

В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко, О.Г. Волкова

ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Навчальний посібник

Рекомендовано

*Вченою радою Одеського національного економічного університету
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Одеса
«ВМВ»
2014

ББК 65.261.4я73
Х 68
УДК 336.225.3 (075.8)

*Рекомендовано Вченою радою
Одеського національного економічного університету
(протокол № 9 від 24.06.2014 р.)*

Рецензенти:

В.М. Осипов – доктор економічних наук, професор, завідувач відділу соціально-економічного розвитку приморських регіонів, Інституту проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України;

А.Г. Ахламов – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної та фінансової політики, перший заступник директора ОРІДУ НАДУ

С.В. Волосович – доктор економічних наук, доцент кафедри фінансів Київського національного торговельно-економічного університету

Х 68 Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: «ВМВ», 2014. – 418 с.

ISBN

У навчальному посібнику розкрито діючі режими оподаткування фінансового-господарської діяльності суб'єктів господарювання в різних галузях економіки України, зокрема висвітлено особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції, підприємств будівельної галузі, транспортно-експедиторських компаній, туристичної діяльності, банківської діяльності, фінансових установ, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, нерезидентів, неприбуткових організацій (установ), фізичних осіб. За теоретичними матеріалами розроблено завдання для обговорення та самостійної роботи.

Посібник призначено для студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів, науковців, усіх, кого цікавлять питання оподаткування суб'єктів господарювання.

УДК 336.225.3 (075.8)
ББК 65.261.4я73

ISBN

© Колектив авторів, 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
ТЕМА 1. СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЯК ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ.....	10
1.1. Поняття суб'єкта господарювання та його характеристика..	10
1.2. Концептуальні основи оподаткування суб'єктів господарювання	19
1.3. Питання вибору системи оподаткування суб'єкта господарської діяльності	25
<i>Основні терміни і поняття</i>	<i>36</i>
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	<i>36</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>37</i>
ТЕМА 2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ВИРОБНИКІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	40
2.1. Податкова політика в аграрному секторі економіки	40
2.2. Умови застосування спеціального режиму оподаткування виробниками сільськогосподарської продукції	43
2.3. Оподаткування аграрних підприємств фіксованим сільськогосподарським податком	53
2.4. Особливості оподаткування ПДВ виробників сільськогосподарської продукції	57
2.5. Режим компенсації за рахунок сум податку на додану вартість сільськогосподарським товаровиробникам	65
<i>Основні терміни і поняття</i>	<i>71</i>
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	<i>71</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>72</i>
ТЕМА 3. ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ.....	78
3.1. Податкове стимулювання діяльності будівельних підприємств України	78
3.2. Особливості оподаткування підприємств будівельної галузі за довгостроковими контрактами.....	82
3.3. Порядок оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла	89

3.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки житла	93
3.5. Пільгове оподаткування інвестиційних проектів будівництва у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання і водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництво курортно-рекреаційних об'єктів й об'єктів туристичної інфраструктури	100
<i>Основні терміни і поняття</i>	104
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	105
<i>Тестові завдання</i>	106
ТЕМА 4. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСПОРТНО – ЕКСПЕДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ...	110
4.1. Правові засади транспортно-експедиторської діяльності суб'єктів господарювання	110
4.2. Особливості оподаткування транспортно-експедиторської діяльності податком на прибуток	116
4.3. Особливості оподаткування поставки транспортно-експедиторських послуг податком на додану вартість	118
<i>Основні терміни і поняття</i>	125
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	125
<i>Тестові завдання</i>	126
ТЕМА 5. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	130
5.1. Туристична діяльність в Україні та її державне регулювання	130
5.2. Туроператори та турагенти – як платники податків та зборів	135
5.3. Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності податком на додану вартість	140
5.4. Особливості оподаткування податком на прибуток турагентів та туроператорів	142
5.5. Оподаткування туристичної діяльності іншими податками та зборами	144
5.6. Податкові пільги для готельного бізнесу	146
<i>Основні терміни і поняття</i>	149
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	149
<i>Тестові завдання</i>	149

ТЕМА 6. ОПОДАТКУВАННЯ БАНКІВСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ.....	153
6.1. Податкове регулювання банківської діяльності в Україні ..	153
6.2. Основи оподаткування банківських установ України	158
6.3. Специфіка оподаткування діяльності центрального банку держави	168
<i>Основні терміни і поняття</i>	<i>173</i>
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	<i>174</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>174</i>
ТЕМА 7. ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ФІНАНСОВИХ УСТАНОВ.....	178
7.1. Податкове регулювання діяльності суб'єктів ринку фінансових послуг	178
7.2. Особливості оподаткування ломбардної діяльності	181
7.3. Оподаткування страхових компаній	190
7.4. Оподаткування лайфових компаній	197
7.5. Оподаткування у сфері спільного інвестування	198
7.6. Особливості оподаткування фондів фінансування будівництва	200
7.7. Особливості оподаткування діяльності торговців цінними паперами	206
7.8. Про особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами	215
<i>Основні терміни і поняття</i>	<i>218</i>
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	<i>218</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>220</i>
ТЕМА 8. ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	223
8.1. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності.....	223
8.2. Особливості оподаткування податками від зовнішньоекономічної діяльності експортно-імпортних операцій в Україні.....	230
8.3. Оподаткування поставок товарів, робіт та послуг залежно від обраного митного режиму.....	241
8.4. Особливості оподаткування давальницьких операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності	251

<i>Основні терміни і поняття</i>	259
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	259
<i>Тестові завдання</i>	260

ТЕМА 9. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ

НЕРЕЗИДЕНТІВ.....	265
9.1. Правові засади діяльності нерезидентів в Україні	265
9.2. Оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями та постійних представництва	269
9.3. Механізм оподаткування доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України	274
9.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість господарської діяльності нерезидентів	280
9.5. Оподаткування доходів фізичних осіб-нерезидентів України	283
<i>Основні терміни і поняття</i>	289
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	289
<i>Тестові завдання</i>	291

ТЕМА 10. ОПОДАТКУВАННЯ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА УСТАНОВ.....

294	294
10.1. Пільгове оподаткування неприбуткових організацій та установ	294
10.2. Особливості оподаткування кредитних спілок, як неприбуткових організацій	300
10.3. Оподаткування профспілкових організацій	304
10.4. Оподаткування об'єднань співвласників багато квартирного будинку та житлово-будівельних кооперативів	308
10.5. Особливості оподаткування підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів	315
<i>Основні терміни і поняття</i>	317
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	317
<i>Тестові завдання</i>	318

ТЕМА 11. ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ФІЗИЧНИХ ОСІБ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ.....

322	322
11.1. Податкова політика держави у сфері підприємницької діяльності фізичних осіб	322

11.2. Оподаткування підприємницької діяльності фізичних осіб на загальній системі	325
11.3. Особливості оподаткування єдиним податком діяльності фізичних осіб-підприємців	331
11.4. Особливості оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів)	337
<i>Основні терміни і поняття</i>	346
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	346
<i>Тестові завдання</i>	347
ТЕМА 12. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ.....	351
12.1. Податкова політика у сфері малого підприємництва (малих підприємств)	351
12.2. Оподаткування юридичних осіб – суб’єктів малого підприємництва на спрощеній системі	356
12.3. Зарубіжний досвід оподаткування суб’єктів малого підприємництва	362
<i>Основні терміни і поняття</i>	372
<i>Питання для обговорення та самопідготовки</i>	372
<i>Тестові завдання</i>	373
Рекомендована література	378
Термінологічний словник	390
Додатки.....	412

ВСТУП

За роки, що минули з моменту проголошення незалежності України, була зроблена велика робота з розвитку і вдосконалення системи оподаткування суб'єктів господарювання. Це стосується як інститутів, відповідальних за обчислення, стягнення і розподіл податків, так і нормативно-правової бази оподаткування. Протягом цього періоду прийнято десятки законів, видано тисячі нормативних актів, листів, роз'яснень.

Головний підсумок виконаної роботи полягає в тому, що зараз, на відміну від перших років незалежності, оподаткування в основному нормативно відрегульовано, нові фіскальні інститути створено, багато недоліків, що були притаманні податковій системі на момент початку ринкових реформ, усунуто. Тепер потрібно вжити заходи з розширення податкової бази, зменшення граничних ставок і вдосконалення механізму дії податків, підвищення ступеня їх збору та спрощення системи оподаткування, тобто виконати дії, що можна вважати універсальними для модернізації податкових систем в умовах господарського реформування, і які були зроблені, наприклад, багатьма латиноамериканськими країнами у постстабілізаційний період (на початку 90-х років).

Але є ще одне важливе завдання, що має пріоритетне значення для України. Незважаючи на відносну замкнутість податкової системи на фіскальних функціях, її функціонування як мінімум не повинно перешкоджати економічному розвитку. Саме в цьому питанні стосовно специфічних умов трансформації планової економіки, основаної на великих промислових підприємствах, до змішаної, що використовує ринковий координаційний механізм, ще треба знайти збалансовані рішення. Вони повинні базуватися на таких наукових принципах, що враховують як потреби суб'єктів оподаткування в нових умовах господарювання, так і внутрішню логіку розвитку самої податкової системи.

Метою навчальної дисципліни «Оподаткування суб'єктів господарювання» є: формування системи базових знань у сфері оподаткування різних видів економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності; розуміння концептуальних засад загальної системи та спеціальних режимів оподаткування; набуття вмінь нарахування та сплати податків (обов'язкових платежів) та зборів при різних системах оподаткування суб'єктами господарювання;

з'ясувати роль загальної та спрощеної системи оподаткування в соціально-економічному розвитку суспільства в умовах розвитку ринкових відносин; набуті знання з питань оподаткування використати на практиці.

У навчальному посібнику розкрито діючі режими оподаткування фінансового-господарської діяльності суб'єктів господарювання в різних галузях економіки України, зокрема висвітлено особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції, підприємств будівельної галузі, транспортно-експедиторських компаній, туристичної діяльності, банківської діяльності, фінансових установ, нерезидентів, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, неприбуткових організацій (установ), фізичних осіб-підприємців.

Колектив авторів висловлює велику подяку рецензентам даного навчального посібника: доктору економічних наук, професору Осипову В.М.; доктору економічних наук, професору Ахламову А.Г., доктору економічних наук, доценту Волосович С.В.

ТЕМА 1. СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЯК ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

- 1.1. Поняття суб'єкта господарювання та його характеристика.
- 1.2. Концептуальні основи оподаткування суб'єктів господарювання.
- 1.3. Питання вибору системи оподаткування суб'єкта господарської діяльності.

1.1. Поняття суб'єкта господарювання та його характеристика

Формування ринкової системи господарювання в Україні пов'язане із зростанням підприємницької активності в усіх сферах економіки. Підприємництво, без сумніву, відіграє визначальну роль у становленні та розвитку ринкової економіки України. Одним із перспективних напрямів створення конкурентного ринкового середовища є стимулювання розвитку підприємництва через податкові інструменти.

Світовий досвід та практика реалізації податкової політики свідчить про результативність застосування податкових інструментів для стимулювання інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання.

Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (Ст. 55 ГКУ № 436-IV від 16.01.2003 р., редакція від 22.03.2012 р.)

Станом на 1 січня 2013 р. в Україні зареєстровано 6,7 млн. суб'єктів господарювання, що на 4,1 млн. більше ніж у 2000 році. Однак кількість діючих суб'єктів господарювання менша на 2,7 млн. осіб та складає на 1 січня 2013 р. лише 4,0 млн. суб'єктів господарювання (таблиця 1.1).

За останні вісім років суттєво скоротився приріст зареєстрованих суб'єктів господарювання в Україні, а саме: в період з 2000 р. до 2005 р. він складав 75,%, а за період з 2006 до 2010 р. приріст зареєстрованих суб'єктів господарювання в Україні складав лише 38,3%, а за останні два роки середній приріст складав лише

3,4 %. Це свідчить про погіршення бізнес-клімату в Україні, що негативно впливає на інвестиційну діяльність.

Таблиця 1.1

Основні показники стану реєстрації суб'єктів господарської діяльності в Україні

Показники (на кінець року)	2000	2005	2010	2011	2012
Загальна кількість зареєстрованих (юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців) суб'єктів господарської діяльності, у тому числі:					
Кількість зареєстрованих юридичних осіб	756 456	1 006 395	1 303 360	1 357 922	1 405 069
Кількість зареєстрованих фізичних осіб-підприємців	1 828 097	3 526 118	4 966 747	5 142 048	5 299 419
Загальна кількість діючих суб'єктів господарської діяльності, у тому числі					
Кількість діючих юридичних осіб	623 688	786 985	978 514	1 003 268	1 025 857
Кількість фізичних осіб-підприємців, підприємницьку діяльність яких не припинено	1 189 634	2 327 885	3 115 511	3 042 049	3 020 413

Джерело: складено за даними Держкомстат України. // Електронний ресурс: <http://www.od.ukrstat.gov.ua/news>

Суб'єктами господарювання є:

1) *господарські організації* - юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку.

Варто зазначити, що юридичні особи складають лише 21% від загальної кількості зареєстрованих суб'єктів господарювання в Україні або 1,41 млн. осіб. За останні тринадцять років їх приріст склав близько 17%. Крім того, кількість юридичних осіб, що не припинили свою діяльність, складає на початок 2013 р. - 1025857 господарських організацій, що на 108325 осіб більше ніж у 2000 році.

2) *громадяни України, іноземці та особи без громадянства*, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Згідно з даними державної реєстрації суб'єктів господарювання в Україні кількість фізичних осіб – підприємців складає 5,3 млн. осіб, що на 3,9 млн. більше ніж юридичних осіб. За тринадцять останніх років їх кількість зросла на 788 тис. осіб.

Суб'єкти господарювання, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів, визнаються *платниками податків* (п.15.1 ст.15 Податкового кодексу).

За інформацією Міністерства доходів і зборів України загальна кількість платників податків, які перебували на обліку в територіальних органах Міндоходів, станом на 01.01.2013 року, становила 3853720 осіб (з яких 1204893 юридичних осіб, 2648827 фізичних осіб), що становить 57,5 % від загальної кількості зареєстрованих суб'єктів господарювання у 2012 році, або на 1 % більше ніж за звітний період минулого року (3849880 осіб).

Загальна кількість платників податків, які сплачували податки, за період 2012 року становила 2528952 осіб або 66 % від загальної кількості платників податків, які перебували на обліку в органах Міндоходів.

Суб'єкти господарювання як платники податків мають властиві ознаки, а саме:

- це суб'єкти податкових правовідносин;
- це суб'єкти підприємницької діяльності або непідприємницької діяльності (неприбуткові організації);
- залежно від способу організації господарської діяльності вони є фізичними або юридичними особами та особами, що не мають статусу юридичної особи (спільна діяльність, відокремлені підрозділи юридичних осіб);
- це резиденти або нерезиденти.

Права та обов'язки суб'єктів господарювання як суб'єктів податкових правовідносин визначені Податковим кодексом України, а саме - пунктом 16.1 ст. 16 Податкового кодексу визначені *такі їх зобов'язання*:

1) стати на облік у контролюючих органах в порядку, установленому законодавством України
2) вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів
3) подавати до контролюючих органів у порядку, установленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів
4) сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, установлених цим Кодексом та законами з питань митної справи
5) подавати на письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування
6) подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання
7) подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, установлених податковим законодавством
8) виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки
9) не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи
10) повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення
11) повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця
12) забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених податковим законодавством
13) 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 Податковим кодексом

Права суб'єктів господарювання як суб'єктів правовідносин, визначені у ст. 17 Податкового кодексу України, а саме:

1) безоплатно отримувати інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти в органах державної податкової служби та в органах митної служби, зокрема і через мережу Інтернет
2) представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника
3) обирати самостійно, якщо інше не встановлено Податковим кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат
4) користуватися податковими пільгами за наявності підстав
5) одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит
6) бути присутнім під час проведення 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
7) оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення
8) вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків
9) 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
10) на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів;
11) на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку
12) за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток
13) також інші права, передбачені законом

Суб'єкти господарювання, як суб'єкти податкових правовідносин, залежно від вибору системи оподаткування поділяються на платників, що знаходяться на:

- загальній системі оподаткування;
- на спеціальному режимі оподаткування (єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок).

У 2012 році загальна кількість юридичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, які сплачували податки, становила 584340 осіб (або 23 % від загальної кількості платників податків), з яких 395096 особи обрали загальну систему оподаткування, відповідно 14872 осіб - спрощену систему оподаткування, 40516 осіб – сплату фіксованого сільськогосподарського податку¹.

Суб'єкти господарювання як платники податків здійснюють господарську діяльність.

Господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, дорученнями та агентськими договорами (пп. 14.1.36, п.14.1 ст.14 ПКУ)

Залежно від мети і механізму здійснення, господарська діяльність платників податків поділяється на:

- підприємницьку діяльність;
- непідприємницьку діяльність.

Підприємницька діяльність платників податків – це основний вид самостійної господарської діяльності, яка здійснюється фізичними та юридичними особами, яких називають підприємцями, від свого імені і на свій ризик на постійній основі. Ця діяльність спрямована на досягнення запланованого результату (одержання прибутку або підприємницького доходу) шляхом найкращого використання капіталу і ресурсів економічно відокремленими суб'єктами ринкового господарства. Вони несуть повну матеріальну відповідальність за результати своєї діяльності і підпорядковуються правовим нормам (законодавству) країни.

З початку 2013 року (станом на 1 листопада) в Україні зареєстровано 178446 суб'єктів підприємницької діяльності. Переважна більшість із них – це фізичні особи-підприємці (137014 або 80%). Кількість зареєстрованих юридичних осіб складає 41432.

Найчастіше суб'єктів підприємницької діяльності реєстрували на Донеччині – 14278, у Києві – 12689, на Дніпропетровщині – 12012, Харківщині – 11144, Одещині – 10866 та в Київській області – 8334.

¹ Міністерство доходів і зборів України

Це означає, що 15% від загальної кількості суб'єктів господарювання здійснюють свою підприємницьку діяльність у столиці та на Донеччині.

Варто також зазначити, що з початку 2013 року (станом на 1 листопада) свою діяльність припинили 121853 юридичних особи та 19059 фізичних осіб-підприємців¹.

Відповідно до ч 3. ст. 55 Господарського кодексу України, суб'єкти підприємницької діяльності залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, зокрема до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва (рис. 1.1).

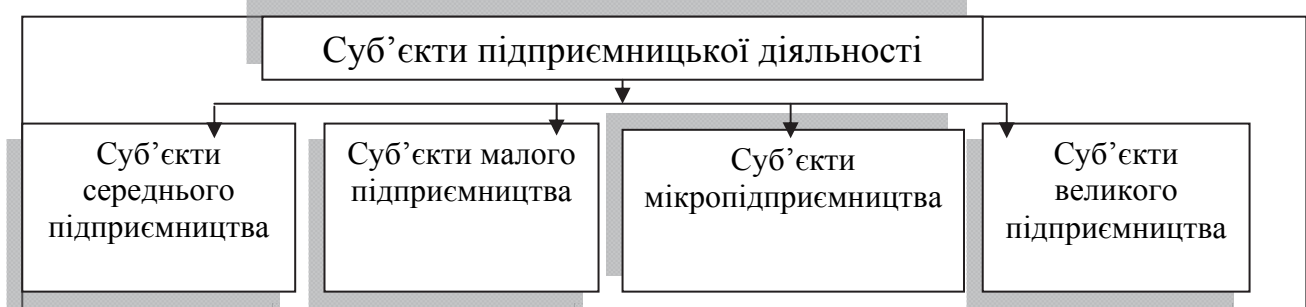


Рис. 1.1. Види суб'єктів підприємницької діяльності в Україні

Суб'єктами мікропідприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами малого підприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний

¹ Міністерство доходів і зборів України

дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єктами великого підприємництва є:

- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Інші суб'єкти господарювання належать до суб'єктів середнього підприємництва.

У Податковому кодексу України надається визначення лише «великих платників податків» суб'єктів підприємницької діяльності. За даними міністерства доходів і зборів України у 2012 році критеріям великого платника податків, визначеним Податковим кодексом України, відповідають 1 382 платники податків, що становить 0,15 відсотка від загальної кількості платників податків.

Великий платник податку – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 (п'ятсот) мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує 12 (дванадцять) мільйонів гривень (пп. 14.1.24 п. 14.1 ст.14 Податкового кодексу).

Разом з тим, у нормативних актах застосовуються класифікація суб'єктів підприємницької діяльності як великих, середніх та малих платників податків, при складанні планів-графіків документальних планових перевірок.

Варто зазначити, що суб'єкти господарювання можуть здійснювати свою діяльність у різних сферах економіки. Дані про їх кількість за видами економічної діяльності наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2012 р.

	Усього од	У тому числі							
		великі підприємства		середні підприємства		малі підприємства		з них мікропідприємства	
		од	у %	од	у %	од	у %	од	у %
Усього*	24676	23	0,1	1012	4,1	23641	95,8	20295	82,2
Сільське, лісове та рибне господарство	4823	–	–	187	3,9	4636	96,1	4264	88,4
Промисловість	2189	9	0,4	212	9,7	1968	89,9	1515	69,2
Будівництво	2059	1	0,1	71	3,4	1987	96,5	1642	79,7
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	5865	6	0,1	200	3,4	5659	96,5	4931	84,1
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	1979	6	0,3	137	6,9	1836	92,8	1475	74,5
Тимчасове розміщування й організація харчування	812	–	–	20	2,5	792	97,5	683	84,1
Інформація та телекомунікації	731	1	0,1	16	2,2	714	97,7	585	80,0
Фінансова та страхова діяльність	193	–	–	6	3,1	187	96,9	155	80,3
Операції з нерухомим майном	2098	–	–	42	2,0	2056	98,0	1787	85,2
Професійна, наукова та технічна діяльність	1711	–	–	31	1,8	1680	98,2	1510	88,3
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	1220	–	–	50	4,1	1170	95,9	995	81,6
Освіта	160	–	–	11	6,9	149	93,1	127	79,4
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	308	–	–	19	6,2	289	93,8	217	70,5
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	168	–	–	5	3,0	163	97,0	129	76,8

*Довідково: *Дані наведено без урахування результатів діяльності банків та бюджетних установ та з урахуванням зміни підприємствами основного виду економічної діяльності у 2012 р.*

Для характеристики непідприємницької діяльності, яка не має на меті отримання прибутку, у податковому законодавстві і нормативних актах використовуються поняття «неприбуткові організації».

Непідприємницькі (неприбуткові) організації можуть мати на меті досить різні цілі діяльності, перш за все не пов'язані з отриманням прибутку. Це можуть бути: задоволення та захист своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших спільних інтересів; добровільна безкорислива пожертва фізичних та юридичних осіб у поданні набувачам матеріальної, фінансової, організаційної та іншої благодійної допомоги; специфічними формами благодійництва є меценатство і спонсорство; одноособово чи разом з іншими сповідування будь-якої релігії або не сповідування ніякої, відправлення релігійних культів, відкрите вираження і вільне поширювання своїх релігійних або атеїстичних переконань; об'єднання на основі пов'язаних спільними інтересами за родом їх професійної (трудової) діяльності (навчання); з метою задоволення потреб її членів у взаємному кредитуванні та наданні фінансових послуг за рахунок об'єднаних грошових внесків членів кредитної спілки; об'єднання професійних творчих працівників відповідного фахового напрямку в галузі культури та мистецтва тощо.

Згідно з даними Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України станом на початок 2013 р. було зареєстровано 13475 благодійних організацій (у 2011р. -12860), профспілкових організацій та їхніх місцевих об'єднань 27834 (у 2011 - 26340), громадських організацій та їхніх осередків - 71767 (у 2011- 67696), кредитних спілок - 622 (у 2011- 659), політичних партій – 200 (у 2011 – 202), об'єднань співвласників багатоквартирних будинків – 15709, релігійних організацій – 36995, кількість вищих навчальних закладів 111-ІУ рівнів акредитації складає 334 (у 2011 -345).

1.2. Концептуальні основи оподаткування суб'єктів господарювання

Побудова ефективної системи оподаткування суб'єктів господарювання – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів країни, оскільки через податки держава здійснює перерозподіл валового внутрішнього продукту і

формує централізовані та децентралізовані фонди, що впливає не тільки на можливості держави виконувати свої функції, але й на економічний стан економічних агентів. Тому, формуючи податкову систему, держава повинна враховувати світовий досвід її побудови на загальноприйнятих принципах. Оскільки створення податкової системи без їх урахування здатне породжувати суперечності, що негативно впливають як на фінансовий стан держави, так і окремого індивідуума.

Загальну систему принципів оподаткування сформулював шотландський економіст і філософ А. Сміт, основні з яких не втратили свого значення і до нашого часу. Вони викладені у чотирьох основних правилах:

- *справедливості*, яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;
- *визначеності*, коли час оплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;
- *зручності*, тобто кожен податок повинен стягуватись у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника;
- *економії (раціональності)*, коли будь-який податок повинен стягуватись таким чином, щоб із доходів платника вилучалось якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці.

Основу побудови сучасних податкових систем, поряд із принципами А. Сміта, визначають також принципи, яким повинна відповідати правильно побудована податкова система, розроблені німецьким економістом А. Вагнером, що не просто доповнив, а надав їм нового концептуального характеру. Він систематизував принципи в чотири окремі групи. Перша – фінансові принципи, серед яких *достатність та еластичність* (рухомість) обкладення. Друга – народногосподарські принципи, при визначенні яких він підкреслив такий із них: «комбінація сукупності податків у таку систему, яка б забезпечувала при можливому дотриманні етичних принципів та принципів управління *достатність надходжень і еластичність* на випадок надзвичайних державних потреб».

Наведене формулювання відповідало основному призначенню податкової системи – забезпеченню держави необхідними коштами. До *третьої групи* автор відносив *етичні принципи, принципи справедливості*: загальність оподаткування та рівномірність. І нарешті, четверта група відображала сукупність адміністративно-

технічних правил чи принципів податкового управління: *визначеність обкладення, зручність сплати податку та максимальне зменшення витрат на стягнення*. Як видно з наведеної класифікації, принципи справедливості А. Вагнер ставив не на головне місце в запропонованій системі. Їх реалізація вважалась автором доцільною в межах, які надають фінансові принципи в їх сукупності. Тобто слід підкреслити важливість не лише достатності, але й рухомості (еластичності) обкладення, що відображає здатність адаптуватися до державних потреб.

З практичної точки зору це означало рухомість складу податкової системи, оскільки різні податки володіють неоднаковим рівнем еластичності. Сьогодні, коли предметом широкої дискусії з приводу податкової політики виступають принципи стабільності та гнучкості, урахування здобутків фінансової науки минулого мають неабияке практичне значення.

Таким чином, визначення принципів оподаткування було предметом пошуків науковців та практиків фактично з моменту виникнення податків.

Найбільш поширені думки вітчизняних науковців щодо принципів, яким має відповідати сучасна податкова система, пов'язані з дотриманням необхідності виділення на сучасному етапі 4-х груп принципів оподаткування, як це проголошувалось у свій час А. Вагнером. Це говорить про те, що, ураховуючи сьогоденні реалії, принципи, розроблені у XVIII–XIX століттях, не втрачають свого значення для побудови ефективної податкової системи.

Звичайно, серед економістів не вщухає дискусія щодо того, на яких принципах повинна формуватись податкова система України. Деякі автори розглядають їх з точки зору впливу на платника, деякі – із загальнодержавницьких позицій. У різній мірі звертається увага на економічні та соціально-етичні наслідки, фіскальні та організаційні елементи оподаткування. Серед поглядів науковців щодо принципів побудови податкової системи України можна виділити такі:

- Бризгалін А.В. зазначає, що кожній сфері податкових відносин відповідає власна система організаційних, економічних та юридичних принципів.

- Смірнов А. вважає, що основними принципами оподаткування є такі: достатність, продуктивність, еластичність, стабільність, фіскальний федералізм, визначеність, економність, зручність для платника податків, вибір джерела оподаткування та нейтральність.

- Якобсон Л.І. стверджує, що єдиною суттю та виправданням податків у демократичному суспільстві є необхідність відображення попиту платника податків на суспільні блага та визнаних громадянами принципів перерозподілу доходів. На його думку, на практиці податкові системи не здатні повною мірою виконувати вказані функції. Для порівняння податкових систем та оцінки можливостей їх удосконалення він вважає за доцільним приймати до уваги такі критерії: відносної рівності зобов'язань, економічної нейтральності, організаційної простоти, гнучкості та контрольованості податків з боку їх платників.

- Крисоватий А.І. вважає, що ефективність податкової політики забезпечується за умови наукового поєднання таких ознак: фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, стабільності, гнучкості. При цьому він стверджує, що в реальному економічному житті перші три вказані ним ознаки взаємопов'язані, взаємозалежні і не можуть існувати відокремлено.

У таблиці 1.3 наведена систематизація принципів оподаткування, якої дотримуються Ю. Конрад та І. Луніна.

