки, креслення, дизайн або модель, план, таємну формулу або процес, або за користування, або за надання права користування промисловим, комерційним або науковим обладнанням, або за інформацію, що стосується промислового, комерційного або наукового досвіду.

г) фрахт та доходи від інжинірингу;

- **фрахт** - винагорода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для:

перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами;

перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом;

Оподаткування господарських операцій

- **інжиніринг** - надання послуг (виконання робіт) із складення технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженерно-розвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультації та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами);

г) лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента – лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди;

д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента;

е) прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав, визначений відповідно до цього розділу;

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

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

з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів;

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

і) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї);

ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертв на користь нерезидентів;

й) інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, за винятком доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів/виконаних робіт/наданих послуг, переданих/виконаних/наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.

Особливості оподаткування доходів нерезидентів.

Порядок оподаткування доходів нерезидентів з джерелом їх походження в Україні визначено п. 141.4 ст. 141 Податкового кодексу України, а саме: резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), (крім прибутку нерезидентів, отриманого у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та страхових виплат (страхових відшкодувань) у межах договорів страхування або перестраховування ризиків, у тому числі страхування життя на користь нерезидентів), зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 цієї статті, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Для прибутків нерезидентів, отриманих у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань базою оподаткування є прибуток, який розраховується як різниця між номінальною вартістю безпроцентних (дисконтних) цінних паперів, сплаченою або нарахованою їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринку. Такі прибутки оподатковуються за основною ставкою оподаткування прибутку підприємств.

Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями.

Страховики або інші резиденти, які здійснюють страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестраховування ризиків,

у тому числі страхування життя на користь нерезидентів, зобов'язані оподатковувати суми, що перераховуються, таким чином:

— у межах договорів із обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів “Зелена карта”, а також за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації – **за ставкою 0 %**;

— у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь нерезидентів, крім ризиків за договорами з обов'язкових видів страхування, договорами страхування у межах системи міжнародних договорів “Зелена карта” та договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації, — **за ставкою 4 % суми**, що перераховується, за власний рахунок страховика у момент здійснення перерахування такої суми;

— під час укладання договорів страхування або перестрахування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками — нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим Нацкомфінпослуг (у тому числі через або за посередництвом перестрахових брокерів, які в порядку, визначеному такою національною комісією, підтверджують, що перестрахування здійснено в перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам, установленим зазначеною національною комісією), а також під час укладання договорів перестрахування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту, — **за ставкою 0 %**;

— в інших випадках, крім раніше перелічених, — **за ставкою 12 % суми** таких виплат за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами про такого резидента, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20 % суми таких виплат за власний рахунок.

Зведені дані розмірів оподаткування доходів з джерелом їх походження з України наведено в табл.

Оподаткування господарських операцій

Таблиця Розміри оподаткування окремих видів доходів, які сплачуються резидентом на користь нерезидента

№ з.п.	Вид доходу нерезидента	Ставка оподаткування, %	Джерело оподаткування	Пункт Податкового кодексу України
1	Прибуток, отриманий від діяльності з виконання договорів довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення	0 % податок на дохід; 18 % податок на прибуток.	—	136.2.2 136.1
2	Проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом	15	дохід нерезидента	141.4.2
3	Дивіденди, які сплачуються (нараховуються) резидентом	15	дохід нерезидента	141.4.2
4	Роялті	15	дохід нерезидента	141.4.2
5	Доходи від послуг типу “інжиніринг”	15	дохід нерезидента	141.4.2
6	Брокерська, комісійна або агентська винагорода	15	дохід нерезидента	141.4.2
7	Дисконтний дохід за безпроцентними облігаціями	Основна ставка оподаткування прибутку	дохід нерезидента	141.4.3
8	Страхування або перестраховування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками — нерезидентами рейтинг			

Кафедра бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Оподаткування господарських операцій

	фінансової надійності (стійкості) якого:			
8а	— відповідає вимогам, установленим Нацкомфінпослуг	0	—	141.4.5
8б	— не відповідає вимогам, установленим Нацкомфінпослуг	12	за власний рахунок резидента	141.4.5
9	Сума страхових виплат (страхових відшкодувань) у межах договорів з обов'язкових видів страхування, за якими страхові виплати (страхові відшкодування) здійснюються на користь фізичних осіб – нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів “Зелена карта”, а також за договорами страхування пасажирських перевезень цивільної авіації	0 %	—	141.4.5
10	Податок з суми страхових виплат (страхових відшкодувань) у межах договорів страхування ризиків за межами України в інших випадках, ніж зазначені у рядку 9 таблиці	4 %	дохід нерезидента	141.4.5
11	Оплата нерезиденту рекламних послуг	20	за власний рахунок резидента	141.4.6

Відображення в обліку господарських операцій, що призводять до виникнення доходів, отриманих нерезидентами із джерелом їх походження з України.