Таблиця 1.3

Класифікація принципів побудови податкової системи

Групи принципів	Принципи оподаткування
Фіскально-бюджетні	Достатність, еластичність, здатність до збільшення, рухомість, вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків
Політико-економічні	Спрямованість на економічне зростання, економічна нейтральність, економічна ефективність, стабільність, гнучкість, системність
Соціально-етичні	Загальний характер, соціальна справедливість, відносна рівність зобов'язань, платоспроможність, рівномірність
Організаційні	Наочність, визначеність, адміністративна зручність і зручність для платника, практичність і організаційна простота, контрольованість, максимальне зменшення витрат стягнення, численність, єдність

Така систематизація сприяє можливості порівняння принципів, а значить, їх ефективному відбору для максимального використання переваг системного підходу до формування податкової системи, що дає можливість виявити найбільш прийнятні варіанти податкової системи та усунути недоліки. А от М. П. Кучерявенко виділяє такі принципи побудови податкової системи України: *принцип рівного податкового тиску, принцип стабільності, принцип рівності та рівноваги, принцип цілісності, принцип єдиної цілі, принцип обмеження податкового тиску, принцип раціонального поєднання прямих та непрямих податків, принцип поділу податків за рівнем компетенції органів.*

Наведені різноманітні принципи формування податкової системи переконують, що в даному питанні, незважаючи на їх численність, існує певна узгодженість серед багатьох економістів. Безумовно, це має своє пояснення, адже в основі їх – не лише значний світовий досвід, але й об'єктивні основи – суть податків як економічної категорії.

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

Тим не менше, принципами побудови податкової системи України відповідно до Податкового кодексу України є такі 11 принципів: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності; фіскальна достатність: соціальна справедливість: економічність оподаткування: нейтральність оподаткування; стабільність: рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Податковим кодексом надана характеристика кожному із наведених принципів, що сприяє їх зрозумілості, незважаючи на численність. Водночас привертає увагу відсутність чіткості при викладенні окремих принципів, що межує із схематизмом. Так, фіскальна достатність, згідно з наведеним роз'ясненням – це

встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями, тобто обсяг податкових надходжень повинен забезпечувати бездефіцитність бюджету країни. Однак практика свідчить про зворотне, дефіцит зведеного бюджету України щорічно зростає. Та чи можуть лише податки та збори покривати потрібність держави у коштах. Крім того, принцип соціальної справедливості як установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків не може бути реалізований при грошових зобов'язаннях платників податків при справлянні податку на землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та інших ресурсних платежах.

Як свідчить практика становлення і розвитку податкової системи в Україні багато із вищевказаних принципів носив декларативний характер.

Наприклад, що стосується пільг, то практику їх надання не можна визнати справедливою та суспільно корисною. Адже в Україні набула поширення практика, коли тягар податкового тиску перекладається на ті підприємства, які працюють легально і доволі прибутково, тим самим порушуючи принцип рівності. Це спонукає керівників таких компаній шукати шляхи отримання податкових пільг, замість того щоб підвищувати ефективність своїх підприємств. По суті, в сучасних умовах податкові пільги часто перетворюються на ухилення від податків, надаються здебільшого тим суб'єктам господарювання, які спромоглися їх отримати незаконними методами. Таким чином, пільги стимулюють розвиток тіньової економіки.

Постійні зміни в чинне законодавство порушують принцип стабільності. Тільки до Податкового кодексу України, який вступив в дію з 1 січня 2011 р. внесено змін та доповнень 45 законами станом на жовтень 2013 р.

Вищенаведений матеріал дає підстави для ствердження того, що не всі принципи оподаткування реалізуються на практиці. Тому абсолютно необхідною передумовою для відновлення економічного зростання є необхідність їх удосконалення, а головне – їх реалізація.

Таким чином, підсумовуючи написане, можна стверджувати, що системоутворюючими чинниками при побудові податкової системи виступають саме принципи оподаткування, відповідно до яких побудова податкової системи потребує вмілого комбінування податків з різним ступенем еластичності, з різною властивістю щодо

можливостей їх перекладання, а також реалізації всіх тих принципів, які закладаються в її побудову. Лише при реалізації податковою системою певної сукупності загальних та особливих принципів оподаткування надасть змогу набути нею своєї неповторності.

1.3. Питання вибору системи оподаткування суб'єкта господарської діяльності

Первісним завданням при створенні суб'єкта підприємницької діяльності виступає вибір системи оподаткування з метою ведення ефективної господарської діяльності, оптимізації оподаткування та отримання економічної вигоди.

На даний момент в Україні чинним законодавством закріплена загальна система оподаткування та спеціальні податкові режими (спрощена система оподаткування та фіксований сільськогосподарський податок), вибір яких доступний як юридичним, так і фізичним особам-підприємцям.

Юридичні особи та фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування мають право займатися будь-яким видом діяльності (звичайно при отриманні відповідних дозвільних документів), мати необмежену суму доходу і кількість співробітників.

Спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів (п. 11.2 ст.11 Податкового кодексу).

Спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно Податковим кодексом. Крім того, він передбачає особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Для суб'єктів підприємницької діяльності, які можуть застосовувати спеціальний податковий режим, діють визначені розділом XIV Податковим кодексом обмеження та відповідні умови для його застосування, а саме: юридичні особи та фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування мають деякі обмеження у видах діяльності (напр. обмін валюти, реалізацію дорогоцінних металів і каменів, діяльність у сфері фінансового посередництва тощо згідно з п. 291.5 ст.291 Податкового кодексу

України), також законодавством обмежено кількість працівників і дохід таких суб'єктів підприємницької діяльності.

Що стосується застосування суб'єктами підприємництва фіксованого сільськогосподарського податку, то вони мають відповідати умовам, передбаченим ст. 301 Податкового кодексу, а саме: вони повинні бути сільськогосподарськими товаровиробниками, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий період (звітний) рік повинна дорівнювати або перевищувати 75 відсотків.

Разом з тим, при виборі суб'єктом підприємницької діяльності системи оподаткування слід урахувувати їх переваги та недоліки. До переваг загальної системи оподаткування як для юридичних, так і для фізичних осіб-підприємців, належать:

1. Відсутність обмежень у видах діяльності.
2. Відсутність обмежень обсягу доходу та кількості працівників.
3. Більш широка можливість планування та оптимізації оподаткування (внаслідок впливу обсягу видатків на базу оподаткування).
4. Для фізичних осіб - можливість несплати ЄСВ за відсутності чистого доходу.
5. Розмір сплачуваних податків прямо залежить від обсягу доходів за звітний період.

У той же час загальна система оподаткування має істотні недоліки:

1. Складність адміністрування (більш суворі вимоги до ведення обліку та складання звітності).
2. Досить високе податкове навантаження, особливо при наявності найманих працівників.
3. Обов'язкова реєстрація платником ПДВ при перевищенні обороту в 300 000 грн. за 12 місяців.

Перевагами спрощеної системи оподаткування для юридичних та фізичних осіб-підприємців є:

1. Простота нарахування єдиного податку;
2. Спрощене ведення обліку і відносна простота заповнення звітності;

3. Звільнення від сплати платником єдиного податку низки податків і обов'язкових платежів;
4. Можливість не використовувати реєстратори розрахункових операцій (для ФОП);
5. Можливість бути платником ПДВ за власним бажанням при перевищенні обороту в 300 000 грн. за 12 місяців (природно при дотриманні максимального обсягу доходу для платника єдиного податку);
6. Скасування доплати 50% єдиного податку для ФОП за кожного співробітника.

Недоліками спрощеної системи оподаткування є:

1. Обмеження у видах діяльності, обсязі доходу і кількості працівників.
2. Відсутність можливості добровільної реєстрації платником ПДВ у фізичних осіб-підприємців.
3. Негативні нюанси роботи ФОП з юридичними особами на загальній системі (платники єдиного податку 2-ї групи мають право продавати товари юридичним особам на загальній системі, але надавати послуги тільки платникам єдиного податку, тому складність і трудомісткість відстеження не тільки системи оподаткування, а й групи платника, провокує підприємство шукати контрагентів із «загальним» статусом).
4. Розмір податку для платників 1-й і 2-ї груп не залежить від результатів діяльності.
5. Обов'язкова сплата ЄСВ у мінімальному розмірі для 1-ї та 2-ї груп платників єдиного податку не залежно від результату діяльності. При цьому сплата мінімального ЄСВ платниками 3-ї групи, як і сам податок, є для них перевагою порівняно з системою оплати ЄСВ ФОП на загальній системі оподаткування.

У цілому, вищеперераховані особливості, переваги і недоліки загальної та спрощеної систем оподаткування для юридичних і фізичних осіб-підприємців, безсумнівно, допомагають визначитися з вибором системи оподаткування при створенні суб'єкта господарської діяльності або прийнятті рішення про її перегляд, але в кожному конкретному випадку залежно від особливостей і цілей

діяльності існує низка нюансів і моментів, розібратися в яких може допомогти лише кваліфікований фахівець.

Наприклад. Підприємець виготовляє та продає сувенірні вироби. У 1 кварталі поточного року він був платником єдиного податку другої групи (ставка єдиного податку умовно найбільша - 214,6 грн.) За цей період він виготовив та продав 145 штук сувенірів. Собівартість кожного з них становила 335,00 грн., а продажна вартість - 350,00 грн. Припустимо, що інших доходів він не отримав.

Таким чином, сума його доходу за 1 квартал поточного року становила 50750 грн. (Розрахунок: $350 \times 145 = 50750$), а сплаченого єдиного податку за три місяці 1 кварталу становила 643,80 грн. (Розрахунок: $214,6 \times 3 \text{ міс.} = 643,80$).

Якби підприємець у 1 кварталі поточного року був на загальній системі оподаткування, то під час визначення об'єкта оподаткування він врахував би витрати. Тоді оподаткуванню підлягала б сума 2175 грн. (розрахунок: $145 \times 350 - 145 \times 335 = 2175$) і сума податку на доходи за 1 квартал поточного року становила б - 326,25 грн. (Розрахунок $2175 \times 15\% = 326,25$).

Перелік основних особливостей названих вище систем оподаткування в розрізі юридичних та фізичних осіб-підприємців доцільно навести у вигляді таблиці 1.4

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб

Юридичні особи		
<i>Характеристика</i>	<i>Загальна система оподаткування</i>	<i>Спрощена система оподаткування</i>
Види діяльності	Не обмежені (за умови отримання відповідних дозвільних документів).	Обмежені (п.291.5 ПКУ).
Обсяг доходу	Не обмежений.	До 5 000 000 грн. на рік для 4 –ї групи До 20000000 грн. на рік для 6-ї групи
Середньооблікова чисельність працівників	Не обмежена.	Не обмежена
Форма розрахунків з контрагентами	Не обмежено (безготівкова, готівкова, бартер)	Тільки грошова (готівкова, безготівкова).

Організаційно-правова форма	Не регламентовано (крім банків, страхових компаній тощо)	Не регламентовано (крім банків, страхових компаній тощо). Але філії, представництва, відділення та інші юридичні особи на загальній системі вибрати сплату єдиного податку не можуть.
Резидентство	Не має значення.	Нерезиденти не можуть бути платниками єдиного податку.
Особливості формування статутного капіталу (СК)	Регламентований лише термін внесення частин до статутного капіталу товариства (до одного року згідно з Цивільним кодексом).	Частина, що належить особі на загальній системі, не може перевищувати 25% СК. Формувати СК можна як грошима, так і майном (незважаючи на заборону «не грошових» форм розрахунків).
Обмеження переходу з боку органів доходів і зборів	-	Не можуть перейти на спрощену систему особи, які на дату подання заяви мають податковий борг (крім безнадійного внаслідок форс-мажору).
Групи платників	-	4 група платників єдиного податку; 6 група платників єдиного податку
Ставки податку	З 01.01.2012г. по 31.12.2012г. - 21%; З 01.01.2013г. по 31.12.2013г. - 19%; З 01.01.2014г. - 18%.	<u>Для 4 гр.</u> 5% без сплати ПДВ; 3% зі сплатою ПДВ; <u>Для 6 гр.</u> 5% без сплати ПДВ; 7% зі сплатою ПДВ; Ставка податку в подвійному розмірі встановлюється у випадках: 1. На суму перевищення максимального розміру виручки; 2. До доходу, одержаного в не грошовій формі;

		3. До доходу, одержаного від видів діяльності, заборонених для ведення на спрощеній системі.
База оподаткування	База = дохід - витрати.	База = виручка, що надійшла на розрахунковий рахунок або в касу + позареалізаційні доходи.
Терміни сплати податку	Авансовий платіж податку на прибуток	Протягом 10-ти календарних днів після закінчення граничного строку подання декларації за квартал.
Звітність	<p>1. Податкова декларація з податку на прибуток (раз у рік).</p> <p>2. Фінансова звітність (щорічно в органи доходів і зборів - для малих підприємств; для решти підприємств - щорічно в органи доходів і зборів).</p> <p>3. Податкова декларація з податку на додану вартість та реєстру податкових накладних (якщо підприємство є платником ПДВ) - щомісяця. В окремих випадках - щоквартально.</p> <p>4. Звіт по єдиному соціальному внеску (якщо підприємство нараховує заробітну плату або доходи фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру) - щомісяця.</p> <p>5. Форма 1-ДФ (якщо підприємство виступає</p>	<p>1. Податкова декларація платника єдиного податку - юридичної особи - щоквартально.</p> <p>2. Фінансова звітність (щокварталу подається до органів статистики, щорічно в податкову службу). Щорічно - в державну адміністрацію.</p> <p>3. Податкова декларація з податку на додану вартість та реєстру податкових накладних (якщо підприємство є платником ПДВ) - щомісяця. В окремих випадках - щоквартально.</p> <p>4. Звіт по єдиному соціальному внеску (якщо підприємство нараховує заробітну плату або доходи фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру) - щомісяця.</p> <p>5. Форма 1-ДФ (якщо підприємство виступає податком на доходи</p>

	<p>податковим агентом - нараховує ЗП, утримує податок на доходи фізичних осіб з інших виплат) - щоквартально.</p> <p>6. Реєстраційна форма 6 - щорічно.</p> <p>7. Інші статистичні та податкові звіти - залежно від виду діяльності і складу господарських операцій.</p>	<p>фізичних осіб з інших виплат) - щоквартально.</p> <p>6. Реєстраційна форма 6 - щорічно.</p> <p>7. Інші статистичні та податкові звіти - залежно від виду діяльності і складу господарських операцій.</p>
Визнання доходу	<p>Операційний дохід визнається за фактом передачі права власності на товар або підписання акта виконаних послуг. Інші види доходу визнаються згідно з вимогами НКУ і НСБО.</p>	<p>Доходом є фактично отримані грошові кошти на розрахунковий рахунок, або в касу (касовий метод), а також позареалізаційні доходи (відсотки на залишок грошей на рахунку, списана кредиторська заборгованість, різниця між виручкою і балансовою вартістю проданих основних засобів, безоплатно отримані товари / послуги та інше).</p>
Реєстрація платником податку на додану вартість (ПДВ)	<p>Обов'язково: при перевищенні доходу за 12 міс. обсягу понад 300 000 грн.</p> <p>Добровільно:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. За умови, що обкладаються поставки за останні 12 місяців платникам ПДВ складають не менше 50% від загального обсягу поставок. 2. Якщо статутний капітал або балансова вартість активів (основних засобів, 	<p>Реєстрація можлива при перевищенні обсягу доходу за 12 міс. понад 300 000 грн. для платників за ставкою 3% або 5 %.</p> <p>Обов'язкова реєстрація підприємства на єдиному податку за ставкою 5% або 7% платником ПДВ при перевищенні 300 000 грн. не передбачена, але якщо особа на єдиному податку перестає відповідати будь-якій з вимог спрощеної системи і одночасно дохід перевищує обсяг у 300 000</p>

	нематеріальних активів, запасів) підприємства перевищує 300 000 грн.	грн. - Перехід на загальну систему зі сплатою ПДВ обов'язковий.
<i>Фізичні особи-підприємці</i>		
<i>Характеристика</i>	<i>Загальна система оподаткування</i>	<i>Спрощена система оподаткування</i>
Види діяльності	Не обмежені (за умови отримання відповідних дозвільних документів).	Обмежені (п. 291.5 ПКУ).
Обсяг доходу	Не обмежений	До 150 000 грн. на рік - для 1-ї групи. До 1000000 грн. на рік - для 2-ї групи. До 3000000 грн. на рік. - для 3-ї групи. До 20000000 грн. на рік – для 5-ї групи.
Чисельність працівників	Не обмежена	Без найманих працівників - для 1-ї групи. До 10-ти працівників одночасно - для 2-ї групи. До 20-ти працівників одночасно - для 3-ї групи. Не обмежено – для 5-ї групи
Форма розрахунків з контрагентами	Грошова, не грошова.	Грошова (готівкова, безготівкова).
Резидентство	Не обмежено.	Нерезиденти не можуть бути платниками єдиного податку
Обмеження з боку податкової інспекції	-	Не можуть перейти на спрощену систему ФОП, які на дату подання заяви мають податковий борг (крім безнадійного внаслідок форс-мажору).
Групи платників	-	1-а - обсяг виручки до 150 000 грн. на рік; без працівників; надання побутових послуг населенню або роздрібний продаж товарів з торгових місць на ринках.

		<p>2-а - обсяг виручки до 1000000 грн. на рік.; кількість працівників одночасно не перевищує 10 осіб; надання послуг населенню та / або платникам єдиного податку, виробництво та / або продаж товарів фізичним та юридичним особам на будь-якій системі оподаткування, діяльність у сфері ресторанного господарства. ФОП, які займаються посередництвом у операціях купівлі-продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, належать виключно до 3 групи.</p> <p>3-я - обсяг виручки до 3000000 грн. на рік; кількість працівників одночасно не перевищує 20 осіб.</p> <p>5-а – обсяг виручки до 20000000 грн. на рік; кількість працівників не обмежена</p>
Ведення обліку	Обов'язкове ведення Книги обліку доходів і витрат ФОП.	Обов'язкове ведення Книги обліку доходів (для платників 1,2,3 без ПДВ груп) і Книги обліку доходів і витрат (для платника 3-й з ПДВ групи).
Визнання доходу	Касовий метод (п. 177.2 ПКУ).	Касовий метод.
Ставки податку	Ставки податку 15%; 17% - на суму перевищення місячним доходом розміру, кратного 10-ти прожитковим	1-а група - від 1 до 10% мінімальної заробітної плати, установленої на 1 січня поточного року; 2-а група - від 2 до 20% мінімальної заробітної

	мінімумам, встановлених на початок року.	плати, установлені на 1 січня поточного року; 3-я група - 3% від суми виручки при сплаті ПДВ; 5% від суми виручки без сплати ПДВ; 5-та група - 5% від суми виручки при сплаті ПДВ; 7% від суми виручки без сплати ПДВ; Ставка податку 15% встановлюється у випадках: 1. На суму перевищення максимального розміру виручки. 2. До доходу, одержаного про види діяльності, відсутнього в Свідоцтві (для 1-ї, 2-ї груп). 3. До доходу, одержаного в не грошовій формі. 4. До доходу, одержаного від видів діяльності, заборонених для ведення спрощеної системи.
База оподаткування	Чистий оподатковуваний дохід = дохід - витрати (підтверджені документально).	Для 1-ї і 2-ї груп відсутній (ставка залежить від розміру мінімальної ЗП). Для 3-ї та 5-ї груп - виручка + позареалізаційні доходи, крім пасивних (відсотки, дивіденди, роялті) і доходу від продажу власного майна, використовуваного у господарській діяльності.
Терміни сплати податку	Чотири авансових платежі: до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада. За результатами року проводиться залишковий перерахунок.	Платники 1-ї і 2-ї груп - авансовими платежами не пізніше 20-го числа поточного місяця. Платники 3-ї та 5-ї – протягом 10-ти календарних днів після закінчення граничного

		строку подання декларації за квартал.
Сплата Єдиного соціального внеску (ЄСВ)	У розмірі 34,7% від чистого доходу (тобто при його відсутності не сплачується). Сплата здійснюється авансовими платежами: до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада. За результатами року проводиться остаточний перерахунок.	Не менше мінімального страхового платежу Сплата щомісяця до 20-го числа наступного за звітним.
Звітність	<p>1. Декларація (щорічно) - протягом 40 календарних днів після закінчення звітного року. Якщо протягом кварталу було здійснено перехід на загальну систему - необхідно подати першу декларацію за квартал.</p> <p>2. Декларація з податку на додану вартість та реєстру податкових накладних (якщо ФОП є платником ПДВ) - щомісяця до 20-го числа наступного за звітним місяця.</p> <p>3. Звіт за єдиним соціальним внеском (якщо ФОП нараховує заробітну плату) - щомісяця до 20-го числа наступного за звітним місяця.</p> <p>4. Форма 1-ДФ (якщо ФОП виступає податковим агентом - нараховує ЗП, утримує податок на доходи фізичних осіб з інших</p>	<p>1. Податкова декларація платника єдиного податку - фізичної особи-підприємця - щоквартально; для платників 1-ї та 2-ї груп - щорічно, протягом 40 календарних днів після закінчення кварталу / року.</p> <p>2. Декларація з податку на додану вартість та реєстру податкових накладних (якщо ФОП є платником ПДВ) - щомісяця до 20-го числа наступного за звітним місяця.</p> <p>3. Звіт за єдиним соціальним внеском (якщо ФОП нараховує заробітну плату) - щомісяця до 20-го числа наступного за звітним місяця.</p> <p>4. Форма 1-ДФ (якщо ФОП виступає податковим агентом - нараховує ЗП, утримує податок на доходи фізичних осіб з інших виплат) - щоквартально протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу.</p>

	виплат) - щоквартально протягом 40 календарних днів після закінчення звітнього кварталу.	
Використання РРО	Обов'язково при проведенні готівкових розрахунків.	Не обов'язково.
Реєстрація платником податку на додану вартість (ПДВ)	Можлива при дотриманні умов п.181.1 або п.182.1 НКУ.	Можлива для платників за ставкою 3% при виконанні п. 181.1 ПКУ. Добровільна реєстрація не передбачена.

Основні терміни і поняття

Суб'єкти господарювання
 Суб'єкти малого підприємництва
 Суб'єкти мікропідприємництва
 Суб'єкти середнього підприємництва
 Суб'єкти великого підприємництва
 Податкова система
 Принципи побудови податкової системи
 Загальна система оподаткування
 Спеціальні режими оподаткування
 Податкове законодавство
 Платники податків

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Хто є суб'єктами господарювання?
2. Хто входить до складу господарських організацій?
3. Назвіть критерії за якими визначаються неприбуткові організації
4. Назвіть ознаки за якими підприємства включають до складу малих, середніх та великих підприємств?
5. Які основні показники діяльності підприємств - суб'єктів господарювання за розмірами за минулий рік?
6. На яких принципах повинна будуватися податкова система в ринкових умовах?

7. Визначте принципи побудови податкової системи, які були сформовані А. Смітом?
8. Визначте принципи податкової системи, які висвітлені в Податковому кодексі України?
9. Як реалізуються принципи побудови податкової системи України на практиці?
10. Визначте поняття податкової системи.
11. Визначте ознаки загальної системи оподаткування.
12. Що є спеціальними податковими режимами?
13. Які переваги недоліки у спрощеній системі оподаткування?
14. Надайте порівняльну характеристику основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування фізичних осіб-підприємців
15. Надайте порівняльну характеристику основних аспектів загальної та спрощеної систем оподаткування юридичних осіб.

Тестові завдання

1. Господарські організації –це:

А) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до ЦКУ, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

Б) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України;

В) фізичні особи – підприємці та юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також неприбуткові організації та установи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

Г) усі відповіді правильні.

2. Суб'єктами мікропідприємництва є:

А) фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

Б) юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

В) виключно фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

Г) немає правильної відповіді.

3. Перевагами загальної системи оподаткування є:

А) відсутність обмежень у видах діяльності;

Б) відсутність обмежень обсягу доходу та кількості працівників;

В) можливість авансової сплати податку на прибуток;

Г) немає правильної відповіді.

4. Істотними недоліками загальної системи оподаткування є:

А) складність адміністрування (більш суворі вимоги до ведення обліку та складання звітності);

Б) не високе податкове навантаження, особливо при наявності найманих працівників;

В) не обов'язкова реєстрація платником ПДВ при перевищенні обороту в 300 000 грн. за 12 місяців;

Г) високе податкове навантаження.

5. Перевагами спрощеної системи оподаткування для юридичних та фізичних осіб-підприємців є:

А) простота нарахування єдиного податку

Б) сплата платником єдиного податку низки податків і обов'язкових платежів;

В) не високе податкове навантаження, особливо при наявності найманих працівників;

Г) не велика кількість податків, але високе податкове навантаження.

6. *Обмеження у видах діяльності платників на загальній системі оподаткування діють:*

- А) за окремими видами діяльності (за умови отримання відповідних дозвільних документів);
- Б) за відповідними законодавчими актами;
- В) в обсягах отриманих доходів від окремих видів діяльності;
- Г) усі відповіді неправильні.

7. *Обмеження у видах діяльності платників на спрощеній системі оподаткування діють:*

- А) за окремими видами діяльності (за умови отримання відповідних дозвільних документів);
- Б) відповідно до п.291.5 ПКУ;
- В) в обсягах отриманих доходів від окремих видів діяльності;
- Г) усі відповіді неправильні.

8. *Обмеження в обсягах доходу платників на загальній системі оподаткування:*

- А) діють і вони передбачені відповідними нормами ПКУ;
- Б) відсутні;
- В) залежать від виду діяльності платника податків, що оподатковується на загальній системі оподаткування;
- Г) розмір доходу не повинен перевищувати 500 млн. грн.

9. *Обмеження в середньообліковій чисельності працівників для платників на загальній системі оподаткування:*

- А) діють і вони передбачені відповідними нормами ПКУ;
- Б) відсутні;
- В) залежать від виду діяльності платника податків, що оподатковується на загальній системі оподаткування;
- Г) установлені критерії по видах діяльності стосовно використання пільг.

10. *Обмеження у формі розрахунків з контрагентами для платників на загальній системі оподаткування:*

- А) відсутні;
- Б) діють і вони передбачені відповідними нормами ПКУ;
- В) передбачена тільки грошова (готівкова, безготівкова);
- Г) діють тільки на товарно-обмінні операції.

ТЕМА 2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ВИРОБНИКІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

- 2.1. Податкова політика в аграрному секторі економіки.
- 2.2. Умови застосування спеціального режиму оподаткування виробниками сільськогосподарської продукції.
- 2.3. Особливості оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком.
- 2.4. Особливості оподаткування ПДВ сільгоспвиробників.
- 2.5. Режим компенсації за рахунок сум податку на додану вартість сільськогосподарським товаровиробникам.

2.1. Податкова політика в аграрному секторі економіки України

Аграрний сектор України, базовою складовою якого є сільське господарство, є системоутворювальним у національній економіці, формує засади збереження суверенності держави - продовольчу та у визначених межах економічну, екологічну та енергетичну безпеку, забезпечує розвиток технологічно пов'язаних галузей національної економіки та формує соціально-економічні основи розвитку сільських територій.

Крім стабільного забезпечення населення країни, якісним, безпечним, доступним продовольством, аграрний сектор спроможний на вагомий внесок у розв'язання світової проблеми голоду.

Подальше входження до світового економічного простору, посилення процесів глобалізації, лібералізації торгівлі потребує адаптації до умов, що постійно змінюються, а відповідно - подальшого удосконалення податкової політики у сфері аграрного сектора економіки.

Український аграрний сектор з потенціалом виробництва, що значно перевищує потреби внутрішнього ринку, може сприяти розвитку національної економіки та її ефективній інтеграції у світовий економічний простір, а отже, зростанню доходів задіяного в аграрній економіці сільського населення, кількість якого становить понад третину всього населення країни, а також забезпечити мультиплікативний ефект розвитку інших галузей національної економіки.

Система оподаткування сільськогосподарських підприємств у більшості країн світу будується на прямому оподаткуванні, яке

відображає особливості галузі. Світовий досвід свідчить, що аграрне виробництво у більшості країн не спрямоване на фіскальне забезпечення бюджету, основною метою його функціонування є забезпечення продовольчої безпеки країни. Тому сільське господарство належить до галузей, у яких регулююча функція податків знаходить найбільший прояв і реалізується вона через різноманітні форми втручання держави в економіку підприємств галузі.

Слід зауважити, що до 1999 р. сільськогосподарське виробництво в Україні перебувало на загальній системі оподаткування. І лише з прийняттям 17 грудня 1998 р. Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок», держава почала активно стимулювати його розвиток через податковий механізм. Так, саме тогочасний особливий режим оподаткування об'єднав 12 видів податків та зборів.

Згідно з указом Президента України 1328 від 2 грудня 1998 р. «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» запровадили спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість (ПДВ), який звільнив сільськогосподарських товаровиробників від сплати ПДВ до бюджету. Натомість ці суми залишалися у розпорядженні аграріїв і використовувалися на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.

Таким чином, уже впродовж останніх п'ятнадцяти років в Україні функціонує спеціальний режим прямого оподаткування аграрних підприємств, який спрямований на стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників через створення особливого податкового середовища. За відсутності більш дієвих інструментів державної фінансової підтримки механізм функціонування підсистеми прямого оподаткування перетворився на одне з основних джерел фінансування сільськогосподарських підприємств у вигляді несплачених податків.

Щорічно, за рахунок застосування спеціальний режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком, сільгоспвиробники заощаджують 3,5 млрд. грн., а за рахунок спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість 15 млрд. грн.

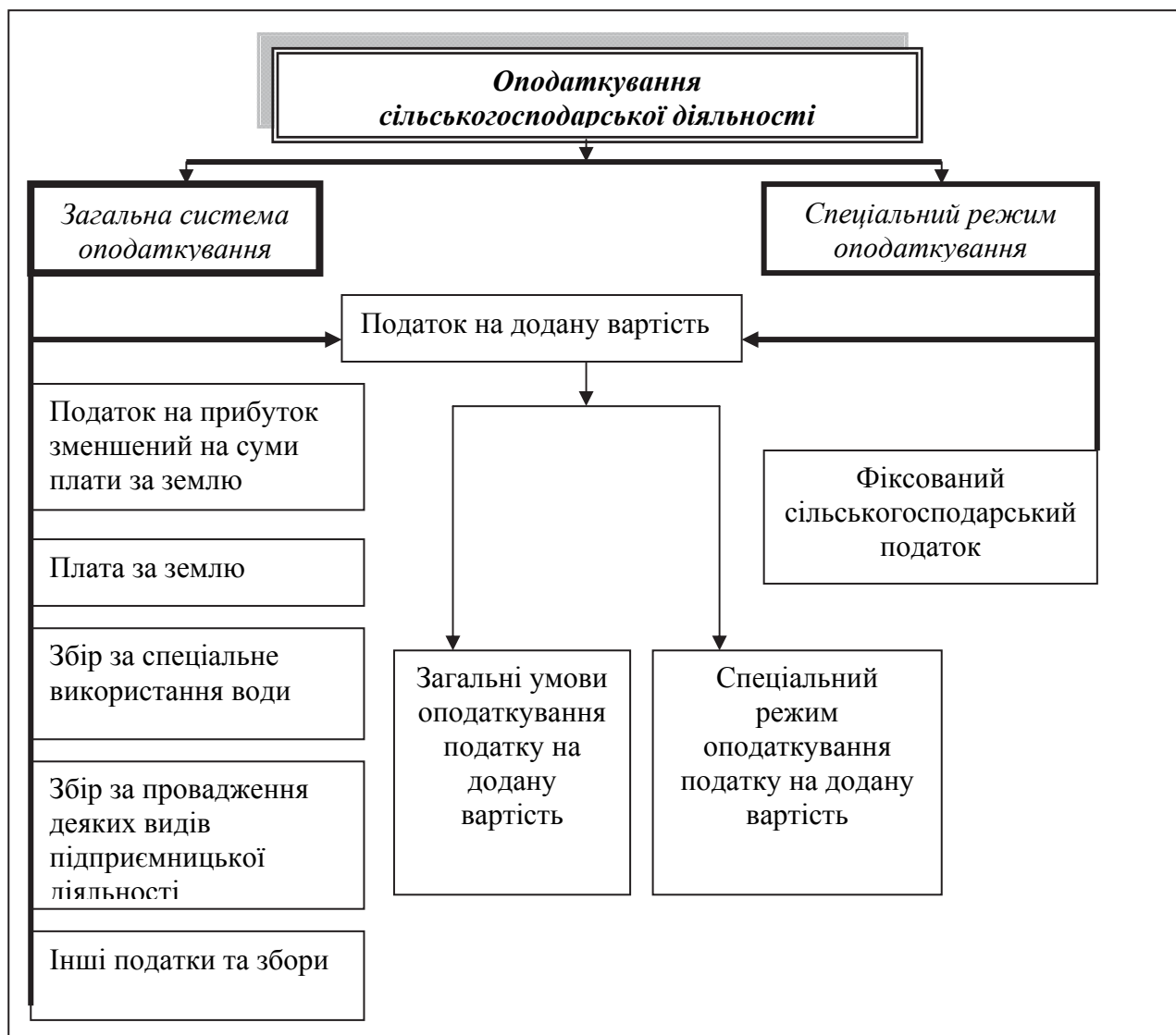


Рис. 2.1 Альтернативи оподаткування діяльності суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки України

Слід зазначити, що внаслідок податкових реформ у сфері прямого оподаткування підприємств галузі за рахунок суттєвого зниження податкового навантаження фінансові показники останніх зазнали позитивних змін. Протягом 2012–2013 р. лише 10,8% від загальної кількості сільськогосподарських підприємства мала збитковий фінансовий результат, тоді як на початок реформ у 1996 р. – 68,5%, у 1997-му – 87,2%, 1998-му – кількість збиткових підприємств сільського господарства досягла критичного значення – 91,9%.

З метою подальшого стимулювання розвитку аграрного сектора економіки в Україні зберігається спеціальний режим їх оподаткування податком на додану вартість (ст. 209 Податкового кодексу) та фіксований сільськогосподарський податок (ст. 301-309 ПКУ).

Використання спеціального режиму оподаткування та перебування на фіксованому сільськогосподарському податку не є обов'язком сільськогосподарського товаровиробника, а його правом. Тому сільськогосподарські товаровиробники мають право вибору систем оподаткування – загальну систему оподаткування своєї діяльності чи спеціальний режим оподаткування у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку, з урахуванням діючих обмежень.

Таким чином, одним із найважливіших елементів державного регулювання аграрного сектора економіки є система оподаткування сільськогосподарських виробників, яка впливає на обсяги, спеціалізацію і розміщення аграрного виробництва та ефективність використання наявних ресурсів.

2.2. Умови застосування спеціального режиму оподаткування виробниками сільськогосподарської продукції

Значна частка сільськогосподарських підприємств користується пільговими режимами оподаткування господарської діяльності, визначеними Податковим кодексом України (далі – ПКУ), такими як спеціальний режим оподаткування ПДВ (ст. 209 ПКУ) та фіксований сільськогосподарський податок (ст. 301-309 ПКУ). Щорічні втрати бюджету від застосування спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком складають 19 млрд. грн.

Станом на 1 липня 2013 р. в Україні 56747 сільськогосподарських підприємств були платниками фіксованого сільськогосподарського податку і у них працювало 650 тис. найманих працівників, у тому числі фермерських господарств – 1693.

Основним критерієм для віднесення підприємств до категорії сільськогосподарських є виробництво у відповідних обсягах сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах.

Сільське господарство є окремим видом економічної діяльності, відповідно до «Класифікації видів економічної діяльності». Згідно з «Методологічними положеннями щодо визначення основного виду економічної діяльності підприємства» економічною діяльністю є процес вирощування продукції, який здійснюється з використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів.

За результатами економічної діяльності здійснюються витрати на вирощування, процес вирощування та отримання сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарське підприємство може здійснювати декілька видів економічної діяльності різного характеру, але для їх класифікації визначаються: *основний, другорядний та допоміжний види* економічної діяльності.

Основною діяльністю сільськогосподарського підприємства є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, у якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менше ніж 75 % вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно (п. 209.6 ст. 209 розд. V Податкового кодексу України).

Нагадаємо, що якщо платники ФСП не можуть виконати вимогу щодо 75-відсоткового критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва у зв'язку із виникненням обставин непереборної сили в попередньому податковому (звітному) році, до таких платників податку в наступному податковому (звітному) році не застосовується вимога, згідно з якою частка сільськогосподарського товаровиробництва має дорівнювати або перевищувати 75%. Такі платники для підтвердження статусу платника ФСП подають податкову декларацію разом із рішенням Верховної Ради АР Крим, обласних рад щодо наявності обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарської діяльності, що постраждали внаслідок таких обставин.

З 1 січня 2013 р. впроваджені в дію окремі обмеження щодо переходу на сплату ФСП. Зокрема, платниками ФСП у 2014 р. не можуть бути зареєстровані такі суб'єкти господарської діяльності:

✓ у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за 2012 р., *становить дохід від реалізації декоративних рослин* (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), *диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини)*;

✓ що здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

✓ які станом на 01.01.2013 р. мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

До діяльності у сфері сільського господарства належать також надання послуг іншим сільськогосподарським підприємствам з використанням сільськогосподарської техніки, крім надання її у фінансову оренду (лізинг) (п.п. «в» п.п. 209.15.2 п. 209.15 ст. 209 розд. V ПКУ).

Згідно із п. 209.17 ст. 209 розд. V ПКУ дія спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства поширюється, зокрема, на:

<i>а) надання послуг у рослинництві, облаштування ландшафту (01.41.0 КВЕД):</i>
✓ надання послуг у рослинництві за винагороду або на договірній основі: передпосівна підготовка полів і насіння сільськогосподарських культур; посів і садіння сільськогосподарських культур;
✓ обприскування сільськогосподарських культур, у тому числі з повітря; обрізання плодкових дерев та винограду;
✓ пересаджування рису, розсаджування буряку; надання послуг із збирання врожаю та підготовка продукції до первинної реалізації: очищення, різання, сортування, сушіння, дезінфекція, покривання воском, полірування, пакування, лущення, замочування, охолодження чи пакування навалом, у тому числі з фасуванням у безкисневу середовищі; захист рослин від хвороб і шкідників;
✓ агрохімічне обслуговування;
✓ надання послуг із використанням сільськогосподарської техніки за участю обслуговуючого персоналу;
✓ експлуатація зрошувальних і осушувальних систем;
✓ насадження та облаштування ландшафту для захисту від шуму, вітру, ерозії, видимості та засліплення; облаштування і догляд ландшафту з метою захисту навколишнього природного

середовища (відновлення природного стану, рекультивація, меліорація земель, створення зон затримки вологи, відстійників дощової води тощо);
<i>б) надання послуг у тваринництві (01.42.0 КВЕД):</i>
✓ надання послуг у тваринництві за винагороду або на договірній основі: утримання тварин та послуги з догляду за свійською худобою і птицею;
✓ послуги з обстеження стану стада, перегону та випасу худоби, очищення та дезінфекції тваринницьких приміщень тощо;
✓ послуги із стимулювання розведення худоби і птиці та забезпечення зростання їх продуктивності;
✓ штучне запліднення тварин;
✓ стриження овець.

Якщо за звітний (податковий) рік валовий дохід підприємств від продажу сільськогосподарської продукції не перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу, прибуток таких підприємств не належить до сільськогосподарської продукції і оподатковується у загальному порядку.

Другорядним видом економічної діяльності є інший вид економічної діяльності підприємства (крім визначеного, як основний) з виробництва сільськогосподарської продукції.

У міжнародній статистичній практиці другорядним видом економічної діяльності прийнято вважати підприємства, якщо обсяг його діяльності становить понад 10 % від загальних показників або не менше 5 % від загального обсягу економічної діяльності відповідного виду по регіону.

Сільськогосподарська продукція, яка виробляється за основним або другорядним видами економічної діяльності, призначена для реалізації на ринку.

До допоміжних видів економічної діяльності належать види діяльності, результати яких використовуються сільськогосподарським підприємством з метою забезпечення його основного та другорядних видів економічної діяльності.

Допоміжні види сільськогосподарської діяльності не враховуються при розрахунку основного виду економічної діяльності, однак інформація цієї діяльності включається до статистичних показників.

Підприємства, *основною діяльністю* яких є виробництво та/або продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби (крім риби, виловленої в річках та закритих водоймах), хутряних товарів, лікєро-горілочаних виробів, пива, вина й виноматеріалів (крім виноматеріалів, що продаються для подальшої переробки), *оподатковуються на загальних підставах*.

Підприємства, які крім вирощування, переробки та збуту сільськогосподарської продукції, займаються *іншими видами діяльності*, з метою оподаткування повинні вести *окремий облік фінансових результатів* від інших видів господарської діяльності. Такі фінансові результати підлягають *оподаткуванню на загальних підставах*. Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Сільськогосподарські підприємства здійснюють свою діяльність на землях сільськогосподарського призначення.

Земельним кодексом України (гл. 5, ст. 22) зазначено, що землями сільськогосподарського призначення визнаються:

- | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ➤ землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції; |
| ➤ здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності; |
| ➤ розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей. |

До земель сільськогосподарського призначення належать:

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ➤ сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги); |
| ➤ несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення); |
| ➤ землі під господарськими будівлями і дворами, інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо). |

Для ведення товарного сільськогосподарського виробництва використовуються земельні ділянки сільськогосподарського призначення відповідно до розроблених та затверджених в установленому порядку проектів землеустрою. Визначення земель,

придатних для потреб сільського господарства, провадиться на підставі даних державного земельного кадастру.

Сільськогосподарським підприємствам, установам та організаціям, крім державних і комунальних, землі сільськогосподарського призначення можуть належати на правах власності.

Право власності на землю цих підприємств набувається шляхом внесення до статутного фонду земельних ділянок їх засновників, придбання земельних ділянок за договорами купівлі-продажу, ренти, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами.

Варто зауважити, що виробники сільськогосподарської продукції можуть оподатковуватися як на *загальній системі* оподаткування, так і перебувати на *спеціальному режимі*.

Спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів (ст. 11 Податкового кодексу України)

Для придбання і підтвердження статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку, сільськогосподарським товаровиробникам, відповідно до ст. 308 Податкового кодексу України, необхідно щорічно в строк до 20 лютого, подавати в територіальні органи Міндоходів такі документи, заповнені станом на 1 січня поточного року:

- ✓ загальну податкову декларацію по податку на поточний рік відносно всієї площі земельних ділянок, з яких стягується податок (сільськогосподарських угідь (ріллі, сінокосів, пасовищ, багаторічних насаджень), і / або земель водного фонду внутрішніх водоймищ (озер, ставків і водосховищ);

- ✓ звітну податкову декларацію по податку на поточний рік окремо по кожній земельній ділянці;

- ✓ розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва;

- ✓ відомості (довідку) про наявність земельних ділянок, де вказуються відомості про кожен документ, який установлює право

власності і/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожен договір оренди земельної частки (паю).

Слід звернути увагу, що реєстрація сільськогосподарського товаровиробника платником податку може бути скасована:

по-перше, у разі подання платником податку письмової заяви щодо добровільного зняття з такої реєстрації;

по-друге, за рішенням органу державної податкової служби:

а) якщо такий платник податку ліквідується, у тому числі шляхом злиття, приєднання або перетворення;

б) у разі встановлення за результатами документальної перевірки недотримання платником податку положень статті 301 ПКУ. При цьому такий платник податку зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування, починаючи з наступного місяця після місяця, у якому було встановлено таке порушення.

Орган доходів і зборів за місцем податкової реєстрації платника за результатами опрацювання поданої податкової декларації протягом 10 робочих днів з дати її (заяви чи декларації) реєстрації зобов'язаний надати платнику *довідку про набуття чи підтвердження статусу платника ФСП або ж вмотивоване рішення про відмову* у наданні такого статусу, згідно з п. 308.3. ст.308 ПКУ.

Податковим кодексом України, зокрема п.308.4 ст. 308 визначено склад *доходів сільськогосподарського товаровиробника від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки*, що використовуються при розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва (табл. 2.1).

Варто зауважити, що відповідно до наказу Держкомстату від 26.12.2005 № 375 «Класифікація видів економічної діяльності» ДК 009:2005: *перероблення* – це технологічний процес, здійснення якого змінює форму, властивості або склад сировини, напівфабрикатів або, в окремих випадках, готової продукції з метою отримання нової продукції. Продукти переробки – це продукція, що утворилася внаслідок виконання операцій з переробки товарів.

Не включаються до складу доходів, отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки:

– *доходи від реалізації підакцизних товарів*, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для під-

Склад доходів сільськогосподарського товаровиробника

Вид доходу	Джерело інформації
1) від реалізації продукції рослинництва, виробленої (вирощеної) на угіддях, які належать платнику ФСП на праві власності або надані йому в користування, та продуктів її переробки на власних підприємствах (виробничих потужностях);	Сума кредитових оборотів по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки продукції рослинництва (без ПДВ) та кредитових оборотів по субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» аналітичні рахунки реалізації довгострокових біологічних активів (без ПДВ)
2) від реалізації продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах) і продуктів її переробки на власних підприємствах;	Кредитові обороти по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки продукції рибництва (без ПДВ)
3) від реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах;	Кредитові обороти по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки реалізації продуктів переробки (крім підакцизних товарів) без ПДВ
4) від реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах;	Сума кредитових оборотів по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки продукції тваринництва (без ПДВ) та кредитових оборотів по субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» аналітичні рахунки реалізації довгострокових біологічних активів (без ПДВ)
5) від реалізації сільськогосподарської продукції, виробленої із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.	Кредитові обороти по субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» аналітичні рахунки реалізації продуктів переробки (крім підакцизних товарів) без ПДВ

приємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції.

Відповідно до наказу Міністерства аграрної політики України від 17.12.2010 № 837 «Про затвердження Розрахунку питомих ваг доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік», при розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва загальна сума доходу підприємства (сума, що знаходиться в знаменнику формули) зменшується на суми, що наведені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Суми, на які зменшується загальна сума доходу товаровиробника

Суми до зменшення	Джерело інформації
1) отримані з державного бюджету кошти фінансової підтримки;	Кредитові обороти по рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" (відповідні субрахунки), якщо підприємство веде облік за спрощеною формою, то кредитові обороти по рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" (відповідні субрахунки) та кредитові обороти по рахунку 70 "Доходи від реалізації" (відповідні субрахунки) аналітичні рахунки на яких обліковуються суми ПДВ, які залишаються у розпорядженні суб'єктів спеціального режиму оподаткування, встановленого ст. 209 розділу V Податкового кодексу
2) доходи, отримані від реалізованої іноземної валюти, яка спрямована на розвиток сільськогосподарського виробництва;	Кредитові обороти по субрахунку 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти" у частині реалізації іноземної валюти, що спрямовується на розвиток сільськогосподарського виробництва (закупівля насіння, поголів'я худоби, сільськогосподарської техніки тощо)
3) доходи від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю;	Кредитові обороти по субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"

4) доходи, отримані від реалізації основних засобів, що перебували на балансі підприємства більше 24 місяців до місяця, у якому здійснюється їх продаж;	Кредитові обороти по субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" у частині реалізації основних засобів, які перебували на балансі підприємства більше 24 місяців до місяця, у якому здійснюється їх продаж**
5) доходи від списаної кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу після закінчення строку позовної давності.	Кредитові обороти по субрахунку 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"

*** Не коригується валовий дохід на суму перевищення ціни реалізації (без ПДВ) над залишковою вартістю основних засобів.*

Розглянемо приклад розрахунку питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік ТОВ «Агрофірма «Широкі лани Одещини»», сума доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки складає 1200,00 тис. грн., загальна сума валового доходу склала 1300,00 тис. грн., у т.ч. сума одержаних з державного бюджету коштів фінансової підтримки - 100,00 тис. грн.

Таким чином, питома вага доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва склала 92% (Розрахунок: $1200/1300 \times 100 \% = 92 \%$), що відповідає умовам застосування ТОВ «Агрофірма «Широкі лани Одещини»» спеціального режиму оподаткування – фіксованого сільськогосподарського податку.

Сільськогосподарські підприємства, утворені шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення, у рік такого утворення при розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва до складу доходів, отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, можуть включити також доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг, а саме:

1) послуг з догляду за худобою і птицею, які надаються її покупцеві сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцеві);
2) послуг із зберігання сільськогосподарської продукції, які надаються її покупцеві сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцеві);
3) послуг з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці, які надаються її покупцеві сільгоспідприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцеві).

Відповідно до п. 307.1 ст. 307 Податкового кодексу платники фіксованого сільськогосподарського податку звільняються від сплати таких податків та зборів:

а) податку на прибуток підприємств;

б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);

в) збору за спеціальне використання води;

г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Інші податки і збори сплачуються платником податку в порядку і розмірах, установлених ПКУ, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – в порядку, визначеному Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

2.3. Особливості оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком

Зміни в податковому законодавстві для аграрного сектора розпочалися з прийняттям Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року № 320, яким було запроваджено ФСП як інструмент стимулювання сільськогосподарського виробництва.

Необхідність змін була обумовлена збитковістю або низькою прибутковістю сільськогосподарського виробництва, а також нагальною необхідністю державної підтримки цієї галузі,

недостатністю або відсутністю обігових коштів у ній, потребою в спрощенні податкового обліку та іншими.

У Податковому кодексі України був збережений спеціальний режим оподаткування для сільгоспвиробників, що дало можливість сільгоспвиробникам лише у 2013 році закумуляувати близько 3,5 мільярда гривень та збільшити свої прибутки.

Особливостями фіксованого сільськогосподарського податку, які формують значні відмінності від звичайної системи оподаткування, є:

1) порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва;
2) ставка ФСП визначається незалежно від обсягів бюджетних надходжень від цього податку;
3) податкові зобов'язання визначаються площею сільськогосподарських угідь та не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників;
4) ФСП, на відміну від усіх інших альтернативних систем оподаткування, не обмежує платників у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності;
5) фіксований податок сплачується в рахунок двох податків (податок на прибуток і земельний податок (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва) і зборів (збору за спеціальне використання води та збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності)).

Унаслідок запровадження ФСП вдалося дещо покращити фінансовий стан аграрних підприємств та збільшити податкові надходження до Державного бюджету.

До позитивних наслідків запровадження ФСП можна віднести:

- а) стабільність бази та ставок оподаткування;
- б) стимулювання ефективного використання сільськогосподарських угідь;
- в) заохочення до накопичення капіталу та інвестування;
- г) відсутність мотивації до приховування результатів господарювання, а отже, і зменшення кількості боржників;
- д) спрощення податкового обліку, звітності та прозорість стягування податків.

Окрім позитивних наслідків запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, можна виділити і його негативні наслідки:

а) обчислення ставок податку здійснюється на недосконалій базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку землі;

б) не всі включені до його складу податки залежать від розміру сільськогосподарських угідь, чим порушуються принципи справедливості;

в) він ставить у нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення в доходах, отриманих від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки залежно від виду виробництва.

Як встановлено ст. 302 Податкового кодексу, для платників ФСП *об'єктом оподаткування* є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності або надана їм у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування ФСП є нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена станом на 01.07.95 р., для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) — нормативна грошова оцінка 1 га ріллі в АР Крим або в області, проведена станом на 01.07.95 р.

Таким чином, ФСП зараз прив'язаний до нормативної грошової оцінки землі, проведеної ще 1995 року, яка складає в середньому 3,67 тисячі гривень за один гектар. Слід зазначити, з 01.01.2012 р. проводиться індексація нормативної грошової оцінки землі (коефіцієнт 1,756), що призвело до збільшення нормативної вартості землі в середньому до 20 645,5 грн. Індиксована нормативна вартість грошової оцінки землі застосовується сьогодні лише при визначенні земельного податку. Разом з тим, у Верховній раді України зареєстровано проект Закону¹, щодо змін у базі оподаткування ФСП з урахуванням індексації нормативної грошової оцінки землі.

У разі прийняття цього проекту платники фіксованого сільськогосподарського податку в середньому будуть сплачувати до

¹ Проект Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реформування фіксованого сільськогосподарського податку, розширення кола податкових агентів екологічного податку, визначення платниками збору за спеціальне використання води первинних водокористувачів та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності” № 3537 від 05.11.2013 (3538)

бюджету 31 грн./га проти 6 гривень за один га, що майже у 5,5 раза більше, ніж сплачується за діючими на сьогодні умовами.

Це збільшить обсяг річних надходжень фіксованого сільськогосподарського податку до відповідних місцевих бюджетів з 131 млн. гривень до 679 млн. гривень.

На сьогодні сільськогосподарські підприємства розрахунок річної суми ФСП здійснюють за ставками з 1 га сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, розмір яких залежить від категорії земель, їх розташування (у відсотках від бази оподаткування) (табл. 2.3)

Таблиця 2.3

Ставки ФСП

<i>Категорії земель</i>	<i>Ставка ФСП</i>
1) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських районах і на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди)	0,15
2) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських районах і на поліських територіях	0,09
3) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських районах і на поліських територіях)	0,09
4) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських районах і на поліських територіях	0,03
5) для земель водного фонду	0,45
6) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди	1,0

Розглянемо умовний приклад розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку. Сільгосппідприємство «Агрофірма – Південь» для ведення товарного сільгоспвиробництва в межах території одного органу місцевого самоврядування (за місцем своєї реєстрації) має у власності сільськогосподарські угіддя: рілля

площею 484,8500 га (нормативна грошова оцінка 1 га - 1650,00 грн.), багаторічні насадження площею 48,74 га (нормативна грошова оцінка 1 га - 2280,00 грн.) та сіножаті площею 484,8500 га (нормативна грошова оцінка 1 га - 1650,00 грн.).

Алгоритм розрахунку:

$$(S_r \times V_r \times R_r) / 100\% + (S_n \times V_n \times R_n) / 100\% + (S_c \times V_c \times R_c) / 100\% = \Phi \text{СП},$$

де

S_r, S_n, S_c – площа сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножаті);

V_r, V_n, V_c – нормативна грошова оцінка 1 га сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножаті);

R_r, R_n, R_c – ставка фіксованого сільськогосподарського податку (у відсотках від бази оподаткування).

Розрахунок: $\Phi \text{СП} = ((484,8500 \times 1650,00 \times 0,15) + (48,74 \times 2280,00 \times 0,15) + (484,8500 \times 1650,00 \times 0,09)) / 100\% = 2500,00$ грн.

Таким чином, загальна сума $\Phi \text{СП}$ на рік за ці сільськогосподарські угіддя становить 2500,00 грн.

Сплата податку здійснюється щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: у I та II кварталах – по 10 %, у III кварталі – 50 %, у IV кварталі – 30 %.

2.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість сільгоспвиробників

Положення Податкового кодексу України передбачають особливий порядок, згідно з яким сільськогосподарське підприємство має право обрати спеціальний режим оподаткування в частині справляння податку на додану вартість, який відповідно до податкового законодавства буде діяти до 1 січня 2018 р.

Сутність спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) полягає в тому, що сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету, повністю залишається у розпорядженні такого

сільськогосподарського підприємства та використовується ним на цілі, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції.

Цей спосіб непрямой підтримки аграрного сектора визнано таким, що не суперечить вимогам СОТ, а отже, надає певні важелі посадовцям за умов проблем із функціонуванням бюджетних програм підтримки. Згідно з даними Міністерства доходів і зборів України у 2012 році спеціальним режимом скористалися 16000 сільгосп-виробників, що надало їм можливість збільшити обігові кошти своїх підприємств на 14,7 млрд. гривень.

Суб'єктом спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість мають право зареєструватися виключно сільськогосподарські підприємства — юридичні особи, які є резидентами. Фізичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність у сфері сільського, лісового господарства та рибальства, а також нерезиденти не мають права застосовувати спецрежим. Крім того, спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість не поширюється на угоди про створення спільної діяльності.

Обрати спецрежим по ПДВ може підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, у якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів та послуг становить не менше ніж 75 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Сільськогосподарськими вважаються товари, зазначені у товарних групах 1-24, товарних позиціях 4101, 4102, 4103, 4301 згідно з УКТ ЗЕД, та послуги, отримані в результаті здійснення діяльності, на яку відповідно до пункту 209.17 цієї статті поширюється дія спеціального режиму оподаткування у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, якщо такі товари вирощуються, відгодовуються, виловлюються або збираються (заготовляються), а послуги надаються, безпосередньо платником податку – суб'єктом спеціального режиму оподаткування (крім придбання таких товарів/послуг і інших осіб), які поставляються зазначеним платником податку – їх виробником.

Порядок реєстрації спецрежиму по ПДВ

Сільськогосподарське підприємство реєструється як суб'єкт спеціального режиму оподаткування з дотриманням правил та у строки, що визначені статтею 183 Податкового кодексу для реєстрації

платників податку на додану вартість. Для цього сільськогосподарське підприємство подає заяву про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість за формою № 1-РС у територіальний орган доходів і зборів за місцем податкового обліку та включається до реєстру платників податку на додану вартість як суб'єкт спеціального режиму оподаткування (ст. 209.10 Податкового кодексу).

У реєстрі суб'єктів спеціального режиму оподаткування, крім відомостей, передбачених для реєстрації платників податку на додану вартість на загальних підставах, повинен міститися перелік видів діяльності такого сільськогосподарського підприємства, на які поширюється дія спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, та дата внесення запису про такі види діяльності.

Дані з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування оприлюднюються, а саме: про дату реєстрації суб'єкта спеціального режиму оподаткування, перелік його видів діяльності, із зазначенням дати внесення запису про такі види діяльності, дату виключення з такого реєстру, а також дату, з якої сільськогосподарське підприємство вважається платником зазначеного податку на загальних підставах.

Достовірність відомостей про види економічної діяльності сільськогосподарського підприємства підтверджується витягом з Єдиного державного реєстру, який додається до заяви та містить відомості про види економічної діяльності сільськогосподарського підприємства на основі національного класифікатора України ДК 009:2010 «Класифікація видів економічної діяльності» (далі – КВЕД-2010).

У разі зміни даних про платника податку, які стосуються податкового номера та/або найменування (прізвища, імені та по батькові), та/або місцезнаходження (місця проживання) платника податку, а також установа розбіжностей чи помилок у записах реєстру платників податку платник податку подає заяву протягом 10 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку або виникли інші підстави для перереєстрації.

Перереєстрація сільськогосподарського підприємства здійснюється з дотриманням правил та у строки, для реєстрації платників

податку, шляхом внесення відповідного запису до реєстру платників податку.

Сільськогосподарське підприємство виключається з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування у разі, коли:

а) підприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування та/або про його реєстрацію як платника зазначеного податку на загальних підставах;
б) підприємство підлягає реєстрації як платник податку на загальних підставах;
в) щодо підприємства прийняте рішення про припинення шляхом ліквідації або реорганізації.

Порядок справляння податку на додану вартість

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, але залишається у сільськогосподарського підприємства, визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань від поставок продукції та сумою податкового кредиту, що підлягає відшкодуванню у звітному періоді.

Для визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість (ст. 187 ПКУ) та податкового кредиту (ст. 198 ПКУ) залишається «правило першої події» як загальноновстановлений метод. Це означає виникнення податкових зобов'язань за датою зарахування (отримання) коштів від покупця або за датою відвантаження для товарів (крім експорту за митною декларацією та послуг відповідно – за датою оформлення документа, що засвідчує факт виконання).

Аналогічно виникає право на податковий кредит – за датою тієї події, що відбулася раніше: списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг або отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Позитивна різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом підлягає перерахуванню на спецрахунок у банку замість сплати до бюджету, а від'ємна різниця не підлягає бюджетному відшкодуванню та зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду згідно з п. 209.3 ПКУ.