Приклади бухгалтерських проводок, пов'язаних з виплатами нерезидентам наведено в табл.

Оподаткування господарських операцій

Приклади бухгалтерських проводок, пов'язаних з виплатами нерезидентам

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Реалізація власних дисконтних безпроцентних облігацій нерезиденту			
Продано 1000 облігацій номінальною вартістю по 1000 грн за ціною 900 грн за облігацію	311	521	900 000
Відображено суму дисконту	523	521	100 000
У визначені умовами випуску строки нарахована амортизація дисконту	952	523	100 000
Нараховано нерезиденту на дату погашення облігацій їх номінальну вартість	521	685	1000 000
Утримано податок з доходів нерезидента (18 % від суми дисконту)	685	641	18 000
Перераховано належну нерезиденту суму	685	312	982 000
Нарахування нерезиденту дивідендів			
Нараховані нерезиденту дивіденди	443	671	100 000
Утримано податок на дивіденди	671	641	15 000
Перераховані дивіденди	671	312	85 000
Одночасно перераховано до бюджету:			
— податок з дивідендів;	641	311	15 000
— авансовий платіж з податку на прибуток на суму нарахованих дивідендів (18 %)	641	311	18 000
Нараховано нерезиденту роялті, доходи від послуг типу “інжиніринг”, брокерську, комісійну або агентську винагороду			
Нараховано нерезиденту роялті (2000 доларів США за курсом НБУ 25,0 грн за 1 долар)	23 (92, 93, 94)	84	50 000
	84	632	50 000
Утримано податок з доходу нерезидента (15 %)	632	641	7500
Податок з доходів нерезидента перераховано до бюджету	641	311	7500
Перераховано нерезиденту належну йому суму	632	312	42 500
Перерахування нерезиденту-страховику, що не відповідає вимогам, установленим Нацкомфінпослуг, належних йому страхових премій за послуги з перестраховування			
Укладено договір перестраховування та відображена сума премії перестраховику-нерезиденту на суму 2000 доларів США за курсом 25,0 грн за 1 долар	705	685	50 000
Нарахований податок на доходи нерезидента (12 %)	949	641	6000
Перерахований податок до бюджету	641	311	6000
Перерахована заборгованість нерезиденту (2000 доларів за курсом НБУ 25,0 грн за долар)	685	312	50 000
Надання нерезидентом рекламних послуг			
Підписано акт на надання рекламних послуг нерезидентом на 1000 євро. Курс євро — 28,00 грн	93	84	28 000,00
	84	632	28 000,00
Нарахований податок на доходи нерезидента (20 %)	949	84	5600,00
	84	641	5600,00
Перерахований податок до бюджету	641	311	5600,00
Перерахована заборгованість нерезиденту	632	312	28 000,00

Список використаної та рекомендованої літератури

1. Власюк Н. І., Мединська Т. В. Податкова система: Навч. посібник. - К.: Магнолія, 2012. - 424 с.
2. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС : [монографія] / О.І. Малишкін, К. В. Безверхий, І. С. Ковова, С. М. Семенова, С. М. Шуляренко, В.П. Карєв; ред.: О. І. Малишкін; Держ. ун-т інфраструктури та технологій. – К.: АртЕк : ДУІТ, 2018. - 417 с.
3. Дема Д.І. Податковий менеджмент: [навч. посібник] / Д.І. Дема, І.В. Шевчук, Г.П. Мартинюк; за заг. ред. Д.І. Деми. – К.: Алерта, 2017. – 256 с.
4. Зайцев О. В. Податковий менеджмент : [підручник] / О. В. Зайцев. – К.: Видавництво Ліра-К, 2017. – 308 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України [Електронний ресурс] / [Наказ від 30.11.99р. №291] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
6. Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку операцій страхування. Методичні вказівки до самостійного вивчення дисципліни “Облік і аудит в страхових організаціях” для студентів напрямку підготовки 6.030509 «Облік і аудит» всіх форм навчання / Укладач Сидоренко О.О. – Чернігів: ЧДТУ, 2010. – 30 с.
7. Лень В.С., Гливенко В.В. (за редакцією Лень В.С.) Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підручник. — Чернігів: ЧДТУ, — 2013. — 451 с.
8. Лень В.С., Сидоренко О.О. Облік і аудит у страхових організаціях: Навчальний посібник. – 3–тє вид., випр. і доповн. / За ред. Лень В.С. – Київ: Каравела, 2017. — 460 с.
9. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: [навч. посіб.] / М.Р. Лучко, Н. Г. Мельник, С. В. Сисюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 356 с
10. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: [навч.-практ. Посіб.] / О. І. Малишкін - К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
11. Митний кодекс України [Електронний ресурс] : Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/ed20150225>
12. Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування [Текст] : монографія / [А. І. Крисоватий та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф. А. І. Крисоватого, д-ра екон. наук, проф. О. М. Десятнюк ; Терноп. нац. екон. ун-т. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 181 с
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : [Наказ від