Отже, спеціальний режим дає змогу платникові не сплачувати до бюджету суми грошові зобов'язання з податку на додану вартість, нараховані на поставлені сільгосптовари/послуги, а повністю акумулювати їх на спецрахунку в банку (стаття 209.2 Податкового кодексу).

Податкові зобов'язання сільгоспвиробників та звичайні ціни

У практиці сільськогосподарських підприємств виникають ситуації, коли здійснюється постачання власних сільськогосподарських товарів (послуг) за договірною ціною, яка нижча за звичайну ціну. В Податковому кодексі є норма про те, що база оподаткування операцій із постачання товарів (послуг) визначається з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін (п. 188.1).

Звичайна ціна - це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено Податковим кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін (п.14.1.72 ПКУ).

Таким чином, при поставці власних товарів/послуг за цінами, нижчими від звичайних (ринкових), сільськогосподарське підприємство буде формувати податкові зобов'язання, виходячи із звичайних цін, та виписувати дві накладні: одну – на договірну суму, іншу – на суму різниці між звичайною і договірною вартістю (обидва її примірники залишаться на підприємстві).

У скороченій декларації з ПДВ обсяги поставки таких товарів/послуг будуть показані, виходячи з їх звичайних (ринкових) цін. Сума ж перевищення звичайної (ринкової) ціни над договірною відображається у загальній декларації з ПДВ та не бере участі у визначенні питомої ваги вартості сільськогосподарської продукції.

Довести різницю між звичайною (ринковою) і договірною цінами можуть органи доходів і зборів, у процесі перевірки, використавши при цьому методи визначення звичайної ціни, встановлені п. 39.2 ПКУ (порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, «витрати плюс», розподілення прибутку, чистого прибутку).

Корегування податкового кредиту з ПДВ при списанні власної сільськогосподарської продукції у межах норм та/або понад норми природного убутку.

У разі списання в межах норм природного убутку сільськогосподарської продукції, яка втратила товарний вигляд та при виготовленні (придбанні) якої було сформовано податковий кредит, сільськогосподарським підприємством - суб'єктом спецрежиму ПДВ, податкові зобов'язання не нараховуються та

податковий кредит не коригується за умови, що вартість такої продукції включається до вартості готової продукції, яка підлягає оподаткуванню.

В інших випадках визнається умовний продаж та нараховуються податкові зобов'язання за повною ставкою.

Якщо сільськогосподарська продукція списується понад норми її природного убутку, у зв'язку з чим вона не може бути використана в межах господарської діяльності сільськогосподарського підприємства, то таке підприємство не має права залишити суми ПДВ, сплачені (нараховані) при виготовленні (придбанні) продукції, у складі податкового кредиту, а в такому випадку йому необхідно здійснити умовний продаж такої продукції, нарахувати податкові зобов'язання та відобразити їх у рядку 1 розділу I «Податкові зобов'язання» загальної податкової декларації з ПДВ.

Можливості використання коштів зі спецрахунку ПДВ

Відповідно до Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум ПДВ за спецрежимом, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 р. №11, різниця між сумою податкового зобов'язання за звітний (податковий) період та сумою податкового кредиту за такий період за спецрежимними операціями перераховується сільськогосподарським підприємством із поточного рахунка на спеціальний рахунок у строки, установлені для перерахування суми ПДВ до державного бюджету.

Кошти використовуються для компенсації виробничих факторів та інших виробничих цілей, тобто за рахунок коштів на спецрахунку можна сплатити:

- Заробітну плату працівникам, безпосередньо зайнятим виробництвом продукції рослинництва та тваринництва (агрономам, садівникам, рільникам, пастухам, дояркам, трактористам, комбайнерам)
- Орендну плату за орендовані зерно-, овочесховища, у яких зберігається власна продукція (за умови, якщо у свідоцтві платника ПДВ за спецрежимом зазначено вид діяльності - вирощування зернових культур, овочів). Згідно з п. 209.2 і п. 209.15.1б ПКУ ця оплата є компенсацією виробничих факторів - витрат на зберігання сільськогосподарської продукції
- Орендну плату за орендовані сільгоспугіддя (за умови, що сільськогосподарське підприємство самостійно вирощує продукцію на цих угіддях (тобто не здає у суборенду))

- Орендну плату за сільгосптехніку, орендовану для обробітку землі чи збору врожаю. Така плата є компенсацією виробничих факторів – витрат на отримання послуг із використання сільськогосподарської техніки
- Відсотки за кредитами на придбання сільгосптехніки (за умови, що вона використовується сільськогосподарським підприємством для виробництва власної продукції рослинництва, тваринництва, надання послуг (крім передачі техніки у фінансову оренду)
- Вартість товарів, послуг, отриманих від платників єдиного податку. Податковий кодекс не встановлює обмежень щодо таких операцій
- Суму фіксованого сільськогосподарського податку, адже ФСП формує виробничу собівартість сільськогосподарської продукції у складі загальновиробничих витрат (лист Мінагропроду України від 04.02.2002 р. № 37-27-12/1104)
- Вартість послуг, супутніх веденню сільськогосподарської діяльності. Це послуги з питань оподаткування, бухгалтерської звітності та обліку, організації внутрішнього виробничого управління.

Разом з тим, слід зауважити, що за рахунок коштів на спецрахунок підприємство не може здійснити оплату за:

1. Роботу адміністративного персоналу (керівники, бухгалтери).
2. Перевезення власної продукції, оскільки перевезення здійснюється вантажними автомобілями (це не сільгосптехніка), і ця оплата не визнається компенсацією виробничих факторів.
3. Юридичний супровід діяльності сільськогосподарського підприємства, оскільки ця плата також не визнається компенсацією виробничих факторів.

Строки сплати податку на додану вартість на спецрахунок

Згідно з п. 3 Порядку акумуляування сільськогосподарськими підприємствами сум ПДВ за спецрежимом, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 р. №11 та ст. 203 ПКУ сума податкового зобов'язання з ПДВ за спецрежимом повинна бути перерахована протягом 10 календарних днів після подання податкової декларації (тобто між 20-м і 30-м числами наступного за звітним місяця). Разом з тим, сільськогосподарське підприємство має право перерахувувати кошти на спецрахунок ПДВ ще до подачі скороченої податкової декларації, у якій визначається сума до перерахунку. Тому ймовірні випадки перерахування на спецрахунок ПДВ більших сум, ніж обчислені у скороченій декларації.

Відповідальність за зайве перераховані на спецрахунок ПДВ кошти чинним законодавством не передбачена. Ці кошти підприємство може використати для заліку ПДВ до перерахування у майбутніх податкових періодах (пп. 17.1.10 ПКУ), додаючи копію платіжного доручення до декларацій із ПДВ разом із заявою з поясненням про фактично зараховані на спецрахунок суми ПДВ за кожний звітний (податковий) період. Однак повернути суму зайве перерахованих коштів зі спецрахунку назад на поточний рахунок не можна. Для цього потрібен дозвіл територіальних органів доходів і зборів.

Особливості справляння податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами, що здійснюють зовнішньоекономічні операції

З 1 січня 2014 року звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України та вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур передбачено у статті 197 Податкового кодексу України.

Звільняються від оподаткування операції з постачання на митній території України та вивезення в митному режимі експорту зернових культур товарних позицій 1001 - 1008 згідно з УКТ ЗЕД та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 згідно з УКТ ЗЕД.

Як і раніше не звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання та вивезення в митному режимі експорту вище зазначених зернових та технічних культур сільськогосподарськими підприємствами - виробниками та підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові та технічні культури у сільськогосподарських підприємств - виробників, а також крім постачання таких зернових та технічних культур Аграрним фондом у разі їх придбання з податком на додану вартість.

Норми цього пункту не застосовуються до операцій з постачання зернових культур товарної позиції 1006 та товарної підкатегорії 1008100000. Згідно з УКТ ЗЕД такі операції оподатковуються ПДВ у порядку, встановленому Податковим кодексом України.

2.5. Режим компенсації за рахунок сум податку на додану вартість сільськогосподарським товаровиробникам

Верховна Рада України 22 грудня 2011 року прийняла Закон № 4268 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підтримки сільськогосподарських товаровиробників» (далі - Закон). Цей Закон розкриває механізм виплати компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі переробним підприємствам.

Переробне підприємство - це підприємство, яке закуповує молоко та молочну сировину, має виробничі потужності та умови для переробки молочної сировини, виробляє молочні продукти, що відповідають вимогам безпечності та якості (ст.1 Закон України «Про молоко та молочні продукти» від 24.06.2004 р. № 1870-IV)

До набрання чинності цього Закону переробні підприємства сплачували ПДВ до спеціального фонду державного бюджету, звідки відповідні кошти в рамках бюджетної програми «Державна підтримка галузі тваринництва» спрямовувалися на виплату дотацій виробникам молока та м'яса.

Взагалі, узагальнюючи законодавство України щодо підтримки розвитку сільськогосподарських товаровиробників, можна виокремити такі періоди в застосовуванні спеціальних режимів справляння ПДВ:

- режим виплати дотацій переробними підприємствами за здане молоко та м'ясо в живій вазі (1998-2010 роки);
- дотування через спеціальний фонд Державного бюджету за рахунок сум ПДВ переробних підприємств (2011 рік);
- режим компенсації за рахунок сум ПДВ переробних підприємств (за продані молоко і м'ясо в живій вазі) (2012-2014 роки).

Таким чином, з прийняттям Закону відбулося часткове повернення до системи виплати дотацій (компенсацій) сільськогосподарським виробникам молока та м'яса. Часткове - тому що раніше вся сума ПДВ, а не лише її частина, як зараз, безпосередньо перераховувалася переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам молока та м'яса через спеціальні рахунки.

Отже, починаючи з 1 січня 2012 року до 1 січня 2015 року переробне підприємство суму податку на додану вартість, нараховану ним при здійсненні операцій з постачання власної виробленої продукції (молока, молочної сировини, молочних продуктів, м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин - шкур, субпродуктів, м'ясо-кісткового борошна), виготовленої із поставлених молока або м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками, визначеними розділом V Податкового Кодексу (далі - Кодекс), і фізичними особами, які самостійно вирощують, розводять, відгодовують продукцію тваринництва, визначену розділом V Кодексу, сплачує до спеціального фонду Державного бюджету України та на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі державної казначейської служби, у відповідних розмірах, визначених підпунктом 6 пункту 1 підрозділу 2 розділу XX Кодексу.

Варто зазначити, що у 2013 році зі спецфонду розвитку тваринництва Державного бюджету було закладено як акумульований податок на додану вартість 800-900 млн. грн. Ці кошти направлялися на виплату дотацій за збереження й утримування молодняка великої рогатої худоби, підвищення поголів'я дійної череди, створення сімейних ферм, компенсацію коштів, витрачених на доїльне устаткування і створення заготівельних кооперативів.

Збереження цієї урядової допомоги дозволило вперше за останні 6 років збільшити у 2012 році випуск промислового молока до рівня, що перевищив здачу молока населенням – понад 2 млн т. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Виробництво молока в Україні, млн. т

Рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013 (очікування)	2014 (прогноз)
Обсяг виробництва	1,8	1,6	1,2	1,1	1,3	11,56	11,7

Відповідно до пп. 3 п. 1 п. 2 розділу XX Податкового кодексу переробні підприємства за результатами здійснення операцій із постачання власної виробленої продукції (молока, молочної сировини, молочних продуктів, м'яса, м'ясопродуктів, іншої продукції переробки тварин (шкур, субпродуктів, м'ясо-кісткового борошна), виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками, ведуть окремий облік та складають податкову декларацію з податку на додану вартість і податкову декларацію з податку на додану вартість щодо діяльності з

постачання продукції, де операції з постачання готової м'ясо-молочної продукції відображаються в податковій декларації з податку на додану вартість, інші операції - у податковій декларації з податку на додану вартість, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом.

Переробне підприємство у строки, установлені п. 203.1 ст. 203 ПКУ, подає до органу доходів і зборів податкову декларацію з ПДВ і податкову декларацію з ПДВ щодо діяльності з постачання продукції за місцем реєстрації переробного підприємства. Перерахування суми податку на додану вартість, визначеної в декларації з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції, підлягає перерахуванню у відповідних розмірах:

- ✓ до спеціального фонду Державного бюджету України у строки, установлені п. 203.2 ст. 203 Кодексу, тобто протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації;

- ✓ на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі державної казначейської служби, для виплати компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі, перераховується переробним підприємством до 15 - го числа місяця, наступного за звітним (податковим) періодом. При цьому таке перерахування сум податку на додану вартість до зазначеного терміну на спеціальний рахунок в органі державної казначейської служби може здійснюватись переробним підприємством декількома платежами (авансами), починаючи з 1-го числа місяця, наступного за звітним.

Отже, особливості нарахування ПДВ переробними підприємствами проводиться за трьома напрямками (рис. 2.1).

При цьому переробне підприємство суму ПДВ, перераховану на спеціальний рахунок, повинно використовувати винятково для виплати сільськогосподарським товаровиробникам компенсації за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі. Для підтвердження перерахування сум податку на додану вартість на спеціальний рахунок переробне підприємство разом із податковою декларацією з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції надає реєстр платіжних доручень про фактично зараховані на такий спеціальний рахунок кошти за звітний (податковий) період і випуску територіального органу Державного казначейства з такого рахунка.

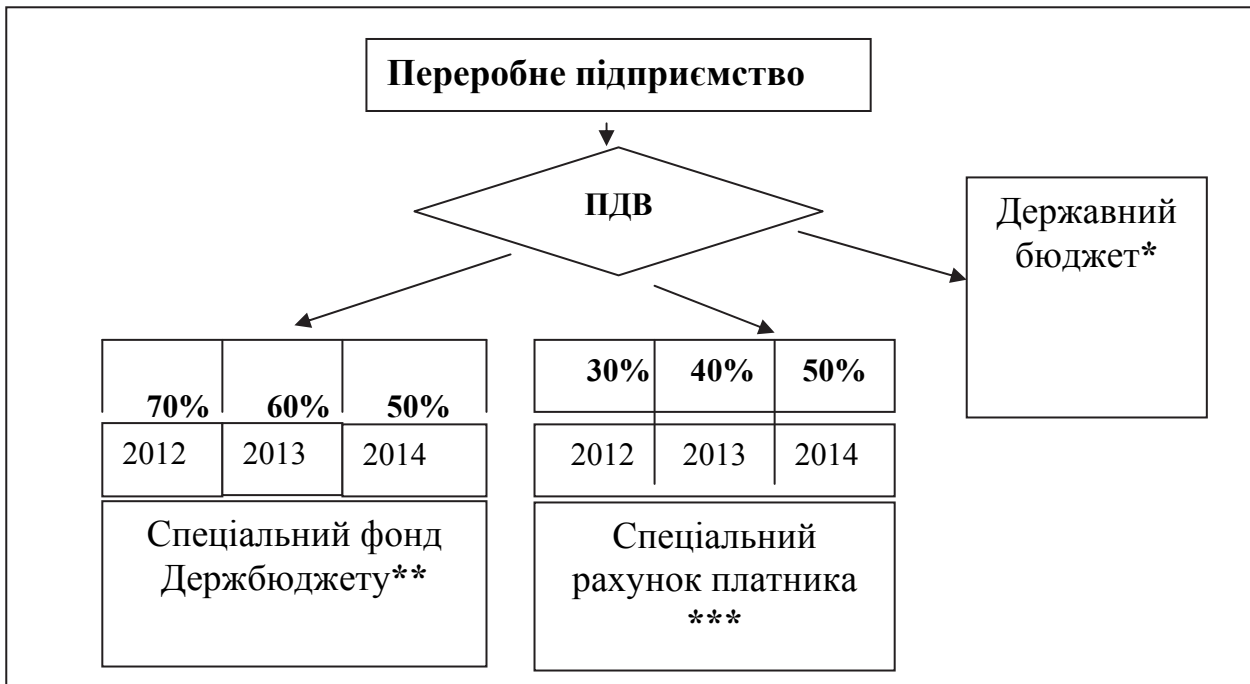


Рис. 2.1. Напрямки сплати податку на додану вартість переробними сільськогосподарськими підприємствами України у період 2012-2014 рр.

Довідково:

*) до Держбюджету (з операцій постачання товарів/послуг, відмінних від постачання продукції, виробленої з молока і м'яса в живій вазі, поставлених сільськогосподарськими товаровиробниками);

***) до спеціального фонду Держбюджету (30% - у 2012 р., 40% - у 2013 р., 50% - у 2014 р. з за операціями з постачання продукції, виробленої з молока і м'яса в живій вазі, поставлених сільськогосподарськими товаровиробниками);

**) на спеціальний рахунок для виплати компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі (70% - у 2012 р., 60% - у 2013 р., 50% - у 2014 р. за операціями з постачання продукції, виробленої з молока і м'яса в живій вазі, поставлених сільськогосподарськими товаровиробниками).

Сума компенсації розподіляється між сільськогосподарськими товаровиробниками за поставлене ними молоко або м'ясо в живій вазі переробним підприємством щомісяця згідно з Розрахунком розподілу суми компенсації з урахуванням такого:

1) Компенсація для кожного сільськогосподарського товаровиробника визначається з урахуванням коефіцієнта, розрахованого як співвідношення суми компенсації, визначеної у податковій декларації з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції, до вартості закуплених молока або м'яса в живій вазі без урахування податку на додану вартість;

2) Визначений коефіцієнт застосовується до всіх сільськогосподарських товаровиробників на гривню вартості поставленого молока або м'яса в живій вазі без урахування податку на додану вартість.

Виплата компенсацій сільськогосподарським товаровиробникам (юридичним особам - за платіжними дорученнями, фізичним особам - безпосередньо з каси переробного підприємства або згідно з договорами доручення) здійснюється до 20 числа місяця, наступного за звітним періодом. Підтвердженням виплати компенсацій мають бути Відомості про виплачені суми компенсації сільськогосподарським товаровиробникам.

Суми податку на додану вартість, неперераховані на спеціальний рахунок або перераховані з порушенням установленого терміну, а також суми компенсації, не виплачені сільськогосподарським товаровиробникам або виплачені з порушенням установленого терміну, вважаються такими, що використані не за призначенням і підлягають стягненню до державного бюджету.

Суми компенсації не включаються сільськогосподарськими товаровиробниками - платниками податку на додану вартість до бази оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання молока і м'яса в живій вазі.

Слід зауважити, що на відміну від попереднього порядку оподаткування діяльності переробних підприємств чинний нині порядок передбачає право переробних підприємств на отримання бюджетного відшкодування по операціях з вивезення за межі митної території України продукції у митному режимі експорту. Такі операції відображаються у податковій декларації з податку на додану вартість, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом та не є джерелом виплати компенсацій сільськогосподарським товаровиробникам.

Сума податку на додану вартість, сплачена (нарахована) постачальникам товарів/послуг, визначених відповідно до п. 1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, вартість яких включена до вартості експортованої продукції та відображена у складі податкового кредиту декларації з податку на додану вартість (переробного підприємства), переноситься до податкової декларації з податку на додану вартість, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом у звітному періоді, якому здійснено такі експортні операції. Відшкодування податку на додану вартість по експортних операціях такої продукції здійснюється у загальному порядку.

Законом також передбачено, що новий порядок оподаткування діяльності переробних підприємств не поширюється на осіб, незареєстрованих як платники ПДВ, а також на операції з постачання продукції, виготовленої переробними підприємствами з:

- імпортованої сировини;
- сировини, поставленої не в живій вазі;
- сировини, що не є сировиною власного виробництва сільськогосподарських товаровиробників, визначених розділом V Податкового кодексу, і фізичних осіб.

Слід зауважити, що суми ПДВ, отримані переробним підприємством у результаті здійснення операцій з реалізації продукції, яка не є молоком, молочною сировиною та молочними продуктами в розумінні Закону України «Про молоко та молочні продукти» (Терміни «молоко», «молочна сировина» та «молочні продукти» визначено ст. 1 Закону № 1870. Така продукція повинна містити виключно складові молока (молочний жир, молочний білок, лактозу) та може містити харчові добавки, необхідні для виробництва, за умови, що ці добавки ні частково, ні повністю не замінюють складових молока (молочний жир, молочний білок, лактозу) не можуть бути джерелом для виплати компенсацій сільськогосподарським товаровиробникам.

Разом з тим, виплата компенсацій переробними підприємствами не проводиться виробникам молока - юридичним особам, які не відповідають вимогам, визначеним для сільськогосподарського підприємства п. 209.6 ст. 209 Податкового кодексу, та сільськогосподарським товаровиробникам і фізичним особам, які постачають переробним підприємствам молоко не власного виробництва. Водночас така компенсація виплачується сільськогосподарському товаровиробнику, що поставляє молоко власного виробництва, відповідає вимогам, визначеним для сільськогосподарського товаровиробника зазначеним пунктом Кодексу, і при цьому не обрав спеціального режиму оподаткування. При цьому підприємства, які здійснюють виробництво молока, молочної сировини і молочних продуктів, підлягають атестації на відповідність обов'язковим вимогам нормативно-правових актів (ст. 11 Закону № 1870). Без зазначеної атестації виплата компенсацій сільськогосподарським товаровиробникам забороняються.

Отже, до 1 січня 2015 р. сума ПДВ повинна сплачуватися до бюджету переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі (шкури, субпродукти, м'ясо-кісткове борошно) у повному обсязі та спрямовуватися винятково для виплати компенсації

сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі.

Основні терміни і поняття

Сільськогосподарські товаровиробники
Спеціальний податковий режим
Фіксований сільськогосподарський податок
Землі сільськогосподарського призначення
Види економічної діяльності сільськогосподарських підприємств
Фермерські господарства
Розрахунок питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Хто із сільськогосподарських підприємств має право стати платником фіксованого сільськогосподарського податку?
2. До якого органу, у які строки та які документи СПД - ЮО подає для набуття чи підтвердження статусу платника ФСП та в який термін видається Довідка про надання або підтвердження статусу платника?
3. Що є об'єктом оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком?
4. Що є базою оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком?
5. Які ставки фіксованого сільськогосподарського податку?
6. Що є податковим (звітним) періодом для платника фіксованого сільськогосподарського податку?
7. Який порядок нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку передбачено Податковим кодексом України?
8. Які особливості з податку на додану вартість передбачені Податковим кодексом для платників ФСП?
9. Які податки не сплачуються платниками ФСП?
10. Який порядок придбання статусу платника ФСП?
11. Як розраховується питома вага доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва?

12. Які системи оподаткування можуть застосовувати фермерські господарства?

13. Які особливості нарахування та сплати податку на додану вартість сільськогосподарських підприємств?

14. Чи необхідно індексувати нормативну грошову оцінку сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), яка є базою оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком?

15. Як оподатковуються ПДВ операції з постачання/придбання зернових та технічних культур сільськогосподарськими підприємствами - виробниками та посередниками?

16. Чи підлягає сплаті до бюджету сума ПДВ, нарахована суб'єктом спеціального режиму оподаткування на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг та де акумулюються зазначені суми ПДВ?

17. Що належить до виробничих факторів?

18. Які особливості оподаткування податком на прибуток сільгоспідприємств?

19. Чи сплачують екологічний податок сільськогосподарські підприємства?

20. Яка існує відповідальність сільськогосподарських підприємств?

Тестові завдання

1. Сільськогосподарське підприємство, яке хоче вибрати спеціальний режим оподаткування – ФСП:

А) не може здійснювати декілька видів економічної діяльності різного характеру;

Б) може здійснювати лише основний, другорядний види економічної діяльності;

В) може здійснювати декілька видів економічної діяльності різного характеру, але для їх класифікації визначаються: основний, другорядний та допоміжний види економічної діяльності;

Г) немає правильної відповіді.

2. Види діяльності сільськогосподарських підприємств, що з метою оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком належать до основного виду діяльності:

А) діяльність, дохід якої від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 50 % загальної суми валового доходу;

Б) діяльність, дохід якої від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 75 % загальної суми валового доходу;

В) діяльність, дохід якої від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 80 % загальної суми валового доходу;

Г) діяльність, дохід якої від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 25 % загальної суми валового доходу.

3. Сільськогосподарські підприємства, основною діяльністю яких є виробництво та/або продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби (крім риби, виловленої в річках та закритих водоймах), хутряних товарів, лікєро-горілчаних виробів, пива, вина й виноматеріалів (крім виноматеріалів, що продаються для подальшої переробки):

А) не можуть застосовувати спеціальний режим оподаткування;

Б) оподатковуються на загальних засадах;

В) можуть застосовувати спеціальний режим оподаткування;

Г) немає правильної відповіді.

4. Строк подачі платниками ФСП до податкових органів податкових декларацій з фіксованого сільськогосподарського податку, розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва та відомостей (довідку) про наявність земельних ділянок:

А) щороку до 20 лютого станом на 1 січня поточного року;

Б) щороку до 20 квітня станом на 1 січня поточного року;

В) щороку до 20 липня станом на 1 січня поточного року;

Г) щороку до 20 січня станом на 1 січня поточного року.

5. Сільгоспідприємства, що перебувають на спеціальному режимі оподаткування не є платниками таких податків, як:

А) податку на додану вартість, земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для

ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності);

Б) податку на прибуток підприємств; збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності);

В) податку на прибуток підприємств; земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності);

Г) немає правильної відповіді.

6. Умови, за яких сільгосппідприємство може стати платником фіксованого сільськогосподарського податку:

А) частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або більше 75%, з урахуванням обмежень, установлених п.301.6 ст.306 ПКУ, може стати платником ФСП;

Б) частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або більше 50%, без урахувань обмежень, установлених п.301.6 ст.306 ПКУ може стати платником ФСП;

В) частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або більше 25%, без урахувань обмежень, установлених п.301.6 ст.306 ПКУ може стати платником ФСП;

Г) частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або більше 15%, без урахувань обмежень, установлених п.301.6 ст.306 ПКУ може стати платником ФСП;

7. Коефіцієнт 1,756 визначений постановою КМУ від 31.10.2011р. № 1185:

А) застосовується платниками фіксованого сільськогосподарського податку при обчисленні суми цього податку;

Б) не застосовується платниками фіксованого сільськогосподарського податку при обчисленні суми цього податку;

В) застосовується платниками фіксованого сільськогосподарського податку при обчисленні суми цього податку у врахуванням вимог п. 308.3 ст. 308 Податкового кодексу України;

Г) немає правильної відповіді.

8. Випадки, при яких сільськогосподарський товаровиробник може отримати довідку про набуття статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку за заявою:

А) видається протягом 10 робочих днів з дати подання заяви;

Б) видається протягом 20 робочих днів з дати подання заяви;

В) видається протягом 15 робочих днів з дати подання заяви;

Г) видається протягом 5 робочих днів з дати подання заяви;

9. Платниками фіксованого сільськогосподарського податку сільськогосподарські товаровиробники, які утворені шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення мають право зареєструватися:

А) в рік утворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 50 відсотків;

Б) в рік утворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

В) в рік утворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 15 відсотків, з урахувань обмежень п. 301.6 ст. 306 ПКУ;

Г) в рік утворення, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік всіма товаровиробниками, які беруть участь у їх утворенні, дорівнює або перевищує 25 відсотків, з урахувань обмежень п. 301.6 ст. 306 ПКУ.

10. Дію спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства продовжено до:

А) 1 січня 2018 року відповідно до ст. 209 розд. V Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI;

Б) 1 січня 2014 року відповідно до розділу V Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI;

В) 1 січня 2020 року відповідно до розділу V Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI;

Г) 1 січня 2016 року відповідно до розділу V Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

11. Об'єктом оподаткування фіксованого сільськогосподарського податку є:

А) площа земельної ділянки, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди;

Б) площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди;

В) площа земельної ділянки та/або земель водного фонду що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди;

Г) правильна відповідь а, в.

12. Ставки фіксованого сільськогосподарського податку для земель водного фонду:

А) 0,15;

Б) 0,09;

В) 0,45;

Г) 0,03.

13. Ставки фіксованого сільськогосподарського податку для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях):

А) 0,15;

Б) 0,09;

- В) 0,45;
- Г) 0,03.

14. Операції з ввезення в митному режимі імпорту зернових культур товарних позицій 1001 - 1008 згідно з УКТ ЗЕД та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 згідно з УКТ ЗЕД підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою:

- А) 17 %;
- Б) 20 %;
- В) 0 %;
- Г) 6 %.

15. Сільськогосподарські підприємства, які обрали спеціальний режим оподаткування, можуть використовувати суми податку на додану вартість, що акумульовані на спеціальному рахунку на такі цілі як:

- А) вартість адміністративних витрат;
- Б) вартість операційних витрат;
- В) вартість виробничих факторів;
- Г) вартість інших витрат.

ТЕМА 3. ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

3.1. Податкове стимулювання діяльності будівельних підприємств України.

3.2. Особливості оподаткування підприємств будівельної галузі за довгостроковими контрактами.

3.3. Порядок оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла.

3.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки житла.

3.5. Пільгове оподаткування інвестиційних проектів будівництва у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури і будівництва курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури.

3.1. Податкове стимулювання діяльності будівельних підприємств України

За останні три роки фінансово-господарська діяльність будівельних підприємств України відрізнялась значними коливаннями, що було обумовлено початком і розвитком фінансово-економічної кризи 2008/2009 рр. та загальною нестабільністю будівельного бізнесу. Тому, державою протягом 2010–2012 років вжито системних заходів до відновлення темпів розвитку будівельної галузі. Зокрема, прийнято Закон України «Про регулювання містобудівної діяльності», яким значно спрощено дозвільні процедури в будівельній сфері та впроваджено податкові стимули для будівельної галузі.

За даними Конфедерації будівельників України, прийнятий закон про спрощення дозвільних процедур скоротив час їх проходження з 375 до 73 днів, а кількість процедур – з 20 до 10. Як результат, уже у 2012 році практично у 2,5 рази зросла кількість виданих дозволів на будівництво. Для порівняння, у 2008 році таких було близько 40 тис., у 2009 році – 39 тис., у 2011 році – 48 тис., а у 2012 році – 110 тис.

Цей закон ввів й інші позитивні зміни, які сприяють розвитку будівельної діяльності. Наприклад, для будівництва

власного житлового будинку площею до 300 метрів квадратних, не потрібні жодні дозволи і декларації, необхідно лише повідомити про початок будівництва.

Удосконалення містобудівної дозвільної системи у 2012 році сприяло збільшенню кількості об'єктів будівництва майже у 2,5 рази (понад 112 тис. об'єктів) та збільшенню на 6,6% у 2013 р. житлового будівництва порівняно з 2012 р.

Крім того, з 1 січня 2013 р. вступили в силу зміни до Податкового кодексу України, внесені Законом України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць»¹, відносно якого з урахування Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки»² введено пільгове оподаткування інвестиційних проектів у будівництво, реконструкцію і технічне переоснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництво курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури.

Разом з тим, за результатами 2013 року будівельна галузь показала спад діяльності. Так, за даними Держстату підприємствами України за минулий рік виконано будівельних робіт на суму 58,9 млрд. грн, що на 14,5 % менше ніж у 2012 році. При цьому в 2013 р. на будівництво будівель витрачено 27 млрд. 834,9 млн. грн., інженерних споруд – 31 млрд. 044,9 млн. грн. Нове будівництво, реконструкція і технічне переозброєння склали 81,4% від загального обсягу виконаних будівельних робіт, капітальний і поточний ремонт – 11,2% і 7,4% відповідно.

Незважаючи на досить не високу частку будівництва в доданій вартості ВВП України за 2012 рік та на початку 2013 року, який становив від 2,2 до 3,1%, будівельній галузі належить значна роль у структурі формування внутрішнього валового продукту, адже її робота тісно пов'язана з іншими галузями національного господарства.

Економічний ефект від розвитку цієї галузі полягає в мультиплікаційному ефекті коштів, вкладених у будівництво. Адже з

¹ Закон України від 06.09.2012р. №5211 “Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць”

² Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.08.2013 № 843-р «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки»

розвитком будівельної галузі будуть розвиватися: виробництво будівельних матеріалів і відповідного обладнання, машинобудівна галузь, металургія і металообробка, нафтохімія, виробництво скла, деревообробна промисловість, транспорт, енергетика тощо. І, вочевидь, як ніяка інша галузь економіки, будівництво сприяє розвитку підприємств малого бізнесу, особливо того, який спеціалізується на оздоблювальних і ремонтних роботах, на виробництві та встановленні вбудованих меблів і т. ін.

Будівництво – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт (секція F за КВЕД).

Отже, будівництво є процесом, у результаті якого створюються основні фонди (засоби) або товари.

Об'єкт будівництва – це сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

При здійсненні будівництва об'єктів між замовниками та підрядниками укладаються будівельні контракти.

Будівельний контракт - це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням (п.3 НП(Б) О 131 «Будівельні контракти»).

Суб'єкт господарювання, який укладає контракт на будівництво споруд, спорудження виробничих потужностей, виробництво товарів чи надання послуг згідно з технічними умовами іншого суб'єкта господарювання. Термін “підрядник” охоплює генерального чи головного підрядника, субпідрядника генерального підрядника або керівника робіт підрядника.

Слід зазначити, що будівельна галузь України - це сукупність підгалузей (рис. 3.1).

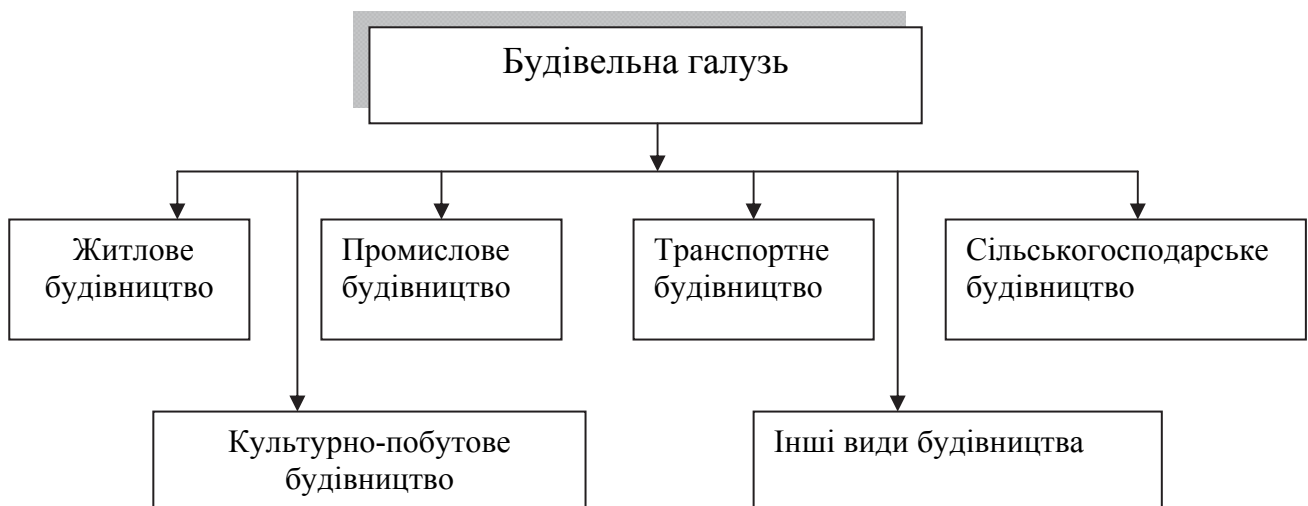


Рис. 3.1. Підгалузі будівництва в Україні

Для забезпечення стійких темпів економічного зростання будівельної галузі України необхідна державна підтримки. Важливу роль у вирішенні цього завдання належить комплексу заходів податкового стимулювання.

Податкове стимулювання діяльності підприємств будівельної галузі України – це вплив держави на діяльність будівельних підприємств через податковий механізм, за допомогою якого відбувається заохочення до ведення фінансово-господарської діяльності через створення прозорих, адміністративно зручних, привілейованих умов діяльності.

Метою податкового стимулювання підприємств будівельного комплексу України є забезпечення ефективного розвитку їх діяльності.

Податковий механізм стимулювання підприємств будівельної галузі – це сукупність форм і методів регулювання різних сторін організації податкових відносин, дія і структура якого зумовлені особливостями управлінської діяльності держави у фінансовій сфері.

Формою реалізації податкового механізму є сукупність податкових інструментів (податки та їх елементи), закріплених у податковому законодавстві.

До методів податкового стимулювання будівельних підприємств належать методи, які поділяються на методи безпосереднього та опосередкованого впливу на суб'єктів господарювання.

До методів безпосереднього впливу на підприємства будівельної галузі є порядок визнання доходу за довгостроковим будівельним контрактом, звільнення від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти, надання податкових пільг з податку на прибуток, по окремих видах будівництва, а саме: будівництво, реконструкція і технічне переоснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури, будівництво курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури.

До методів опосередкованого впливу на підприємства будівельної галузі належить введення електронної форми звітності, збільшення звітного періоду по податку на прибуток при сплаті авансових платежів, спрощення процедур адміністрування податків та зборів, можливість вибору загальної системи оподаткування чи спрощеної системи оподаткування.

3.2. Особливості оподаткування підприємств будівельної галузі за довгостроковими контрактами

Визначення «довгостроковий договір (контракт)» надане у розділі V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України. Водночас у кодексі зазначено, що застосовувати його необхідно виключно для цілей п. 187.9 ст.189 ПКУ.

Довгостроковий договір (контракт) – це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання» (абз. 2 п. 187.9 ст. 189 ПКУ).

Крім того, подібне формулювання довгострокового договору (контракту) надане і в п. 137.3 ст. 137 ПКУ: «у разі, якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з

довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання...».

Таким чином, для цілей оподаткування договір (контракт) можна ідентифікувати довгостроковим, якщо він має такі ознаки:

1) у предметі договору – виготовлення товарів¹, виконання робіт, надання послуг, *не передбачається поетапного їх здавання*. Тобто, упродовж виконання замовлення не відбувається часткової передачі товарів, робіт, послуг замовнику і до закінчення дії "довгострокового" договору сторони не підписують проміжних актів, які підтверджують передачу замовникові окремих товарів, робіт, послуг і ця умова обов'язково передбачається умовами самого договору.

Якщо ж договором передбачено поетапне підписування актів готовності товарів, робіт, послуг, то для податкових цілей такий договір (контракт) не буде довгостроковим;

2) *технологічний цикл виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг довший за рік*. Відповідно до ГОСТ 3.1109-82² «технологічний процес – це частина виробничого процесу, що містить цілеспрямовані дії по зміні й (або) визначенню стану предмета праці». Згідно з ГОСТ 14.004-83, *виробничий цикл* – інтервал часу від початку до закінчення виробничого процесу виготовлення або ремонту виробу³. Водночас виробничий процес визначено як сукупність усіх людей і засобів праці, необхідних на даному підприємстві для виготовлення й ремонту продукції.

Якщо договір визначено як довгостроковий, то господарські операції здійснені в рамках такого договору оподатковуються податком на прибуток та податком на додану вартість за спеціальними правилами, застосування яких є обов'язковим для виконавців з 1 квітня 2011 року.

На замовника будівництва ці спеціальні правила оподаткування не розповсюджуються. У замовника будівельних робіт за довгостроковим контрактом, податкові наслідки виникатимуть за

¹ Нагадаємо: згідно з пп. 14.1.244 ПКУ товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи

² ГОСТ 3.1109-82 «Единая система технологической документации. Термины и определения основных понятий»

³ ГОСТ 14.004-83 «Технологична підготовка виробництва. Терміни та визначення основних понять»

загальними правилами оподаткування, установленими Податковим кодексом України.

Спеціальні правила оподаткування податком на прибуток виконавців будівельних робіт.

Об'єктом оподаткування довгострокових контрактів є оподаткований прибуток, який визначається як позитивна різниця між доходами та витрата.

При визначенні доходу виконавця довгострокового контракту п. 137.3 ст. 137 ПКУ передбачено наступне:

1) дохід від виконання довгострокового договору (контракту) виконавці будівельних робіт обчислюють самостійно розрахунковим шляхом *відповідно до ступеня завершеності виробництва* (операції з надання послуг), який визначають *за питомою вагою* витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Обчислення ступеня завершеності будівельних робіт у вигляді формули матиме такий вигляд:

$$\text{Стзв} = \frac{\sum \text{Вфакт}}{\sum \text{Вплан}}$$

$$\text{Стзв} = \frac{\text{Пн}}{\text{Пзаг}}$$

де

Стзв - ступінь завершеності виробництва (операції з надання послуг);

$\sum \text{Вфакт}$ - сума фактичних витрат звітного періоду;

$\sum \text{Вплан}$ - сума загальних витрат, запланованих виконавцем при виконанні окремого довгострокового договору (контракту)1;

Пн - обсяг послуг, наданих у звітному податковому періоді;

Пзаг - загальний обсяг послуг, які має бути надано.

Потім для визначення розміру доходу необхідно загальнодоговірну *ціну довгострокового договору* (контракту) помножити на *розрахований ступінь завершеності*, тобто формула для визначення «довгострокового» доходу має такий вигляд:

$$\text{Дз.п.} = \text{Ц} \times \text{Стзв}$$

Тут, найімовірніше, треба орієнтуватися на кошторис.

де

Дз.п. - "довгостроковий" дохід звітного періоду, грн.;

Цд - загальнодоговірна ціна довгострокового договору (контракту) без ПДВ, грн.

Дохід від виконання довгострокового договору (контракту) визначаються з наростаючим підсумком.

Відповідно до п. 137.4 ст. 137 ПКУ *датою отримання доходів*, які враховують для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнають незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань), тобто останній день звітного кварталу. Документальним підтвердженням отримання розрахункового доходу за звітний квартал є сам розрахунок у довільній формі (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Розрахунок доходу від виконання довгострокового договору (контракту) за звітний квартал поточного року

№ з/п	Період	Фактичні витрати грн.	Планові (кошторисні) витрати, грн.	Ступінь завершеності (гр.3:гр.4)	Загальнодоговір на ціна контракту, без ПДВ, грн.	Сума іншого доходу за звітний період, грн. (гр. 6 x гр. 5)
1	2	3	4	5	6	7
1	Звітний квартал поточного року	145875	800000	0,182	1200000	218400,00

Порядок визнання витрат за довгостроковим договором (контрактом)

Затрати, понесені (нараховані) у звітному періоді на виконання довгострокового договору (контракту) виконавець у повному обсязі може зарахувати до податкових витрат (абз. 2 п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу).

При обчисленні об'єкта оподаткування витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), ураховують у складі інших витрат (пп. 138.12.2 ПКУ).

Слід зауважити, що витрати можна збільшувати лише за документального їх підтвердження (п. 138.2 ст. 138 ПКУ).

Таким чином, до податкових витрат звітного періоду виконавець може включити в повному обсязі затрати, понесені (нараховані) у звітному періоді на виконання довгострокового договору (контракту).

Перерахунок зобов'язань із податку на прибуток, пов'язаних із виконанням довгострокового договору (контракту)

Після передачі замовнику права власності на товари (роботи, послуги) з довготривалим технологічним циклом виробництва виконавець повинен відкоригувати дохід (абз. 2-4 п. 137.3 ПКУ). Тобто слід порівняти дохід, фактично отриманий від виконання довгострокового договору (з урахуванням додаткових угод), із сумарним значенням доходу, відображеним за підсумками кожного звітного (податкового) періоду протягом строку виконання довгострокового договору (контракту).

У результаті такого порівняння може бути встановлено, що фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод):

1) або збігається із сумою доходу, попередньо нарахованого за наслідками кожного податкового періоду протягом виконання довгострокового договору (контракту);
2) або перевищує суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду протягом виконання довгострокового договору (контракту);
3) або менший за суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду протягом виконання довгострокового договору (контракту).

У першому випадку нічого коригувати не потрібно. Щоправда, на практиці таке трапляється доволі рідко. Тому більшість підприємств стикатимуться з останніми двома випадками. При цьому на різницю підприємству необхідно буде, відповідно, *зменшити або збільшити інший дохід з підсумками звітного періоду*, на який припадає перехід права власності на поставлені замовникові товари (роботи, послуги) з довготривалим технологічним циклом виробництва (абз. 3, 4 п. 137.3 ст. 137 ПКУ).

Процедура перерахунку подана на рисунку 3.2.

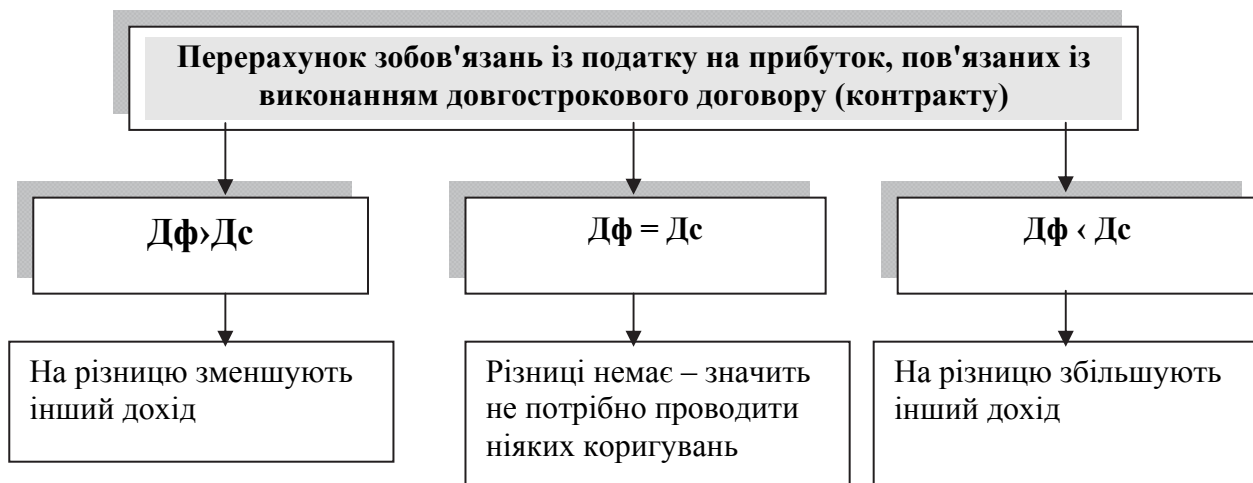


Рис. 3.2. Перерахунок зобов'язань із податку на прибуток, пов'язаних із виконанням довгострокового договору (контракту)

де

Дф – фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод), грн.;

Дс – сумарне значення доходу, відображеного за підсумками кожного звітного (податкового) періоду протягом строку виконання довгострокового договору (контракту) грн.

Таким чином, після завершення виконання довгострокового договору (контракту) виконавець повинен провести коригування фактично отриманого доходу, пов'язаного з виготовленням товарів, виконанням робіт, наданням послуг, нарахованого в попередні періоди протягом терміну дії довгострокового договору.

Спеціальні правила оподаткування довгострокових контрактів податком на додану вартість

Порядок справляння податку на додану вартість для виконавців будівельних робіт у рамках довгострокового контракту має особливості, а саме:

1) відповідно до п. 187.9 ст. 189 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість виконавця довгострокові договорів (контрактів) є *дата фактичної передачі ним результатів робіт* за такими договорами (контрактами), що підтверджується документально - актами виконаних робіт;

2) *база оподаткування* за довгостроковими договорами (контрактами) визначається відповідно до п. 188.1 ст. 188 ПКУ Вона

дорівнює загальнодоговірній ціні довгострокового договору (контракту), але не нижче звичайних цін¹ (п. 188.1 ПКУ);

3) податковий кредит у виконавця будівельних робіт виникає за загальними правилами пп. 198.3, 198.6, ст. 198 та п. 201.11 ст. 201 ПКУ. Слід зауважити, що податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 розділу I Кодексу. При застосуванні цієї норми необхідно врахувати, що згідно з абзацом третім розділу XIX Кодексу «Прикінцеві положення» ст. 39 набирає чинності з 1 січня 2013 року.

Податковий кредит виконавця будівельних робіт складається із сум ПДВ, нарахованих (сплачених) платником податку протягом звітного періоду за основною ставкою або за нульовою ставкою у зв'язку з:

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

б) придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів, у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку. Отже, основною умовою віднесення сум ПДВ, сплачених (нарахованих) у зв'язку з придбанням товарів, послуг та основних фондів, до податкового кредиту, є їх використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

При визначенні сум податкового кредиту слід ураховувати приписи п.198.6 ст.198 ПКУ, якими передбачено:

- по-перше, у разі, коли платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом дванадцяти місяців з дати виписки податкової накладної;

- по-друге, платники податку, що застосовували касовий метод до набрання чинності цим Кодексом або застосовують касовий метод, мають право на включення до податкового кредиту сум податку на

¹ До 01.01.2013р. звичайні ціни слід визначати ще за вимогами п.1.20 Закону про прибуток, згідно пп.2.п.2 р.XIX ПКУ

підставі податкових накладних, отриманих протягом шістдесяти календарних днів з дати списання коштів із банківського рахунка платника податку.

Крім того, відповідно до приписів п. 200.1 ст. 200 ПКУ сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Оподаткування податком на додану вартість у рамках довгострокового контракту замовника будівництва.

Згідно з приписами п. 198.2 ст. 198 ПКУ: датою виникнення права замовника на віднесення сум до податкового кредиту з договорів (контрактів), визначених довгостроковими відповідно до п. 187.9 ст. 187 ПКУ вважають дату фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами). Тобто лише при отриманні від виконавця товарів (результатів робіт, послуг) замовник має право збільшити податковий кредит на суму ПДВ, віднесена до вартості послуг виконавця (на підставі отриманої від нього податкової накладної).

3.3. Порядок оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла

Згідно з підпунктом 197.15 статті 197 розділу V Податкового кодексу України звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти.

Механізм будівництва доступного житла визначається Законом України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва»¹, із змінами і доповненнями (далі - Закон № 800). Визначення поняття доступного житла надане в законі.

Доступне житло - це збудовані і ті, що будуються за державної підтримки житлові будинки (комплекси) та квартири (пункт 1 статті 4 Закону № 800)

¹ Закон України від 25.12.2008 р. N 800-VI «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва»

Крім того, ст. 4 цього закону визначений перелік умов, які мають бути дотримані при будівництві доступного житла, та яким має відповідати житло, що належить до категорії доступного житла, а саме:

<p>1) <i>адресність фінансування</i>: державна підтримка будівництва доступного житла полягає у сплаті державою 30 % вартості будівництва (придбання) доступного житла та/або наданні пільгового іпотечного житлового кредиту в уповноваженому банку громадянам, які потребують поліпшення житлових умов відповідно до законодавства (пункт 2 статті 4 Закону № 800);</p>
<p>2) <i>джерело фінансування</i>: державна підтримка будівництва (придбання) доступного житла здійснюється за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів (пункт 7 статті 4 Закону № 800);</p>
<p>3) <i>обсяги державної підтримки</i>: державна підтримка надається з розрахунку не більше ніж 21 квадратний метр на одну особу та додатково 10,5 квадратних метра загальної площі житла на сім'ю. Решту вартості житла сплачує громадянин, який уклав договір про будівництво (придбання) доступного житла, за власні кошти (пункт 3 статті 4 Закону № 800);</p>
<p>4) <i>державна підтримка</i> для будівництва (придбання) доступного житла надається сім'ям та самотнім громадянам лише один раз. Право на отримання такої підтримки вважається використаним з моменту отримання громадянином такого житла у власність (пункт 6 статті 4 Закону № 800);</p>
<p>5) <i>технічні умови</i>: доступне житло має відповідати архітектурно-планувальним і технічним вимогам, що встановлюються державними будівельними нормами з обов'язковим урахуванням вимог до енергозбереження (пункт 9 статті 4 Закону №800);</p>
<p>6) <i>здійснення контролю</i>: контроль за будівництвом та прийняттям в експлуатацію об'єктів доступного житла покладається на Раду Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київську і Севастопольську міські державні адміністрації та центральний орган виконавчої влади з питань будівництва та архітектури (пункт 8 статті 4 Закону № 800).</p>

Крім того, цим законом передбачено низку умов для створення умов щодо здешевлення вартості будівництва доступного житла (п. 11 ст. 4 Закону № 800), які передбачають виконання таких умов:

- окремі умови для виділення земельних ділянок під будівництво: надання органами місцевого самоврядування в користування забудовнику земельної ділянки під будівництво доступного житла без проведення аукціону з установленням річного розміру плати за користування земельними ділянками на рівні розміру плати за землю, що встановлюється Податковим кодексом України;

- установа строку для початку будівництва: проектні та будівельно-монтажні роботи на таких земельних ділянках повинні розпочатися не пізніше ніж за три роки з дня надання земельної ділянки. У разі недотримання цього строку земельна ділянка повертається у власність органам місцевого самоврядування;

- зменшення обов'язкових платежів: звільнення будівництва житла від пайової участі (внеску) на розвиток інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури населених пунктів;

- технічні умови: визначення архітектурно-планувальних та технічних норм і вимог до доступного житла; використання економічних і теплоефективних проектів житлових будинків масового застосування на основі проектів повторного використання; використання місцевої сировини, матеріалів і виробів вітчизняного виробництва;

- здешевлення іпотечних житлових кредитів шляхом здійснення рефінансування уповноважених банків Національним банком України або Державною іпотечною установою під заставу облігацій, емітованих такою установою під державну гарантію;

- зменшення податкового навантаження на громадян через поширення механізму податкового кредиту на видатки, понесені ними для будівництва (придбання) доступного житла;

- інноваційні технології: залучення до виконання робіт техно-парків, технополісів та зон інвестиційно-інноваційного розвитку, створених у регіонах; застосування раціональних конструктивних та інженерних рішень, запровадження енергоефективних інноваційних технологій, у тому числі нанотехнологій.

Порядок надання державної підтримки для забезпечення громадян доступним житлом затверджено постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку надання державної підтримки для забезпечення громадян доступним житлом»¹, а

¹ Постанова Кабінету Міністрів України від 11.02.2009 р. № 140 "Про затвердження Порядку надання державної підтримки для забезпечення громадян доступним житлом"

постановою Кабінету Міністрів України від 11.11.2009 р. № 1249 затверджено Державну цільову соціально-економічну програму будівництва (придбання) доступного житла на 2010 - 2017 роки, у рамках якої доручено Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям розробити та затвердити регіональні програми будівництва (придбання) доступного житла на 2010 - 2017 роки.

На виконання цього пункту Міністерством регіонального розвитку та будівництва України розроблено Методичні рекомендації щодо порядку розроблення таких регіональних програм¹. При цьому однією з вимог до таких регіональних програм є необхідність їх затвердження рішенням сесії Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських рад (відповідно для кожного регіону), а також передбачено щорічне звітування про результати виконання таких програм перед Мінрегіонбудом у визначені ним терміни за встановленими ним формами.

У додатках до Методичних рекомендацій Мінрегіонбуду затверджено створення Паспорту регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла у відповідному регіоні, у якому вказуються виконавці цієї програми та прогностичні обсяги фінансування в розрізі джерел фінансування (державний бюджет, місцевий бюджет, кошти населення), а також створення Переліку земельних ділянок, виділених під будівництво доступного житла у відповідному регіоні, до якого мають бути включені всі земельні ділянки, виділені рішенням сесії відповідного органу місцевого самоврядування під будівництво доступного житла.

Таким чином, застосовувати податкову пільгу щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла, установлену підпунктом 197.15 статті 197 розділу V Кодексу, мають право лише ті суб'єкти господарювання - платники податку на додану вартість, які є *забудовниками та визначені виконавцями* регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла у відповідному регіоні (вказані у паспорті такої програми) і безпосередньо здійснюють будівельно-монтажні роботи. При цьому земельні ділянки, на яких здійснюється таке будівництво, мають бути включені до відповідного переліку, а саме будівництво має

¹ Лист Мінрегіонбуду від 11.02.2010 р. № 12/19-2-8-14-1375

відповідати всім перерахованим вище вимогам щодо фінансування, технічних та інших умов, визначених як Законом № 800, так і відповідними нормативно-правовими актами, розробленими на виконання цього закону.

Інші суб'єкти господарювання - платники податку на додану вартість, які виконують роботи для забезпечення будівництва доступного житла за договорами субпідряду з виконавцями регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла, права на використання пільги з оподаткування не мають та надають послуги виконавцям з нарахуванням податку на додану вартість за повною ставкою за загальновстановленими правилами.

При формуванні податкового кредиту платники податку на додану вартість, які отримали право застосовувати податкову пільгу щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла, встановлену підпунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ, повинні враховувати вимоги статті 198 Кодексу, пунктом 198.4 якої визначено, що у разі, якщо платник податку придбає (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не належать до податкового кредиту зазначеного платника, а також статті 199 ПКУ, якою визначено правила пропорційного віднесення сум податку до складу податкового кредиту.

3.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з поставки об'єктів житлової нерухомості

Нерухомість належить до найцінніших й одночасно найменш ліквідних активів. Часто трапляється так, що умови ведення бізнесу (наприклад, розширення та перепрофілювання бізнесу або зменшення потужностей і згортання певних видів діяльності) вимагають продажу тієї чи іншої нерухомості.

Поняття «нерухомі речі (нерухоме майно, нерухомість)» визначено нормами статті 181 Цивільного кодексу України (далі – ЦК) і включає в себе земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Крім того, встановлено, що до

нерухомих речей можуть відноситися також повітряні та морські судна, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації.

Разом з тим, норми Податкового кодексу України не містять визначення «нерухомість», а лише поняття «житлова нерухомість».

Об'єкти житлової нерухомості – це будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачі та садові будинки (п. 14.1.129 Податкового кодексу).

Об'єкти житлової нерухомості у свою чергу діляться на наступні типи:

<i>житловий будинок - будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, установлених законом, іншими нормативно-правовими актами і призначена для постійного проживання в ньому. Житлові будинки поділяються на житлові будинки садибного типу та житлові будинки квартирного типу різної поверховості;</i>
<i>житловий будинок садибного типу - житловий будинок, розташований на окремії земельній ділянці, що складається із житлових та допоміжних (нежилих) приміщень;</i>
<i>прибудова до житлового будинку - частина будинку, розташована за межами контуром його капітальних зовнішніх стін і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну;</i>
<i>квартира - ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного в ньому проживання;</i>
<i>котедж - одно-, півтораповерховий будинок невеликої житлової площі для постійного або тимчасового проживання з присадибною ділянкою;</i>
<i>кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах - ізольовані приміщення в квартирі, у якій проживають два або більше квартиронаймачів;</i>
<i>садовий будинок - будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідає нормативам, встановленим для житлових будинків;</i>
<i>дачний будинок - житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.</i>

Варто зазначити, що операції з поставки нерухомості оформляються договором купівлі-продажу, за яким одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується

прийняти майно і сплатити за нього певну грошову суму (ст. 655 ЦК). При цьому відповідно до норм статті 657 ЦК договір купівлі-продажу земельної ділянки, єдиного майнового комплексу, житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна укладається у письмовій формі і підлягає нотаріальному посвідченню, крім договорів купівлі – продажу майна, яке перебуває у податковій заставі .

При цьому нормами статті 334 ЦК встановлено правило, згідно з яким право власності на майно за договором, який підлягає нотаріальному посвідченню, виникає у набувача з моменту такого посвідчення.