07.02.2013 №73] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> Облік у бюджетних: [навчальний посібник] / [Акименко О.Ю. та ін]; за ред. Леня В.С. – Чернігів, Десна Поліграф, 2016. – 560 с.

14. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посіб. / Куцик П. О., Полянська О. А. ; Львів. торг.-екон. ун-т. - Львів : Вид-во Львів. торг.-екон. ун-ту, 2017. - 506 с

15. Облік і контроль в системі оподаткування підприємства : навч. посіб. / Н. О. Лобода ; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. - Львів : Растр-7, 2018. - 317 с

16. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / Гребельник О. П., Сторожук О. В. ; Держ. фіск. служба України, Ун-т держ. фіск. служби України. - Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2018. - 553 с

17. Оподаткування підприємств. Методичні вказівки до проведення практичних занять для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Укладачі: Рядська В.В., Зоценко Д.В. — Чернігів: ЧДТУ, 2010. — 124 с.

18. Оподаткування юридичних осіб та аудит у сфері оподаткування : [навч. посіб.] / [І.К. Дрозд, В.М. Іванков, О.А. Магопець, Г.Б. Назарова, В.В. Шалімов, Н. С. Шалімова]; ред.: Н. С. Шалімова. – К.: СОВА, 2017. – 523 с.

19. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : [Наказ від 30.11.1999 №291] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.

20. Податкове планування та мінімізація податкових ризиків: навч. посіб. для студентів екон. спец. ВНЗ другого (магістер.) рівня спец. 071 "Облік і оподаткування" ден. та заоч. форм навчання / [А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Н. С. Чакалова] ; Запоріж. держ. інж. акад. - Запоріжжя : ЗДІА, 2017. - 260 с

21. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : [Кодекс від 02.12.2010 №2755-VI] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : [Закон від 16.07.1999 №996-XIV] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

23. Ретроспектива і сучасність оподаткування в Україні та за кордоном: монографія / Краус Катерина Миколаївна, Краус Наталія Миколаївна. - Київ : Аграр Медіа Груп, 2019. - 419 с.

24. Сидоренко О.О. Обліково-податкові наслідки отримання дивідендів. Юність науки – 2019: соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства : збірник тез Міжнародної науково-практичної

конференції студентів, аспірантів і молодих вчених, м. Чернігів, 17-18 квітня 2019 р. Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2019. Ч. 1. С.170–172.

25. Хомутенко В.П. Адміністрування податків, зборів, платежів : [навч. посіб.]. – Одеса : «Атлант», 2015. – 314 с.

26. Хрей А.П. Організація обліку доходів від участі в капіталі для цілей обліку та оподаткування. Юність науки – 2019: соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства : збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених, м. Чернігів, 17-18 квітня 2019 р. Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2019. Ч. 1. С. 174–176.

27. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

28. Яструбський М.Я. Облік і звітність в оподаткуванні : [навчальний посібник]. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 374 с.

29. Robert Peroni, Steven Bank. Taxation of Business Enterprises, Cases and Materials (American Casebook Series) 4th Edition: [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.amazon.com/Taxation-Business-Enterprises-Materials-American/dp/0314194878>

30. Intermediate Accounting (17th ed.) / Earl K. Stice, James D. Stice, Fred K. Skousen. – Mason, OH: Cengage, 2010. – 1459 p.

31. Taxes & Business Strategy (4th ed.) / Myron S. Scholes, Mark A. Wolfson, Merle M. Erickson, Edward L. Maydew, Terrence J. Shevlin. - Upper Saddle River, NJ: Pearson, Prentice Hall, 2009. – 624 p.

32. Pearson Prentice Hall Accounting Faculty Directory 2012-2013 (35th ed.). / James R. Hasselback. - Upper Saddle River, NJ: Pearson, Prentice Hall, 2013. – 432 p.