Права на нерухоме майно, що підлягає державній реєстрації, виникають з дня такої реєстрації відповідно до закону. Так, відповідно до норм статей 3 – 4 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»¹ права на нерухоме майно та їх обтяження, що підлягають реєстрації, виникають з моменту такої реєстрації.

При цьому обов'язковій державній реєстрації підлягають речові права та обтяження на нерухоме майно, розміщене на території України, яке належить:

✓ фізичним та юридичним особам;
✓ державі в особі органів, уповноважених управляти державним майном;
✓ іноземцям та особам без громадянства;
✓ іноземним юридичним особам;
✓ міжнародним організаціям, іноземним державам;
✓ територіальним громадам в особі органів місцевого самоврядування.

Отже, вже реєстрації підлягає вже не договір, а саме право, що свідчить про дію такого договору з моменту його укладення і про те, що зобов'язання по них повинні виконуватися до реєстрації права власності.

Однак звертаємо увагу, що сторони договору можуть установити інший момент переходу права власності на нерухомість, наприклад, момент здійснення повної оплати за договором. Так, відповідно до норм статті 697 ЦК договором може бути встановлено, що «право власності на переданий покупцеві товар зберігається за

¹ Закон України від 01.07.2004 № 1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»

продавцем до оплати товару або настання інших обставин». У цьому разі покупець не має права до переходу до нього права власності розпоряджатися майном, якщо інше не встановлено договором, законом або не впливає із призначення та властивостей майна.

Документальне оформлення операцій з поставки об'єктів житлової нерухомості.

Основними документами, які беруть участь у процесі поставки об'єктів нерухомості, є:

- технічний паспорт та виписка на нерухомість (у разі продажу частини нерухомості – виписка на частину будівлі, яка продається);
- нотаріально завірений договір купівлі-продажу нерухомості;
- правовстановлюючий документ на об'єкт нерухомості (у разі продажу частини нерухомості правовстановлюючий документ повинен бути не на частину, а на весь будинок);
- витяг з Реєстру прав власності на нерухоме майно;
- техпаспорт на будівлю (або частина будівлі – залежно від того, що саме продається);
- довідка про балансову вартість будівлі (або частини будівлі);
- документ, що свідчить про правовий режим ділянки землі, на якій розташована нерухомість.

До правовстановлюючих документів на нерухомість, на підставі яких здійснюється державна реєстрація прав, належать:

- договір купівлі-продажу, укладених у порядку, установленому законом; свідоцтво про право власності на нерухоме майно;
- свідоцтва про право власності, видані органами приватизації наймачам житлових приміщень у державному та комунальному житловому фонді;
- державні акти на право власності або постійного користування на земельну ділянку у випадках, установлених законом;
- рішення суддів, що вступили в законну силу;
- інші документи, що підтверджують виникнення, перехід, припинення прав на нерухоме майно, поданих органу державної реєстрації прав разом із заявою.

Суттєвою умовою договору поставки об'єктів житлової нерухомості є ціна продажу нерухомості. Відповідно до норм статті 632 ЦК ціна в договорі встановлюється за домовленістю сторін. Якщо ж ціна у договорі не встановлена і не може бути визначена виходячи з

його умов, вона визначається виходячи із звичайних цін, що склалися на аналогічні товари, роботи або послуги на момент укладення договору. Разом з тим, для цілей оподаткування ціна договору не повинна бути меншою від «звичайної ціни», поняття якої визначено пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу.

Це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено нормами податкового законодавства. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Якщо контрактна ціна має відхилення більше 20% від звичайної (ринкової) ціни, то таку контрактну ціну можна вважати звичайною. При цьому, слід враховувати, що з 01.01.2013 набули чинності положення статті 39 Податкового кодексу з питань визначення звичайних цін.

Основними методами визначення звичайної ціни є:

- метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;
- «втрати плюс»;
- розподілу прибутку і чистого прибутку.

При неможливості застосування цих методів звичайна ціна для цілей оподаткування, може бути визначена виходячи з результатів незалежної оцінки майна та майнових прав, яка проводиться суб'єктом оціночної діяльності відповідно до норм Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»¹.

Норми статті 7 Закону про оцінку майна передбачають деякі випадки обов'язкової незалежної експертної оцінки, в інших випадках така оцінка здійснюється за бажанням власника. Однак для підтвердження відповідності ціни договору рівню звичайних цін доцільно проводити експертну оцінку.

Оподаткування податком на додану вартість поставок об'єкту житлової нерухомості

У відповідності до п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції з поставки товарів (в тому числі і об'єктів житлової нерухомості) місце поставки яких знаходиться на митній території України.

¹ Закон України від 12.07.2001 № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»

Поставкою товарів, згідно з підпункту 14.1.191 Податкового кодексу, вважається будь-яка передача права власності на товари, в тому числі продаж нерухомого майна.

Разом з тим, відповідно до пп. 197.1.14 п. 197.1 ст. 197 Податкового кодексу звільняються від оподаткування операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання.

У цьому підпункті *перше постачання житла* (об'єкта житлового фонду) означає:

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| а) першу передачу готового новозбудованого житла (об'єкта житлового фонду) у власність покупця або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження такого житла за рахунок замовника; |
| б) перший продаж реконструйованого або капітально відремонтованого житла (об'єкта житлового фонду) покупцю, який є особою іншою, ніж власник такого об'єкта на момент виведення його з експлуатації (використання) у зв'язку з такою реконструкцією або капітальним ремонтом, або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) на таку реконструкцію чи капітальний ремонт за рахунок замовника. |

Ураховуючи вищезазначене, операцією з першого постачання житла вважатиметься операція з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) першому власникові такого житла, незалежно від джерел фінансування будівництва:

- ✓ чи за рахунок власних коштів підприємства забудовника;
- ✓ чи за рахунок учасників фонду фінансування будівництва;
- ✓ чи за кошти держателів облігацій.

Така операція з *першого постачання* житла підлягає оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах. При цьому вартість такого житла визначається виходячи зі звичайних цін.

Операції з поставки послуг зі спорудження житла за рахунок замовника (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за правилом першої події, встановленим пунктом 187.1 статті 187 Кодексу.

Одночасно слід зазначити, що відповідно до пункту 198.4 статті 198 Кодексу, якщо платник податку придбаває (виготовляє) товари (послуги) та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не належать до податкового кредиту зазначеного платника.

За правилом «першої події», відповідно до п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу, датою виникнення податкових зобов'язань з першої поставки житлової нерухомості вважається або дата переходу права власності на нього, або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок підприємства як оплата продажу майна.

У разі, якщо сторони договору купівлі-продажу нерухомого майна передбачили перехід права власності на нього після здійснення повної оплати, то податкові зобов'язання у продавця з продажу такої нерухомості виникнуть не в момент державної реєстрації права власності покупця, а раніше – у момент отримання від покупця коштів в оплату такого майна.

Що стосується дати відображення права на податковий кредит з ПДВ у покупця, то, за аналогією з порядком нарахування податкових зобов'язань продавцем при продажу нерухомості, за її придбання датою виникнення права на податковий кредит для покупця буде вважатися дата державної реєстрації його права власності на об'єкт нерухомого майна.

Якщо ж договором передбачена така реєстрація тільки після здійснення покупцем повної оплати, то датою, на яку в покупця виникає право на податковий кредит, є дата списання коштів з банківського рахунку покупця в оплату такої нерухомості. Державна реєстрація права власності на об'єкт нерухомості, здійснена після повної його оплати покупцем, податкових наслідків уже не буде.

База оподаткування операції з першої поставки об'єктів житлової нерухомості визначається, виходячи з її договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, про що свідчать норми пункту 188.1 ст. 188 Податкового кодексу.

Варто зазначити, що при продажу землі нормами підпункту 197.1.21 Податкового кодексу передбачено пільгу. Так, якщо проводиться операція з поставки (продажу, передачі) земельної ділянки, на якій розміщений об'єкт нерухомості, як окремого об'єкта, то така операція з відчуження звільняється від оподаткування ПДВ (за умови відображення в обліку придбання такої ділянки як окремого об'єкта).

У випадку, якщо проводяться операції з першої поставки (продажу, передачі) об'єкта житлової нерухомості разом із землею під ним, яка враховується у загальній вартості об'єкта нерухомості (включається в його вартість), то такі операції підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах.

Наступні операції з поставки об'єкта житлової нерухомості не оподатковуються податком на додану вартість.

3.5. Пільгове оподаткування інвестиційних проектів будівництва у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання і водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництво курортно-рекреаційних об'єктів й об'єктів туристичної інфраструктури

Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України¹ «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки», визначено перелік пріоритетних галузей економіки України (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Перелік пріоритетних галузей економіки України

Галузь	Вид економічної діяльності
Агропромисловий комплекс	✓ виробництво, зберігання харчових продуктів, у тому числі дитячого харчування, а також виробництво біопалива, з орієнтацією на імпортозаміщення
Житлово-комунальний комплекс	✓ створення об'єктів поводження з відходами (побутовими, промисловими та відходами, які утворилися в результаті добування та перероблення корисних копалин і виробництва електричної та теплової енергії); ✓ будівництво, реконструкція і технічне перенаснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення
Машинобудівний комплекс	✓ виробництво нових та імпортозаміщуючих видів комп'ютерів, електронної та оптичної продукції, машин і устаткування, електричного устаткування, автотранспортних та інших транспортних засобів
Транспортна інфраструктура	✓ будівництво, реконструкція і технічне переоснащення у сфері транспортної інфраструктури
Курортно-рекреаційна сфера і туризм	✓ будівництво курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури
Переробна промисловість	✓ імпортозаміщуюче металургійне виробництво

¹ Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.08.2013 № 843-р «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки»

До видів діяльності пріоритетних галузей віднесено і будівництво, реконструкцію і технічне переоснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництво курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури.

Таким чином, податковим законодавством передбачено податкове стимулювання замовників будівництва, що здійснюють інвестиційні проекти у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництві курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури, з метою залучення інвестицій, у тому числі іноземних.

Інвестиційним проектом у пріоритетній галузі економіки, у т.ч. в окремих видах будівництва, вважається інвестиційний проект, що передбачається реалізувати на новоствореному або діючому підприємстві, на якому буде проведено реконструкцію або модернізацію (за обов'язкової умови виділення окремого структурного підрозділу, на якому буде реалізовуватися інвестиційний проект) та який одночасно відповідає встановленим законодавством критеріям (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Критерії інвестиційного проекту в пріоритетній галузі економіки, у т.ч. в окремих видах будівництва

Показники	Критерії для суб'єктів підприємництва		
	великого	середнього	малого
1) загальна кошторисна вартість інвестиційного проекту перевищує суму, еквівалентну (млн. євро)	3,0	1,0	0,5
2) кількість створених нових робочих місць для працівників, які безпосередньо задіяні у виробничих процесах (одиниць) збудованих, реконструйованих об'єктів	150	50	25
4) середня заробітна плата працівників	не менше ніж у 2,5 раза перевищує розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного (податкового) року (у 2014 р. - розмір мінімальної заробітної плати 1218 грн.)		

Інвестиційні проекти, на яких розповсюджуються спеціальний порядок оподаткування, підлягають схваленню Кабінетом Міністрів України та державній реєстрації спеціальним уповноваженим органом при Кабінеті Міністрів України у порядку, установленому Кабінетом Міністрів України. Однак якщо протягом двох років з дня державної реєстрації інвестиційного проекту не досягнуто показників, установлених податковим законодавством, то строк дії державної реєстрації інвестиційного проекту припиняється.

У разі включення в Державний реєстр інвестиційного проекту суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти з будівництва, реконструкції і технічного переоснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання і водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництво курортно-рекреаційних об'єктів й об'єктів туристичної інфраструктури надаються такі податкові пільги:

- | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2022 року включно, при ввезенні в митному режимі імпорту на митну територію України устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, що звільняються від оподаткування ввізним митом, за умови, що зазначені товари ввозяться суб'єктами господарювання виключно для реалізації інвестиційних проектів та не є підакцизними; виготовлені не більше трьох років до моменту державної реєстрації інвестиційного проекту та не були у використанні; не виробляються в Україні та не мають аналогів в Україні; |
| 2) погашення податкових зобов'язань з імпортного податку на додану вартість може здійснюватися шляхом надання платником податкового векселя зі строком погашення на 60-й календарний день, з дня видачі його митному органу, у виключно грошовій формі, шляхом перерахунку коштів до Держбюджету; |
| 3) ставки податку на прибуток, отриманий від реалізації інвестиційних проектів суб'єктами господарювання, оподатковується за ставкою:
- з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2017 року включно – 0 відсотків;
- з 1 січня 2018 року до 31 грудня 2022 року включно – 8 відсотків;
- з 1 січня 2023 року – 16 відсотків; |
| 4) прискорений метод амортизації основних засобів, що використовуються в період реалізації інвестиційного проекту та входять до груп 2 (капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом) і групи 3 (будівлі). |

Разом з тим, податковим законодавством обмеження, а саме:

по-перше, сума податкових пільг з податку на прибуток підприємств, наданих суб'єкту господарювання відповідно до цього підрозділу під час реалізації інвестиційних проектів у пріоритетних галузях економіки, не може перевищувати обсяг інвестицій, фактично здійснених таким суб'єктом господарювання.

При досягненні таким суб'єктом господарювання суми податкових пільг з податку на прибуток у розмірі, що дорівнює сумі фактично здійснених інвестицій, прибуток, отриманий у звітних періодах, наступних за звітним періодом, в якому було досягнуто такого розміру податкових пільг, оподатковується на загальних підставах без застосування особливостей, передбачених цим підрозділом.

Слід зауважити, що суб'єкт господарювання повинен подавати разом з податковою декларацією з податку на прибуток, інформацію в довільній формі про розмір податкових пільг, отриманих у звітних періодах відповідно до цього підрозділу.

По-друге, суб'єкти господарювання, що реалізують інвестиційні проекти, повинні вести окремий податковий облік доходів та витрат, пов'язаних з отриманням прибутку від реалізації інвестиційних проектів у пріоритетних галузях економіки, що звільняються від оподаткування за загальними правилами в порядку, визначеному пунктом 152.11 статті 152 Податкового кодексу.

В-третьє, якщо протягом двох років з дня схвалення інвестиційного проекту або у наступні роки не досягнуто критеріїв, установлених Законом України «Про стимулювання інвестиційної діяльності в пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць», або в разі відмови суб'єкта господарювання від реалізації інвестиційного проекту, то він втрачає право на застосування правил оподаткування та зобов'язаний сплатити податок на прибуток на загальних підставах за весь період реалізації інвестиційного проекту.

По-четверте, суми коштів, не сплачені до бюджету в результаті наданих пільг з податку на прибуток, використовуються платником податку на цілі та в порядку, передбачені пунктом 21 підрозділу 4 Податкового кодексу, а саме:

<p>1) суми вивільнених коштів (суми податку, які не сплачуються до бюджету та залишаються в розпорядженні платника податку) спрямовуються таким платником на:</p> <ul style="list-style-type: none"> - створення чи переоснащення матеріально-технічної бази; - збільшення обсягу виробництва (надання послуг); - запровадження новітніх технологій; - повернення кредитів (у тому числі отриманих до дня набрання чинності Податкового кодексу), використаних на зазначені цілі, та сплату процентів за ними. При цьому якщо платником податку для погашення кредиту, використаного на зазначені цілі, та сплату процентів за ним отримано кредит (кредити) рефінансування, то для цілей цього пункту враховуються лише суми, які сплачуються платником за кредитом (кредитами) рефінансування;
<p>2) напрями використання коштів мають бути пов'язані з діяльністю платника податку, прибуток (дохід) від якої звільняється від оподаткування;</p>
<p>3) з метою оподаткування суми вивільнених коштів визнаються доходами одночасно з визнанням витрат, понесених за рахунок цих коштів, у розмірі таких витрат;</p>
<p>4) у разі невикористання вивільнених коштів за цільовим призначенням, протягом 1095 днів з дати закінчення періоду, за результатами якого платник податку залишив такі кошти у своєму розпорядженні, платник податку зобов'язаний:</p> <ul style="list-style-type: none"> - збільшити податкові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, у якому спливає граничний термін використання сум вивільнених коштів; - сплатити пеню, нараховану відповідно до податкового законодавства.

Основні терміни і поняття

Будівництво

Будівельний контракт

Довгостроковий договір (контракт)

Ступінь завершеності будівельних робіт

Доступне житло

Об'єкти житлової нерухомості та їх склад

Перша поставка житла

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Що є об'єктом будівництва?
2. Що собою являє будівельний контракт?
3. Що таке довгостроковий контракт?
3. Як визначається дохід за довгостроковим контрактом?
6. Як визначається ступінь завершеності будівництва?
7. У яких випадках перераховується дохід за довгостроковим контрактом після завершення будівництва?
8. Який порядок визначення затрат за довгостроковим контрактом?
9. У чому полягають особливості оподаткування довгострокових контрактів податком на додану вартість у виконавця?
10. Як оподатковуються податком на додану вартість операції за довгостроковим контрактом у замовника?
11. Який порядок оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла ?
12. У чому полягають особливості оподаткування першої поставки об'єкта житлової нерухомості?
13. Які податкові пільги впроваджені для інвестиційних проектів з будівництва у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання і водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництва курортно-рекреаційних об'єктів й об'єктів туристичної інфраструктури?

Тестові завдання

1. Довгостроковий договір (контракт) – це

А) договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання;

Б) це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або

взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням;

В) договір на виготовлення спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування і укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання;

Г) це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання.

2. Дохід від операції за довгостроковим контрактом визначається:

А) розрахунковим методом з урахування ступеня завершення робіт;

Б) касовим методом, із врахуванням сум грошових коштів, що оприбутковані в касу виконавця чи на його поточний рахунок;

В) методом нарахування, за документально підтвердженими фактами передачі права власності;

Г) гібридним методом (по першій події).

3. Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість виконавця довгострокових договорів (контрактів) є:

А) дата фактичної передачі ним результатів робіт за такими договорами (контрактами), що підтверджується документально - актами виконаних робіт;

Б) дата оплати результатів робіт за такими договорами (контрактами), що підтверджується документально – виписками банку;

В) дата «першої події», що сталася;

Г) відсутня правильна відповідь.

4. Датою виникнення права замовника на віднесення сум до податкового кредиту з договорів (контрактів), визначених довгостроковими є:

А) дата перерахування коштів на поточні рахунки виконавця;

Б) дата «першої події»;

В) дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами);

Г) відсутня правильна відповідь.

5. Платниками податку, які мають пільгу, при виконанні будівельно-монтажних робіт з доступного житла є:

А) лише забудовники, що безпосередньо здійснюють будівельно-монтажні роботи;

Б) забудовники та визначені виконавцями регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла у відповідному регіоні (вказані у паспорті такої програми) і безпосередньо здійснюють будівельно-монтажні роботи;

В) лише визначені виконавцями регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла у відповідному регіоні (вказані у паспорті такої програми);

Г) відсутня правильна відповідь.

6. Податком на додану вартість операції з поставки об'єктів житлової нерухомості:

А) оподатковуються усі операції поставки об'єктів житлової нерухомості оподатковуються;

Б) всі операції поставки об'єктів житлової нерухомості звільняються від оподаткування;

В) оподатковуються виключно операції з першої поставки об'єктів житлової нерухомості;

Г) відсутня правильна відповідь.

7. До пріоритетних галузей української економіки, що включені до складу пріоритетних, згідно з Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.08.2013 № 843-р «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки» належать:

А) агропромисловий комплекс (виробництво, зберігання харчових продуктів); Житлово-комунальний комплекс (створення об'єктів поводження з відходами та будівництво, реконструкція і технічне переоснащення у сфері тепlopостачання, централізованого водopостачання та водовідведення); Машинобудівний комплекс (виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної

продукції, машин і устаткування, електричного устаткування, автотранспортних та інших транспортних засобів);

Б) транспортна інфраструктура (будівництво, реконструкція і технічне переоснащення у сфері транспортної інфраструктури);

В) курортно-рекреаційна сфера і туризм (будівництво курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури);

Г) усі відповіді правильні.

8. До критеріїв інвестиційного проекту у пріоритетній галузі економіки, що встановлені Податковим кодексом України належать:

А) загальна кошторисна вартість перевищує суму, еквівалентну: 3 мільйонам євро – для суб'єктів великого підприємництва; 1 мільйону євро – для суб'єктів середнього підприємництва; 500 тисячам євро – для суб'єктів малого підприємництва;

Б) кількість створених нових робочих місць для працівників, які безпосередньо задіяні у виробничих процесах, перевищує: 150 – для суб'єктів великого підприємництва; 50 – для суб'єктів середнього підприємництва; 25 – для суб'єктів малого підприємництва;

В) середня заробітна плата працівників не менше ніж у 2,5 раза перевищує розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року;

Г) усі відповіді правильні.

9. Ставкою податку на прибуток, якою оподатковується прибуток, отриманий від реалізації інвестиційних проектів суб'єктами господарювання?

А) з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2017 року включно – 0 відсотків;

Б) з 1 січня 2018 року до 31 грудня 2022 року включно – 8 відсотків;

В) з 1 січня 2023 року – 16 відсотків;

Г) усі відповіді правильні.

10. При ввезенні в митному режимі імпорту на митну територію України устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, що ввозяться суб'єктами господарювання виключно для реалізації інвестиційних проектів?

А) з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2022 року включно звільняються від оподаткування ввізним митом, за умови, що зазначені товари не є підакцизними; виготовлені не більше трьох років до моменту державної реєстрації інвестиційного проекту та не були у використанні; не виробляються в Україні та не мають аналогів в Україні;

Б) з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2022 року включно, звільняються від оподаткування ввізним митом, без будь-яких умов;

В) оподатковуються ввізним митом, при ввезенні в митному режимі імпорту на митну територію України все устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, що ввозяться суб'єктами господарювання виключно для реалізації інвестиційних проектів;

Г) відсутня правильна відповідь.

ТЕМА 4. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ

- 4.1. Загальні положення транспортно-експедиторської діяльності.
- 4.2. Особливості оподаткування транспортно-експедиторської діяльності податком на прибуток.
- 4.3. Особливості оподаткування поставки транспортно-експедиторських послуг податком на додану вартість.

4.1. Загальні положення транспортно-експедиторської діяльності

Розвиток як світової економіки, так і української спонукає до зростання міжнародного та національного товарообміну. У свою чергу зростає і роль експедиторських організацій, адже експедитор є основним посередником між продавцем товару та його покупцем, обираючи найбільш вигідного перевізника, найбільш короткий та вигідний шлях перевезення. А тому актуальним питанням сьогодні залишається правове регулювання діяльності транспортно-експедиторських компаній на міжнародному та національному рівнях.

Згідно із Законом України «Про транспортно-експедиторську діяльність» під *транспортно-експедиторською діяльністю* розуміється підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів.

Правове регулювання транспортно-експедиторської діяльності здійснюється на рівні національного та міжнародного законодавства.

Основним завданням державного регулювання транспортно-експедиторської діяльності є захист економічних інтересів України, подальше становлення, розвиток та формування ринку транспортно-експедиторських послуг.

Відносини в галузі транспортно-експедиторської діяльності регулюються:

- ✓ Цивільним кодексом України від 16.01.2003 року № 435-IV;
- ✓ Господарським кодексом України від 16.01.2003 року № 436-IV;
- ✓ Законом України від 01.07.2004 року №1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність» ;

✓ Законом України від 16.04.1991 року № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність»;

✓ Законом України від 20.10.1999 року № 1172-XIV «Про транзит вантажів»;

✓ Законом України від 10.11.1994 року № 232/94-ВР «Про транспорт»;

✓ також іншими нормативно-правовими актами, що видаються відповідно до них.

Національне законодавство України, як і інших країн, відіграє важливу роль у правовому регулюванні міжнародних перевезень. Це пояснюється тим, що деякі умови, пов'язані з договорами перевезення, неможливо уніфікувати, і тому вони залишені навмисно для юрисдикції норм національного права; норми міжнародного права мають пропуски, які можна змінити тільки шляхом звернення до національного права окремих країн; міжнародні угоди та конвенції передбачають видання, у порядку внутрішнього законодавства, спеціальних норм, які відображають особливості міжнародних сполучень, що відповідають інтересам окремих країн.

На рівні міжнародного законодавства транспортно-експедиторська діяльність регульована великим масивом законодавства, яке за загальним принципом систематизації міжнародних договорів по об'єкту правового регулювання транспортні угоди і конвенції поділяють на сім груп:

– групу угод про загальні принципи діяльності окремих видів транспорту (Женевська конвенція 1958 року про правовий режим морських просторів, Конвенція про дорожній рух 1968 року та ін.); угод про організації міжнародного сполучення;

– угод та конвенцій, які належать до міжнародного приватного права (Брюссельська конвенція про уніфікацію декількох правил про коносамент 1924 р., Конвенція ООН про змішані перевезення вантажів (Женева) 1980 р. та Правила ЮНКТАД – МТП по відношенню до документів змішаних перевезень (Женева) 1992 р.);

– угод про тарифи на перевезення; угод, які містять норми, що розроблені для стимулювання перевезень та полегшення їх здійснення;

– угод, які регламентують специфічні аспекти транспортної діяльності (Угода про рятування на морі; Йорк-Антверпенські правила про загальні аварії 1994 р.);

– угод правозахисного характеру.

Правове регулювання відносин, які виникають із здійснення міжнародних перевезень, має певну специфіку тому що найважливіші умови визначенні в міжнародних угодах – транспортних конвенціях, що є основним джерелом регулювання у цій сфері відносин. Угоди містять уніфіковані матеріально-правові норми, необхідні для врегулювання суперечок, що найчастіше виникають при морських та автомобільних міжнародних перевезеннях. Норми конвенцій про міжнародні перевезення є імперативними. Міжнародні транспортні конвенції мають і колізійні норми, до яких звертаються в разі відсутності уніфікованих правових норм. Переважно договірні колізійні норми відсилаються до вітчизняного законодавства.

На сьогодні для створення ефективної системи державного регулювання ринку транспортних послуг потрібно почати з формулювання та закріплення на законодавчому рівні закріпити визначення основних понять, які стосуються транспортно-експедиторської діяльності. Крім того, вбачається необхідним привести вже чинне національне законодавство у відповідність із нормами міжнародних нормативних актів, які регулюють перевезення та експедиторську діяльність.

Послуги транспортного експедирування досить популярні, оскільки знімають із замовника перевезення вирішення багатьох питань і економлять його час. Саме тому на українському ринку діє значна кількість компаній, що надають такі послуги.

Цивільний кодекс передбачає спеціальний вид договірних відносин - договір транспортного експедирування (глава 65 ЦКУ). Згідно зі ст. 929 ЦКУ за таким договором: *одна сторона* (експедитор) зобов'язана за винагороду і за рахунок *другої сторони* (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

Учасники транспортно-експедиторської діяльності – клієнти, перевізники, експедитори, транспортні агенти, порти, залізничні станції, об'єднання та спеціалізовані підприємства залізничного, авіаційного, автомобільного, річкового та морського транспорту, митні брокери та інші особи, що виконують роботи (надають послуги) при перевезенні вантажів.

У ст. 1 Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» надано визначення понять, експедитора, перевізника та клієнта.

Експедитор (транспортний експедитор) - суб'єкт господарювання, який за дорученням клієнта та за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторських послуг, визначених договором транспортного експедирування.

Клієнт - споживач послуг експедитора (юридична або фізична особа), який за договором транспортного експедирування самостійно або через представника, що діє від його імені, доручає експедитору виконати чи організувати або забезпечити виконання визначених договором транспортного експедирування послуг та оплачує їх, включаючи плату експедитору.

Перевізник - юридична або фізична особа, яка взяла на себе зобов'язання і відповідальність за договором перевезення вантажу за доставку до місця призначення довіреного їй вантажу, перевезення вантажів та їх видачу (передачу) вантажоодержувачу або іншій особі, зазначеній у документі, що регулює відносини між експедитором та перевізником.

Сторони транспортно-експедиторської операції можуть передбачити в договорі вид транспорту і маршрут перевезення. Може бути встановлено, від чийого імені (від свого або замовника перевезення) буде виступати експедитор при укладанні договорів перевезення, якщо в його функції входить тільки її організація та інші умови з перевезення вантажу. Крім того, сторони договору можуть установити необхідність придбання (надання) додаткових послуг, пов'язаних із перевезенням вантажу. Наприклад, перевірка кількості та стану вантажу, розвантаження, навантаження, оплата мит, зборів, виконання митних процедур та ін.

Договір транспортного експедирування має бути складений у письмовій формі (ст. 930 ЦКУ) та передбачати виплату винагороди експедитору (ст. 931 ЦКУ). У рамках договору експедитор надає транспортно-експедиторські послуги.

Транспортно-експедиторська послуга – це робота, що безпосередньо пов'язана з організацією та забезпеченням перевезень експортного, імпортного, транзитного чи іншого вантажу за договором транспортного експедирування.

З викладеного вище робимо висновок: *послуги транспортного експедирування*, залежно від умов договору, можуть розглядатися як *посередницькі* або як *звичайні договори на надання послуг*.

Законом про транспортно-експедиторську діяльність передбачено перелік послуг, які надають експедитори (табл.4.1).

Таблиця 4.1

Склад послуг, які надають експедитори

1. Організують та забезпечують оптимальне транспортне обслуговування, а також організують перевезення вантажів різними видами транспорту по територіях України та/або зарубіжних країн.
2. Фрахтують (наймають) національні та іноземні судна, залучають інші транспортні засоби та забезпечують їх подачу для завантаження і своєчасного відправлення вантажів.
3. Надають послуги, пов'язані з прийманням, накопиченням, доробкою, сортуванням, складуванням та комплектуванням вантажів, передають їх перевізнику для перевезення.
4. Проводять своєчасні розрахунки з портами, транспортними організаціями, іншими учасниками транспортного процесу за перевезення, перевалку, зберігання вантажів, а також за інші роботи та послуги, що є супутніми й невід'ємними від транспортного процесу, у тому числі розрахунки з митними та іншими контролюючими органами як від свого імені та за свій рахунок, так і від імені клієнта та за його рахунок.
5. Оформлюють митні, карантинні, санітарні, ветеринарні, фітосанітарні, радіологічні, екологічні та інші документи.
6. Проводять розрахунки з банками та іншими фінансовими установами.
7. За окремими дорученнями клієнта, від його або свого імені, за рахунок клієнта страхують та організують охорону вантажів, що експедирують.
8. Забезпечують із залученням відповідних транспортних підприємств та організацій збереження вантажів під час їх перевезення, перевалки та зберігання.
9. За дорученням клієнта організують експертизу вантажів у портах і на залізничних станціях.
10. Здійснюють оформлення товаросупровідної документації, а також її розсилання.
11. Подають в установленому порядку перевізнику заявки на відправлення вантажів та необхідну документацію на відвантаження
12. Беруть участь у складанні актів у випадках, передбачених чинним законодавством.

13. Забезпечують у погодженому з клієнтом порядку та засобами виконання комплексу заходів з відправлення вантажів, що надійшли у некондиційному стані, з браком, у пошкодженій, неміцній, нестандартній упаковці або такій, що не відповідає вимогам перевізників.
14. Складають обмірні ескізи на негабаритні та надважкі вантажі, здійснюють необхідні розрахунки кріплення таких вантажів на рухомому складі, розробляють креслення та проводять узгодження умов перевезення вантажів, згідно з чинними нормами.
15. Організують фумігацію вантажів.
16. Надають консультації з питань транспортного експедирування.
17. Інші послуги, визначені за домовленістю сторін у договорі транспортного експедирування.

Транспортно-експедиторські операції, що здійснюються суб'єктами господарювання повинні підтверджуватися документально відповідно до умов передбачених договором. Так, зокрема договором може передбачатися надання послуг на підставі доручень (заявок, замовлень).

Доручення (заявка, замовлення) на експедирування (далі в тексті „Доручення”) визначає перелік та умови здійснення експедитором на користь клієнта транспортно-експедиторських послуг у межах договору транспортного експедирування, агентської угоди, тощо.

Залежно від характеру транспортно-експедиторських послуг, зокрема при перевезеннях вантажу в міжнародних, мультимодальних та змішаних перевезеннях, договором транспортного експедирування може бути передбачено використання експедиторських документів FIATA.

4.2. Особливості оподаткування транспортно-експедиторської діяльності податком на прибуток

Оскільки договір на надання транспортно-експедиторських послуг має ознаки агентського (посередницького) договору, то при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток, слід ураховувати особливості оподаткування посередницьких договорів, передбачених податковим законодавством.

Об'єктом оподаткування транспортно-експедиторських операцій є прибуток, що визначається як позитивне значення між доходами та податковими витратами експедитора.

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи} - \text{податкові витрати}$$

Однак при визначенні складу доходів та податкових видатків у транспортно-експедиторських компаніях (ТЕК) має відмінності, а саме:

- 1) доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування визначаються у розмірі суми винагороди за договором транспортного експедирування за організацію транспортного експедирування (пп. 135.4.1 НКУ);
- 2) датою збільшення доходу є дата підписання акта про виконання послуг (п. 137.1 ПКУ);
- 3) не включаються до складу доходів (пп. 136.1.19 НКУ) кошти, що надійшли від замовника в рамках договору транспортного експедирування у вигляді компенсації витрат транспортно-експедиторської компанії, пов'язаних з виконанням послуг за договором. Якщо умовами договору передбачено відстрочення платежу замовника перевезення, то до доходів не включається вартість послуг, придбаних ТЕК для замовника в рамках договору транспортного експедирування та переданих такому замовнику;
- 4) не включає до витрат (пп. 139.1.2 НКУ) суми коштів, перераховані транспортно-експедиторській компанії на користь третіх осіб (перевізників, осіб, які надають вантажно-розвантажувальні роботи тощо) у зв'язку з придбанням послуг для виконання договору транспортного експедирування. Якщо умовами договору передбачено відстрочення платежу, то до витрат не включається вартість послуг, придбаних ТЕК для замовника в рамках договору транспортного експедирування.

Наприклад, між ТЕК і замовником укладено договір транспортного експедирування. Для виконання своїх зобов'язань за цим договором транспортно-експедиторська компанія придбала послугу (отримана і оплачена) у третьої особи (перевізника) вартістю 12000 грн з ПДВ, яка компенсована замовником. Винагорода за договором транспортного експедирування становить 1200 грн. з ПДВ. Таким чином, у податковому обліку ТЕК:

- 10000 грн. без ПДВ не відображаються ні в складі доходу, ні у складі витрат;

- 1000 грн. без ПДВ (винагороду) включається до складу доходу на дату підписання акта.

Таким чином, у плату експедитору не включаються витрати експедитора на оплату послуг (робіт) інших осіб, залучених до виконання договору транспортного експедирування, на оплату зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються при виконанні договору транспортного експедирування.

Факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення.

При цьому, відповідно до статті 4 Закону № 1955-IV експедитори для виконання доручень клієнтів можуть укладати договори з перевізниками, портами, авіапідприємствами, судноплавними компаніями тощо, які є резидентами або нерезидентами України.

Зокрема, згідно зі ст. 8 Закону, експедитори за дорученням клієнтів фрахтують національні, іноземні судна та залучають інші транспортні засоби і забезпечують їх подачу в порти, на залізничні станції, склади, термінали або інші об'єкти для своєчасного відправлення вантажів.

У випадку укладення договору фрахту експедитором з іноземним перевізником на здійснення перевезення вантажу, сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6 % у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів, згідно з п. 160.5 ст. 160 Податкового кодексу України. При цьому:

- базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту;
- особою, уповноваженою стягувати цей податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, є він платником цього податку чи ні, а також є він суб'єктом спрощеного оподаткування чи ні.

Під поняттям *фрахт*, згідно з пп. 14.1.260 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, розуміється *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.

Таким чином, якщо експедитор з метою виконання договору транспортного експедирування залучає до виконання третіх осіб, у тому числі нерезидентів, що надають послуги з фрахту, то виплати таким третім особам – нерезидентам – не вважаються платою експедитору і підлягають оподаткуванню як сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахтування, за ставкою 6 % у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів.

4.3. Особливості оподаткування поставки транспортно-експедиторських послуг податком на додану вартість

Відповідно до ст. 185 Податкового кодексу об'єктом оподаткування податком на додану вартість є, зокрема, постачання товарів та послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України та визначається відповідно до ст. 186 ПКУ.

Місце постачання транспортно-експедиторських послуг визначається відповідно до пп. «ж» п. 186.3 ПКУ – місце, у якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання.

Отже, якщо транспортно-експедиторські послуги надаються експедитором-платником податку на додану вартість:

- *резиденту України*, то вони оподатковуються за *основною ставкою* (20 % - станом на 01.01.2014р.);
- *нерезиденту України*, то вони *не підлягають оподаткуванню*, оскільки місце постачання таких послуг вважається поза митною територією України.

Оподаткування ПДВ вартості послуг з міжнародного та транзитного перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом

Відповідно до підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу операції з постачання послуг з міжнародного

перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом оподатковуються за нульовою ставкою. При цьому перевезення вважається міжнародним, якщо таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом. Тобто, під єдиним міжнародним перевізним документом маються на увазі документи, складені мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту.

Відповідно до ст. 9 Закону № 1955 факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які відображають шлях прямування вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення.

Такими документами можуть бути:

- ✚ авіаційна вантажна накладна (Air Waybill);
- ✚ міжнародна автомобільна накладна (CMR);
- ✚ накладна СМГС (накладна УМВС);
- ✚ коносамент (Bill of Lading);
- ✚ накладна ЦІМ (CIM);
- ✚ вантажна відомість (Cargo Manifest).

Отже, нульова ставка ПДВ, визначена підпунктом 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 Кодексу, застосовується до операцій з постачання послуг з міжнародного перевезення вантажів по всьому маршруту перевезення вантажів у цілому, без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України, за умови, що таке перевезення здійснюється в межах одного договору.

При цьому в частині *транзитного перевезення вантажів* слід ураховувати, що відповідно до пункту 197.8 статті 197 Кодексу звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням (переміщенням), без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України.

Оподаткування ПДВ операцій з постачання нерезидентом послуг з перевезення пасажирів та вантажів на митній території України і за межами митної території України

Згідно із пп. «б» п. 185.1 ст. 185 р. V Податкового кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу.

Місцем постачання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання відповідно до пп. «в» пп. 186.2.1 п. 186.2 ст. 186 р. V ПКУ є місце фактичного постачання послуг.

Відповідно до п. 180.2 ст. 180 р. V ПКУ особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету в разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг.

Ураховуючи зазначене, операція з постачання нерезидентом послуг з перевезення пасажирів та вантажів митною територією України є об'єктом оподаткування і підлягає оподаткуванню за основною ставкою ПДВ. При цьому особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету при постачанні послуг нерезидентом, є особа, яка отримує такі послуги, якщо місце надання таких послуг знаходиться на митній території України.

Операція з постачання нерезидентом послуг з перевезення пасажирів та вантажів за межами митної території України не підпадає під визначення об'єкта оподаткування ПДВ.

Оподаткування ПДВ інших (супутніх) послуг, пов'язаних з перевезенням товарів, вантажу

Особливістю таких послуг є те, що вони невідривно пов'язані з товаром, який транспортується, тому їх розмежування є досить актуальним з точки зору їх оподаткування. Визначення супутніх послуг надано у податковому законодавстві.

Супутні послуги – це послуги, вартість яких включається відповідно до норм законодавства України з питань митної справи до митної вартості товарів, що експортуються з митної території України або імпортуються на митну територію України (пп. 14.1.242. ст. 14 ПКУ).

Разом з тим, склад супутніх послуг передбачено лише ст. 58 Митного кодексу України, а саме нею визначено, що митною вартістю товарів, які ввозяться на митну територію України, відповідно до митного режиму імпорту, є ціна, що була фактично сплачена або підлягає сплаті за товари, скоригована на суму, у тому числі таких витрат:

- ✓ вартості робіт, пов'язаних із пакуванням;
- ✓ витрат на транспортування товарів до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;
- ✓ витрат на навантаження, вивантаження та обробку товарів, пов'язаних з їх транспортуванням до аеропорту, порту або іншого місця ввезення на митну територію України;
- ✓ витрат на страхування цих товарів.

Якщо говорити про послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності, то визначення даного поняття у Податковому кодексі відсутнє.

У свою чергу, абзац а) п. 186.2.1 ст. 186 ПКУ містить невичерпний перелік послуг, який дає уявлення про те, що може бути віднесено до такої діяльності. Зокрема, це навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів. Неповнота даного переліку, у свою чергу, дає простір для зловживання, як з боку суб'єктів господарювання, так і податкових органів.

У той же час, аналіз положень Наказу Державного Комітету Статистики України від 23 грудня 2011 року № 396, яким затверджені Методологічні основи та пояснення до позицій Класифікації видів економічної діяльності, дає змогу дійти висновку, що до групи 52.2 «Допоміжна діяльність у сфері транспорту» входять такі класи економічної діяльності:

- ✓ 52.21 Допоміжне обслуговування наземного транспорту;
- ✓ 52.22 Допоміжне обслуговування водного транспорту;
- ✓ 52.23 Допоміжне обслуговування авіаційного транспорту;
- ✓ 52.24 Транспортне оброблення вантажів;
- ✓ 52.29 Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту.

Відповідно, усі види послуг, зазначені в цих категоріях, можна класифікувати як послуги, що є допоміжними в транспортній діяльності.

Слід зазначити, що пп. 186.2.1 ПКУ визначено, що *місцем постачання послуг є місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме:*

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

Тобто, оподаткування податком на додану вартість деяких послуг, що входять до переліку транспортно-експедиторських послуг, може здійснюватись за місцем фактичного постачання таких послуг, відповідно до пп. 186.2.1 ПКУ.

Таким чином, послуги з навантаження, розвантаження, перевантаження, складської обробки товарів, інші аналогічні послуги, а також послуги, пов'язані з перевезенням, надані як резидентами, так і нерезидентами:

✓ будуть оподатковуватися за ставкою 20 %, якщо такі послуги надані на митній території України;

✓ не підлягають оподаткуванню ПДВ, якщо такі послуги надані поза митною територією України.

Таблиця 4.2

Оподаткування ПДВ допоміжних послуг, пов'язаних з перевезенням, отриманих замовником –резидентом

Послуга	Маршрут перевезення		
	в Україну	із України	по Україні
Навантаження	немає об'єкта	об'єкт 20%	об'єкт 20%
	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)
Розвантаження	об'єкт 20%	немає об'єкта	об'єкт 20%
	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)
Перевантаження	об'єкт 20%	немає об'єкта	об'єкт 20%
	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)
Складської обробки товарів	немає об'єкта	об'єкт 20%	об'єкт 20%
	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)	(пп. «б» п. 185.1, пп. «а» пп. 186.2.1)

Водночас, скористатися положеннями пп. 186.2.1 ПКУ можливо за наявності належним чином оформлених документів, що підтверджують факт надання послуг та місце їх надання.

Слід зазначити, що Узагальнюючою податковою консультацією щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності, затвердженою наказом ДПС України від 06.07.2012 №610, визначено, що при отриманні коштів від експедитора чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт надання послуг, які є допоміжними у транспортній діяльності, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, перевізник (інший учасник транспортно-експедиторської діяльності) нараховує податкові зобов'язання з ПДВ:

- ✓ для перевізника, виходячи з договірної вартості послуг перевезення;

- ✓ для інших учасників перевезення, виходячи з договірної вартості допоміжних у транспортній діяльності послуг, та виписує податкову накладну, яку надає експедитору.

При цьому, за отриманою податковою накладною від перевізника експедитор має право на формування податкового кредиту.

Слід зауважити, що відповідно до ч.1 ст.96 Митного кодексу України від 13 березня 2012 року № 4495-VI зі змінами та доповненнями, перевантаження товарів, що переміщуються в митному режимі транзиту, з одного транспортного засобу на інший допускається з дозволу органу доходів і зборів, у зоні діяльності якого проводиться перевантаження.

Якщо перевантаження може бути здійснене без порушення митних пломб та інших засобів забезпечення ідентифікації, таке перевантаження допускається без дозволу, але з попереднім інформуванням органу доходів і зборів (ч. 2 ст. 96 Митного кодексу України).

Проведення угруповання пакувальних місць, зміна упаковки, маркування, сортування, а також ремонт та заміна пошкодженої упаковки здійснюються з дозволу органу доходів і зборів (ч. 3 ст. 96 Митного кодексу України).

Разом з тим, частиною 4 ст. 96 Митного кодексу України визначено, що для отримання дозволу органу доходів і зборів особою, відповідальною за дотримання вимог митного режиму, органу

доходів і зборів подається тільки товарно-транспортний документ на перевезення товару.

У разі відмови в наданні дозволу орган доходів і зборів зобов'язаний невідкладно письмово або в електронній формі повідомити особі, яка звернулася з проханням, надати дозвіл про причини і підстави такої відмови.

Під час переміщення товарів у митному режимі транзиту дозволяється здійснення заміни моторного транспортного засобу з попереднім інформуванням органу доходів і зборів призначення про причини такої заміни, якщо така заміна не потребує перевантаження товарів (ч. 5 ст. 96 Митного кодексу України).

Вивезені за межі митної території України товари, поміщені в митні режими експорту, реекспорту, тимчасового вивезення, переробки за межами митної території, положення гл. 17 «Транзит» Митного кодексу України застосовуються з моменту початку переміщення зазначених товарів з органу доходів і зборів відправлення і до моменту пред'явлення їх органу доходів і зборів призначення (ч. 6 ст. 96 Митного кодексу України).

Основні терміни і поняття

Транспортно-експедиторська діяльність

Транспортно-експедиторська послуга

Експедитор

Клієнт

Перевізник

Супутні послуги

Допоміжні послуги

Фрахт

Місце поставки послуг

Єдиний транспортний документ

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Яким законодавчим актом регламентована транспортно-експедиторська діяльність?
2. Що таке транспортно-експедиторські послуги та який їх склад?
3. Яким законодавчим актом регламентовано операції з транзиту вантажів?

4. Наведіть перелік експедиторських документів FIATA.
5. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток від транспортно-експедиторської діяльності?
6. Що включається до складу доходів транспортно-експедиторських компаній?
7. Що включається до складу витрат транспортно-експедиторських компаній?
8. Яка ставка податку на прибуток від транспортно-експедиторської діяльності?
9. Як визначається місце та дата надання транспортно-експедиторських послуги?
10. Що є об'єктом оподаткування з податку на додану вартість, створеного у сфері транспортно-експедиторської діяльності?
11. Яка ставка податку на додану вартість застосовується при оподаткуванні транспортно-експедиторської діяльності та залежно від чого?
12. Які пільги застосовуються з податку на додану вартість при оподаткуванні транспортно-експедиторської діяльності та залежно від чого?
13. Які податки і збори сплачують транспортно-експедиторські компанії?
14. Чи є платниками екологічного податку транспортно-експедиторські компанії?
15. Охарактеризуйте відповідальність транспортно-експедиторських компаній.

Тестові завдання

1. Базою оподаткування податком на додану вартість в експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг є:

А) вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення за умови, що перевізник є платником ПДВ;

Б) тільки вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора), що перевізник є платником ПДВ;

В) тільки вартість послуг з перевезення, за умови, що перевізник є платником ПДВ;

Г) немає правильної відповіді.

2. Якщо перевізник не є платником податку на додану вартість, то експедитор при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику:

А) збільшує базу оподаткування ПДВ в експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику;

Б) не збільшує базу оподаткування ПДВ в експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику;

В) збільшує базу оподаткування ПДВ в експедитора при наданні транспортно-експедиторських послуг замовнику при будь-яких умовах;

Г) усі відповіді правильні.

3. Дата, на яку в експедитора виникають податкові зобов'язання з ПДВ при наданні транспортно-експедиторських послуг, що надаються в межах виконання договорів перевезення вантажів митною територією України:

А) при отриманні коштів від замовника, що підтверджують факт здійснення перевезення для замовника;

Б) за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення перевезення для замовника;

В) при отриманні коштів від замовника чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше;

Г) немає правильної відповіді.

4. Базою оподаткування податком на додану вартість у перевізника та інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, що надають послуги, які є допоміжними в транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг є:

А) загальна вартість послуг, визначена за звичайною ціною;

Б) договірна вартість послуг;

В) договірна вартість послуг перевезення, для інших учасників перевезення - договірна вартість допоміжних у транспортній діяльності послуг;

Г) митна вартість.

5. *Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у перевізника та інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, що надають послуги, які є допоміжними в транспортній діяльності, є:*

А) при отриманні коштів від експедитора чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт надання послуг, які є допоміжними в транспортній діяльності, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше;

Б) за отриманою податковою накладною від перевізника експедитор має право на формування податкового зобов'язання;

В) тільки при отриманні грошових коштів від експедитора;

Г) тільки за датою оформлення документів, що підтверджують факт надання послуг, які є допоміжними у транспортній діяльності.

6. *Право на формування податкового кредиту в експедитора є:*

А) на підставі первинного документа, що підтверджує понесені ним витрати, пов'язані з його господарською діяльністю;

Б) за отриманою податковою накладною від перевізника експедитор має право на формування податкового кредиту;

В) при перерахуванні коштів перевізнику чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт надання послуг;

Г) тільки при отриманні грошових коштів від експедитора.

7. *Стаття Податкового кодексу України, якою регламентовано порядок оподаткування транспортно-експедиторських послуг, послуг перевезення чи інших допоміжних у транспортній діяльності послуг, що надаються нерезидентами України:*

А) статтею 208 Кодексу;

Б) пунктом 190.2 статті 190 Кодексу;

В) статтею 201 Кодексу;

Г) статтею 210 Кодексу.

8. *При міжнародному перевезенні вантажів до всього маршруту перевезення чи лише до відрізка маршруту в межах митної території України застосовується нульова ставка ПДВ:*

А) лише до відрізка маршруту в межах митної території України;

Б) по всьому маршруту перевезення вантажів у цілому за умови, що таке перевезення здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом;

В) не застосовується по всьому маршруту перевезення вантажів у цілому;

Г) немає правильної відповіді.

9. У разі, коли міжнародне перевезення вантажів здійснюється безпосередньо самим експедитором без залучення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності на застосування нульової ставки ПДВ має право:

А) експедитор (резидент) до всієї вартості послуг перевезення наданих замовнику-нерезиденту, у межах договорів міжнародного перевезення вантажів;

Б) експедитор (резидент) до всієї вартості послуг перевезення наданих замовнику-резиденту, у межах договорів міжнародного перевезення вантажів;

В) експедитор (нерезидент) до всієї вартості послуг перевезення наданих замовнику-резиденту, у межах договорів міжнародного перевезення вантажів;

Г) експедитор (резидент і нерезидент) до всієї вартості послуг перевезення наданих замовнику-резиденту, у межах договорів міжнародного перевезення вантажів.

10. Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість в експедитора-резидента при наданні транспортно-експедиторських послуг, що надаються в межах виконання договорів міжнародного перевезення вантажів, є:

А) при отриманні коштів від замовника міжнародного перевезення;

Б) за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення для замовника;

В) при отриманні коштів від замовника міжнародного перевезення чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше;

Г) немає правильної відповіді.

11. При транзитному перевезенні вантажів до всього маршруту перевезення чи лише до відрізка маршруту в межах митної території України застосовується податкова пільга:

А) до операцій з постачання послуг з транзитного перевезення по всьому маршруту перевезення вантажів у цілому, без поділу його на відрізки в межах митної території України та поза межами митної території України;

Б) не застосовується;

В) лише частково на відрізку поза межами митної території України;

Г) немає правильної відповіді.

12. У разі, коли транзитне перевезення вантажів здійснюється безпосередньо самим експедитором без залучення інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, застосування податкової пільги здійснюється:

А) експедитором до вартості наданих послуг у межах договорів транзитного перевезення вантажів та до самих транспортно-експедиторських послуг;

Б) перевізником (резидентом) до вартості наданих послуг у межах договорів транзитного перевезення вантажів та до самих транспортно-експедиторських послуг;

В) всіма учасниками надання послуг транзитного перевезення вантажів;

Г) перевізником (нерезидентом) до вартості наданих послуг у межах договорів транзитного перевезення вантажів та до самих транспортно-експедиторських послуг.

ТЕМА 5. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

- 5.1. Туристична діяльність в Україні та її державне регулювання.
- 5.2. Туроператори та турагенти як платники податків та зборів.
- 5.3. Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності податком на додану вартість.
- 5.4. Особливості оподаткування податком на прибуток турагентів та туроператорів.
- 5.5. Оподаткування туристичної діяльності іншими податками та зборами.
- 5.6. Податкові пільги для готельного бізнесу.

5.1. Туристична діяльність в Україні та її державне регулювання

Однією з найбільш перспективних галузей світової економіки, що істотно впливає на соціально-економічний розвиток кожної країни, є туристична сфера, яка має тісні взаємозв'язки практично з усіма видами економічної діяльності та підвищує рівень зайнятості, адже кожен десятий працівник у світі зайнятий у сфері надання туристичних послуг.

Нині світова туристична сфера формує понад 10% ВВП світу, на неї припадає понад третина обсягів світової торгівлі послугами. Згідно з довгостроковим прогнозом ВТО “Туризм: перспектива 2030” через два десятиліття п'ять млн. осіб щодня будуть перетинати міжнародні кордони задля проведення як вільного часу, так і з бізнес-метою. Отже, туристична діяльність набуватиме наростаючої динаміки в глобальному вимірі.

На державному рівні в більшості країн світу туристична діяльність розглядається як активізатор валютних надходжень до країни, фактор підвищення попиту на товари національного виробництва та збільшення робочих місць. Відтак у країнах-лідерах туристичної сфери накопичено значний досвід застосування різноманітних інструментів державного стимулювання розвитку туристичної діяльності.

Географічне розташування України, її природні ресурси, клімат, історико-культурний та рекреаційний потенціал, населення з високим рівнем освіти є головними передумовами розвитку туристичної діяльності на внутрішньому і зовнішніх ринках. Утім населення

України формує попит переважно на зовнішніх ринках туристичних послуг (рис. 5.1).

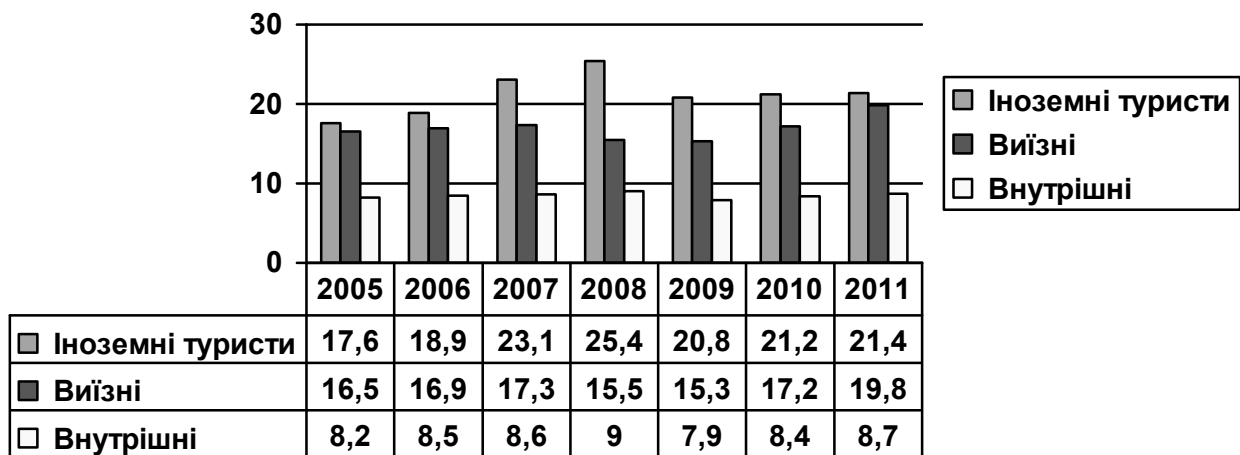


Рис. 5.1. Динаміка туристичних потоків в Україні за період 2005-2011 рр. (млн. осіб)

Так, у 2011 р. виїзні туристи склали 71,1% від загальної кількості туристів проти 37% у 2005 р. та збільшилася їх кількість з 16,5 млн. осіб до 19,8 млн. осіб у 2011 р. За цей період збільшилася кількість іноземних туристів в Україну з 17,6 млн. осіб до 21,4 млн. осіб. Кількість внутрішніх туристів зросла не суттєво, з 8,2 млн. осіб до 8,7 млн. осіб.

Світова рада подорожей та туризму (WTTC) розглядає внесок туристичної сфери у ВВП країни як складну систему, до якої входять¹:

- 1) прями витрати туристів на здійснення подорожей, такі як поїздки, розміщення, розваги, відвідування пам'яток та музеїв, харчування тощо. Розглядаються витрати внутрішніх, в'їзних туристів та витрати на подорожі на державному рівні відповідно до рекомендованої ООН методології туристичних рахунків (TSA: RMF 2008)
- 2) непрямі внески туристичної сфери в економіку країни включають інвестиції в туристичну галузь (будівництво туристичної інфраструктури, придбання транспорту та обладнання), державні витрати на туристичну сферу (маркетинг, забезпечення безпеки, адміністрування тощо), внутрішні закупівлі продуктів та послуг підприємствами туристичної

¹ Travel & Tourism Economic Impact 2012 Ukraine / World Travel & Tourism Council / London 2012 / с.2

сфери (закупівля продуктів харчування, послуги з прибирання, забезпечення ІТ-послуг тощо)

3) індукований внесок в ВВП країни визначається як витрати тих, хто прямо чи опосередковано отримує дохід у туристичній сфері

За оцінками представників Світової ради загальний внесок туристичної сфери до ВВП України становить 92,1 млрд. грн. або 2%. При цьому прямі витрати туристів становили 24,6 млрд. грн. або 26,7 %, непрямий внесок туристичної сфери в економіку становив 56,4 % або 51,9 млрд. грн., індукований внесок складав 16,9 % або 15,6 млрд. грн.¹

В Україні існують усі передумови для розвитку туристичної сфери. Зручне географічне розташування, сприятливий клімат, різноманітний рельєф, унікальне поєднання природно-рекреаційних ресурсів, культурно-історичної спадщини, розгалуження санаторно-курортної бази – усі ці фактори зумовлюють конкурентні переваги України в пропозиції туристичного продукту.

Таблиця 5.1

Соціально-економічні показники туристичної діяльності в Україні

Показники	2007	2008	2009	2010	2011
Кількість ліцензіатів, тис.	2828	3052	3833	4631	4829
Кількість працівників, тис. осіб	21,0	21,7	22,7	23,6	22,8
Відрахування в бюджет, млн. грн.	112,9	131,3	174,0	208,1	196,5
Обсяг продаж, млрд. грн.	2,8	3,8	5,5	8,1	9,4

Джерело: О.І. Трохимець «Розвиток туризму в Україні та його стратегічне значення для національної економіки» / науково-виробничий журнал «Держава та регіони» № 3, 2012 – с. 63

Слід зазначити, що ліцензування виступає вагомим чинником державного управління туристичною діяльністю. Зокрема, згідно із Законом України "Про туризм", прийнятим 18 листопада 2003 р. суб'єкти туристичної діяльності зобов'язані проводити діяльність у галузі туризму, яка підлягає ліцензуванню, лише за наявності таких ліцензій, тобто документів державного зразка, які дають дозвіл на турагентську чи туроператорську діяльність.

На сьогоднішній день ліцензуванню підлягає діяльність туристичних операторів. Разом з тим, суб'єктами туристичної діяльності відповідно до закону про туризм є:

¹ Travel & Tourism Economic Impact 2012 Ukraine / World Travel & Tourism Council / London 2012 / с.6

<p>1) <i>туристичні оператори (далі - туроператори)</i> - юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність;</p>
<p>2) <i>туристичні агенти (далі - турагенти)</i> - юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність із реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг;</p>
<p>3) <i>інші суб'єкти підприємницької діяльності</i>, що надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійних, розважальних та інших туристичних послуг;</p>
<p>4) <i>гідри-перекладачі, екскурсіводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу</i> - фізичні особи, які проводять діяльність, пов'язану з туристичним супроводом і які в установленому порядку отримали дозвіл на право здійснення туристичного супроводу, крім осіб, які працюють на відповідних посадах підприємств, установ, організацій, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування;</p>
<p>5) <i>фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності</i> та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо.</p>

Туристична діяльність усіх суб'єктів регламентована низкою законодавчих та нормативних актів, а саме:

✓ Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»;

✓ Закон України «Про міжнародні договори» від 29.06.2004 р. № 1906-IV;

✓ Закон України «Про туризм» від 18.11.2003 р. № 1282-IV зі змінами та доповненнями;

✓ Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III, зі змінами та доповненнями;

✓ Розпорядження КМУ «Про затвердження плану заходів щодо утвердження позитивного іміджу України, поширення

інформації про її туристичний потенціал у державах, які представлені в Міжнародному олімпійському комітеті і Міжнародному паролімпійському комітеті» № 888-р від від 7.11.2013 р.;

✓ Постанова КМУ «Про затвердження Порядку відбору проектних (інвестиційних) пропозицій та інвестиційних проектів, для розроблення або реалізації яких надається державна підтримка» № 835 від 13.11.2013 р.;

✓ Наказ Міністерства інфраструктури України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження туроператорської діяльності» № 465 від 10.07.2013 р.;

✓ інші нормативно-правові акти.

З метою забезпечення прав та законних інтересів громадян - споживачів туристичних послуг туроператор та турагент, відповідно до вимог закону про туризм, зобов'язані здійснити фінансове забезпечення своєї цивільної відповідальності (гарантією банку або іншої кредитної установи) перед туристами.

Туроператор для покриття своєї відповідальності за збитки, що можуть бути заподіяні туристу в разі виникнення обставин його неплатоспроможності чи внаслідок порушення процесу про визнання його банкрутом, які пов'язані з необхідністю покриття витрат туриста з його повернення в місце постійного проживання (перебування), відшкодування вартості ненаданих послуг, передбачених договором, повинен надати підтвердження фінансового забезпечення своєї відповідальності (гарантію банку або іншої кредитної установи) перед туристом, в установленому порядку.

Мінімальний розмір фінансового забезпечення туроператора має становити суму, еквівалентну не менше ніж 20000 євро. Розмір фінансового забезпечення туроператора, який надає послуги виключно з внутрішнього та в'їзного туризму, має становити суму, еквівалентну не менше ніж 10000 євро. Мінімальний розмір фінансового забезпечення турагента має становити суму, еквівалентну не менше ніж 2000 євро.

Турагент для покриття своєї відповідальності за збитки, що можуть бути заподіяні туристу в разі виникнення обставин його неплатоспроможності чи внаслідок порушення процесу про визнання його банкрутом, та які пов'язані з необхідністю відшкодування вартості ненаданих послуг, передбачених договором, повинен надати підтвердження фінансового забезпечення своєї відповідальності (гарантію банку або іншої кредитної установи) перед туристом в установленому порядку.

Відшкодування збитків, заподіяних туристу в разі виникнення обставин неплатоспроможності туроператора (турагента) чи внаслідок порушення процесу про визнання його банкрутом, здійснюється відповідною кредитною установою на підставі заяви туриста, договору на туристичне обслуговування (ваучера) та документів, що підтверджують невиконання туроператором (турагентом) договірних зобов'язань.

5.2. Туроператори та турагенти – платники податків та зборів

Різноманітність систем і ставок оподаткування, які можуть використовувати суб'єкти туристичного ринку (туроператори і турагенти), ставить перед ними непросте завдання правильного вибору. Від раціонального вибору системи оподаткування залежить оптимальність використання оборотних активів суб'єкта турдіяльності і зрештою його фінансовий стан.

Туроператорами можуть бути лише юридичні особи, які обирають для себе одну з таких систем оподаткування: загальна система (сплата податку на прибуток) або спрощена система.

При виборі загальної системи оподаткування туроператори, при наявності об'єкта оподаткування, стають платниками:

- податку на прибуток;
- податку на додану вартість;
- єдиного соціального внеску;
- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- земельного податку;
- збір за спеціальне використання води;
- інших податків та зборів.

При виборі спеціального режиму оподаткування – єдиного податку, туроператор має право вибрати, при врахуванні встановлених податковим законодавством обмежень (по чисельності працівників та доходу), четверту чи шосту групу платників. Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування та сплати таких податків та зборів: податку на прибуток; земельного податку, крім податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності та інших передбачених п. 297.1 ст. 297 Податкового кодексу.

Турагентами можуть бути і юридичні особи, і підприємці. Турагенти-підприємці, що працюють за загальною системою

оподаткування, обкладаються ПДФО за правилами ст. 177 ПК. На практиці багато турагентів віддають перевагу бути платниками єдиного податку. Зокрема, за бажання працювати за спрощеною системою оподаткування громадянин може реєструватися і входити до 2, 3 та 4 груп. Однак, на думку спеціалістів, найбільш прийнятним варіантом для турагентів є робота на єдиному податку в 3-й групі.

При виборі системи оподаткування актуальним є визначення обсягів доходу від туристичної діяльності, а саме - продажу туристичного продукту та туристичної послуги.

Варто зазначити, що законом про туризм, надано визначення цим поняттям.

Туристичний продукт – попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо (ст. 1 Закону України «Про туризм»).

Що стосується туристичних послуг, то законодавчо визначені види послуг, а саме:

- *супутні туристичні послуги та товари* - послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам;
- *характерні туристичні послуги та товари* - послуги та товари, призначені для задоволення потреб споживачів, надання та виробництво яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам.

Варто зазначити, що виробничо-обслуговуюча діяльність туроператорів передбачає:

- формування (комплектацію) турів;
- просування турів;
- гуртову реалізацію турів;
- забезпечення обслуговування туристів у межах програми туру;
- контроль та оперативний супровід турів;
- відповідальність за виконання робіт.

До основних завдань туроператорів відносять: вивчення потреб потенційних туристів на тури та туристичні програми; складання маршрутів та перспективних програм обслуговування туристів; взаємодію з постачальниками послуг; розрахунок вартості туру та визначення ціни; реалізацію турів; методичне забезпечення турів; забезпечення туристів необхідним та спеціальним спорядженням, сувенірною та рекламно-інформаційною продукцією; підготовку, підбір та призначення спеціалістів на маршрути подорожей (екскурсоводи, інструктори, гіді-перекладачі тощо); рекламно-інформаційну роботу щодо просування туристичного продукту до споживачів; контроль за якістю, надійністю та безпекою туристичного обслуговування.

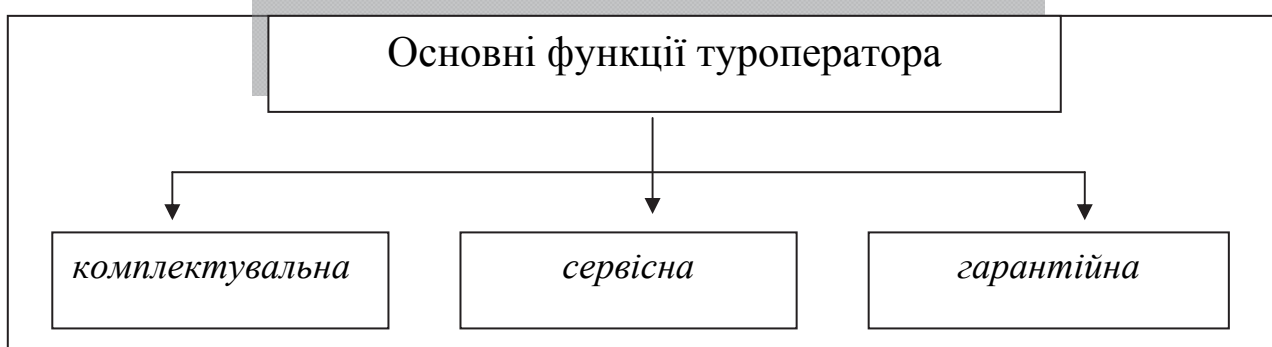


Рис. 5.2. Основні функції туроператора

Комплектувальна функція для туроператора - це комплектація туру з окремих послуг; для турагента - комплектація пакетів турів із транспортними та деякими іншими видами послуг.

Сервісна функція - це обслуговування туристів в офісі під час продажу пакетів турів і на маршрутах.

Гарантійна функція - це забезпечення туристів гарантією надання їм наперед сплачених туристичних послуг в обумовленій кількості і на обумовленому рівні.

За специфікою функціонування на ринку туристичних послуг вирізняють чотири основних види туроператорів.

Підприємства-туроператори найчастіше організовують зв'язок із споживачами через турагентів. Останні на договірній основі отримують від туроператорів права на реалізацію сформованого турпродукту.

Основні види туроператорів

Види туроператорів	Характерні ознаки
Оператор масового ринку	Сутність діяльності для даного типу полягає у формуванні, купівлі і продажу турпакетів у добре відомі туристичні центри й курорти, перевезення клієнтів до яких здійснюється приватними авіакомпаніями або чартерними рейсами.
Туроператори, які спеціалізуються на певному сегменті (напрямі) туристичного ринку	<ul style="list-style-type: none"> - туроператори, які пропонують пакети для певної категорії споживачів (наприклад, для молоді, вчених, бізнесменів, сімейних пар тощо); - туроператори, які пропонують пакети на певні напрямки-дестинації (наприклад, у Велику Британію, Францію, Угорщину, Швейцарію, Австрію і т. д.); - туроператори, які пропонують пакет турпослуг у певних туристичних центрах (наприклад, Майорка, курорт Коста Дель-Соль, Анталія тощо); - туроператори, які пропонують турпродукт, пов'язаний з перевезеннями клієнтури на певному виді транспорту (наприклад, пароплавами, потягами, літаками); - туроператори, які пропонують специфічні тури (сафарі, рафтинг, дайвінг тощо).
Туроператори внутрішнього ринку (domestic)	Які продають турпакети в межах країни проживання, тобто турпродукт реалізується на національному рівні.
Туроператори зовнішнього ринку (international)	Які створюють пакети і продають їх у різні країни. Найчастіше їх діяльність пов'язана з тими країнами, з яких приїздить більшість туристів. Тут вирізняють також декілька категорій. Деякі організують для зарубіжних туристів різноманітні послуги і виступають у ролі менеджерів сервісного забезпечення турпродукту. Інші спеціалізуються виключно на зустрічі і перевезенні (трансфері) туристів у готелі, а також пропонують послуги ескорту. Окремі туроператори пропонують різноманітний набір послуг, що включає переговори з партнерами, які мають автобуси і готелі, організацію освітніх турів, організацію харчування і розваг з метою мінімізації цін, що закріплені в контрактах. Низка туроператорів спеціалізується на обслуговуванні окремих етнічних груп тощо.

Набір функцій турагента залежить від угоди з туроператором. У деяких випадках агентське підприємство може виконувати більшість

функцій туроператора. Фактично, виконуючи роль посередників, турагенти (невеликі фірми з незначним капіталом і обмеженим ринком) залежать від діяльності великих туроператорів і транспортних компаній. Однак вони відіграють важливу роль на ринку, оскільки саме через них продається, доводиться до кінцевого споживача переважна більшість турів - туропродукту, що формується туроператором.

Серед підприємств у галузі туризму туроператорів не більше ніж 5 %, турагентів - 95 %. Отже, активно діючий турагент - це вирішальний елемент агентської мережі туроператора.

Туристичне підприємство може бути одночасно і туроператором, і турагентом.

Наприклад, бюро розробляє маршрути як туроператор і частково самостійно продає їх безпосередньо споживачеві, а більшу частину продає турагенту, одночасно як турагент купує тури в іншого бюро (туроператора) і продає їх своїм туристам (рис. 5.3).

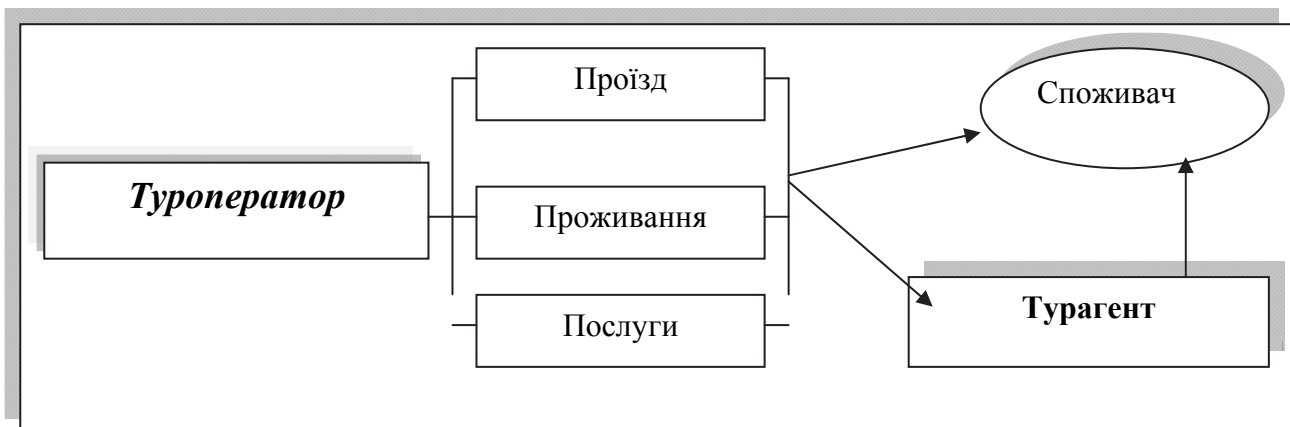


Рис. 5.3. Схема надання туристичних послуг

За характером здійснюваних операцій турагент - це роздрібний продавець. Класичний турагент не створює своїх власних туристичних продуктів, а займається їх перепродажем. Він реалізує послуги кінцевим споживачам - туристам для їхнього особистого використання.

Турагенти виконують дві головні функції:

- надання інформаційних послуг;
- збут туристичних послуг.

Слід зауважити, що з метою оподаткування податком на додану вартість, туристичний продукт, як комплекс туристичних послуг, розглядається як єдина послуга.

5.3. Порядок оподаткування туроператорської та турагентської діяльності податком на додану вартість

З метою оподаткування податком на додану вартість туристичний продукт, як комплекс туристичних послуг, розглядається як єдина послуга (пункт 207.1 статті 207 Кодексу).

В основу оподаткування податком на додану вартість туристичного продукту відповідно до статті 207 Кодексу покладено маржинальний принцип визначення бази оподаткування, тобто базою оподаткування у туристичного оператора є винагорода.

Винагорода - будь-яка періодична (щомісячна, щоквартальна) або одноразова (річна тощо) матеріальна (грошова чи натуральна) виплата працівникам за показниками та умовами оцінки їх виробничої, підприємницької, торговельної або комерційної діяльності, визначеними на підприємстві, фірмі, в організації.

Правила визначення такої винагороди для різних операцій установлені пунктами 207.2 - 207.5 статті 207 Податкового кодексу (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Винагорода як база оподаткування

<i>Вид операції</i>	Місце споживання (отримання) туристичного продукту (послуги)	База оподаткування ПДВ	Порядок визначення винагороди
Операції з постачання туроператором	на території України	Винагорода туроператора	Вартість продажу мінус вартість витрат на придбання (створення) туристичного продукту (послуги)
Операції з постачання на території України туроператором	за межами України	Винагорода туроператора	Вартість продажу мінус вартість витрат на придбання (створення) туристичного продукту (послуги)

Посередницька діяльність тур оператора на території України з іноземними суб'єктами туристичної діяльності	х	Винагорода туроператора	Сума коштів, нарахованих (виплачених) іноземним суб'єктом туристичної діяльності або сума утримана із коштів, сплачених замовником (споживачем) туристичних послуг відповідно до умов договору на туристичне обслуговування
Операції турагента	х	Винагорода турагента	Сума коштів, нарахована (виплачена) туроператором на користь тур агента, або утримана із сум, отриманих від споживача тур продукту (послуги)

До бази оподаткування, визначеної згідно з пунктами 207.2 - 207.5 статті 207 Кодексу, застосовується основна ставка податку на додану вартість і визначена сума податку додається до загальної вартості туристичного продукту (туристичної послуги), що оплачується покупцем (пункт 207.7 статті 207 Кодексу).

Суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), не відносяться до податкового кредиту та не включаються до бази оподаткування туристичного оператора.

Суми податку, сплачені (нараховані) при придбанні товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту (туристичної послуги), включаються до податкового кредиту в порядку, визначеному ст. 198 Податкового кодексу.

Датою виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора при постачанні туристичного продукту (туристичної послуги) є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичного продукту (туристичної послуги).

Датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту туристичного оператора при придбанні товарів/послуг, які не включаються у вартість туристичного продукту

(туристичної послуги), є дата отримання товарів/послуг, підтверджена податковою накладною.

Так, наприклад, витрати, понесені туристичним оператором внаслідок придбання (створення) туристичного продукту (туристичної послуги) склали 18 тис. грн. (у тому числі ПДВ, сплачений у складі витрат на придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги) 3 тис. грн.). Винагорода (база оподаткування ПДВ) визначена у сумі 2 тис. грн., тому податкові зобов'язання з ПДВ по такому туристичному продукту в туроператора будуть дорівнювати 0,4 тис. грн. Отже, загальна вартість туристичного продукту, що підлягає сплаті покупцем складає 20,4 тис. грн.. (18 тис. грн + 2 тис. грн + (2 тис. грн × 20%). При цьому, туроператор у податковій накладній, виписаній турагенту повинен відобразити базу оподаткування 2 тис. грн. і суму ПДВ 0,4 тис. грн.

Таким чином, суми податку на додану вартість, сплачені туристичним оператором у складі витрат на придбання товарів (послуг) для формування туристичного продукту, відповідно до статті 139 Кодексу включаються до витрат та не враховуються при визначенні бази оподаткування ПДВ, тобто не включаються до бази оподаткування.

5.4. Особливості оподаткування податком на прибуток турагентів та туроператорів

За договором на туристичне обслуговування одна сторона (туроператор, який укладає договір безпосередньо або через турагента) зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (туриста) комплекс туристичних послуг (туристичний продукт). Права й обов'язки, відповідальність сторін та інші умови договору між туроператором і турагентом визначаються відповідно до загальних положень про агентський договір, якщо інше не передбачено договором між ними, а також Законом України «Про туризм».

Згідно зі ст.297 Господарського кодексу України за агентським договором одна сторона (комерційний агент) зобов'язується надати послуги другій стороні (суб'єкту, якого представляє агент) в укладенні угод чи сприяти їх укладенню (надання фактичних послуг) від імені цього суб'єкта і за його рахунок.

Відповідно до агентського договору комерційний агент одержує агентську винагороду за посередницькі операції, здійснені ним в інтересах суб'єкта, якого він представляє, у розмірі, передбаченому договором (ст.301 Господарського кодексу).

Якщо платник податку виступає як турагент (посередник), вчиняє дії за рахунок і в інтересах замовника, то кошти, що надійшли від продажу туристичного продукту, не є власністю такого платника і не включаються до складу доходів при визначенні об'єкта оподаткування. Аналогічно не включаються до складу витрат турагента суми, сплачені (нараховані) на користь туроператора.

Підпунктом 135.4.1 ст. 135 Податкового кодексу передбачено, що винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо) включаються в дохід від операційної діяльності.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг (п. 137.1 ст. 137 Податкового кодексу).

Отже, сума агентської винагороди враховується у складі доходу турагента за датою фактичного надання посередницької послуги.

Стосовно визначення об'єкта оподаткування платника податку – туроператора слід зазначити, що у складі витрат туроператора враховуються суми будь-яких витрат, пов'язаних безпосередньо зі здійсненням туристичної діяльності та інших супутніх видів господарської діяльності, з урахуванням суми винагороди, сплаченої туроператором турагенту, за умови підтвердження таких витрат актом виконаних робіт.

До складу доходу туроператора при визначенні податку на прибуток включається вартість туристичного продукту, за якою його реалізовано.

Крім того, слід урахувати, що до витрат, що формують «податкову» собівартість турпродукту, належать витрати, безпосередньо пов'язані з його створенням.

Винагорода турагенту до собівартості турпродукту не включається, а витрати на її виплату для туроператора є витратами на збут.

Таким чином, суб'єкт господарювання - платник податку на прибуток, який реалізує туристичний продукт або інші туристичні послуги, до складу податкових доходів включає вартість послуг у повному обсязі відповідно до ст. 135 ПКУ, до складу податкових

витрат - витрати, пов'язані з виконанням цих послуг, відповідно до ст. 138 ПКУ. Якщо платник податку здійснює посередницькі послуги, то оподаткування з податку на прибуток здійснюється відповідно до норм пп. 153.4.1 і 153.4.2 ПКУ.

5.5. Оподаткування туристичної діяльності іншими податками та зборами

У разі наявності в туроператора власних готелів, де він розміщує туристів у місцях тимчасового проживання, то такий туроператор виступає *податковим агентом* зі сплати туристичного збору.

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету, передбачений до сплати ст. 268 ПКУ.

Податковий агент - це особа, на яку Податковим кодексом покладені обов'язки обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків (п.18.1 ст.18. Податковий кодекс).

Варто зауважити, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, установлені податковим законодавством для платників податків.

Туристичний збір утримується при наданні послуг з тимчасового проживання (ночівлі), із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк з громадян України, іноземців, а також осіб без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору.

Платниками збору не можуть бути особи, які:

- | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| а) постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір; |
| б) особи, які прибули у відрядження; |
| в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів І групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжувачого); |

г) ветерани війни;
г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
д) особи, які прибули за путівками та курсовками в санаторії та пансіонати.

Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 % до 1 % до бази справляння збору, визначеної пунктом 268.4 ст.268 ПКУ.

Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, визначених підпунктом 268.5.1 цієї статті, за вирахуванням податку на додану вартість.

До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Податкові агенти – туроператори, справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Збір сплачується до місцевих бюджетів авансовими внесками до 30 числа (включно) кожного місяця (у лютому до 28 (29) включно). Суми нарахованих щомісячних авансових внесків відображаються у квартальній податковій декларації. Остаточна сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал (з урахуванням фактично внесених авансових платежів), сплачується у строки, визначені для квартального податкового періоду.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору в територіальному органі доходів і зборів за місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

Туристичний збір є аналогом курортного збору, порядок адміністрування якого визначений у Декреті Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори». Проте малі обсяги його надходження протягом останніх років змусили змінити механізм справляння в Податковому кодексі України у частині збільшення

переліку платників, диференціації розмірів податкових ставок, розширення бази оподаткування і зміни порядку сплати.

При справлянні туристичного збору слід ураховувати вимоги, передбачені Законом України від 06.07.95 р. № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (далі - Закон № 265), яким визначено правові засади застосування РРО у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.

Так, згідно зі ст. 3 Закону № 265 суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, зобов'язані:

✓ проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи РРО з роздрукуванням відповідних розрахункових документів, що підтверджують виконання розрахункових операцій;
✓ видавати особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, розрахунковий документ установленої форми на повну суму проведеної операції;
✓ застосовувати РРО, включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій, з дотриманням установленого порядку їх застосування.

Крім того, у Державному реєстрі РРО, затвердженому наказом ДПС України від 14.05.2012 р. № 406, є РРО, що дають змогу за необхідності враховувати товар (послуги) за декількома податковими ставками, у тому числі з туристичного збору.

Враховуючи викладене, при здійсненні розрахунку за надання туристичної послуги слід проводити розрахунок на повну суму вартості послуги, до якої входить і туристичний збір.

5.6. Податкові пільги для готельного бізнесу

Важливою складовою туристичної індустрії є готельне господарство. Прискорений розвиток готельної індустрії та бажання отримати більші прибутки, а також зростаюча платоспроможність споживачів готельного продукту сприяють розширенню та урізноманітненню готельної діяльності.

Разом з тим, показник забезпеченості готелями (кількість готельних місць на 1000 осіб) в Україні низький (при нормі 10 місць на 1000 осіб в Україні є лише 2,9 готельних місця (для порівняння: у Москві – 9,3; у Санкт-Петербурзі – 6,4; у Парижі – 38,4; у Відні – 25,6)). При цьому, загальна кількість готелів, що працюють в Україні, незначна (рис. 5.4).

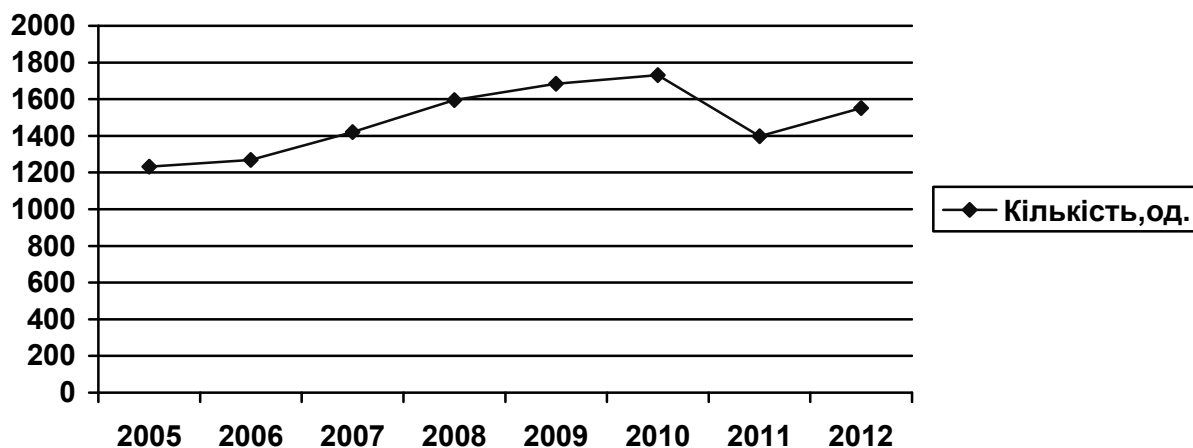


Рис. 5.4. Динаміка готелів в Україні в період з 2005-2012 рр.

З метою державної підтримки розвитку готельного господарства в Україні у 2011 р. введені податкові пільги для суб'єктів господарської діяльності, що надають готельні послуги. А саме: згідно з частиною "а" п. 17 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України (далі – Кодекс) тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільняється від оподаткування *прибуток* суб'єкта господарської діяльності, *отриманий від надання готельних послуг (група 55 КВЕД ДК 009:2005) у готелях категорій "п'ять зірок", "чотири зірки" і "три зірки"*, у тому числі новозбудованих чи реконструйованих або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрація існуючих будівель і споруд (за умови, що дохід від реалізації послуг з розміщення шляхом надання номера для тимчасового проживання становить не менше 75% від сукупного доходу такого суб'єкта господарської діяльності за відповідний податковий (звітний період), у якому застосовується пільга).

Відповідно до пункту 21 підрозділу 4 розділу XX Кодексу порядок цільового використання вивільнених від оподаткування коштів установлюється Кабінетом Міністрів України.

Пунктом 5 Порядку використання коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств відповідно до пунктів 15, 17 - 19 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2011 року №299, визначено, що в разі невикористання платником податку залишків вивільнених коштів станом на 1 квітня року, що настає за періодом звільнення від обкладення податком на прибуток підприємств, передбаченим пунктами 15, 17 - 19 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, його податкові зобов'язання із зазначеного податку за I квартал такого року підлягають збільшенню на суму залишку.

Отже, ураховуючи, що суб'єкти господарювання відповідно до частини "а" пункту 17 підрозділу 4 розділу XX Кодексу звільняється від оподаткування податком на прибуток, починаючи з 1 січня 2011 року, строком на 10 років, тому залишок вивільнених та невикористаних коштів згідно з вимогами постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2011 року №299 розраховується після закінчення такого 10 річного терміну.

Якщо послуги замовників із залучення споживачів до готелю направлено на збільшення обсягів надання готельних послуг (тимчасового проживання в готелі), тобто збільшення обсягів виробництва (надання послуг), як визначено п. 2 Постанови КМУ №299, такі послуги можуть компенсуватися за рахунок коштів, вивільнених від обкладення податком на прибуток. При цьому вартість таких послуг відображається у договорі, який укладається між замовником та готелем на користь споживача за дорученням останнього.

Для звільнення від оподаткування прибутку та дотримання 75-відсоткового критерію, який визначено ч. "а" пункту 17 підрозділу 4 розділу XX ПКУ, суб'єкт господарської діяльності, що надає готельні послуги, включає до складу доходу, отриманого від розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання, дохід, який отримано від реалізації обсягу основних послуг як таких, що включаються до ціни номера (місця) і надаються споживачу без укладання додаткового договору.

При цьому перелік основних послуг, що входять до ціни номера (місця в номері), відповідно до п. 2.2 Правил доводить до відома споживача у доступній наочній формі і розміщує у приміщенні, що

призначене для оформлення розміщення споживача, у зручному для огляду місці.

Основні терміни і поняття

Туроператорська діяльність
Турагентська діяльність
Туристичний оператор
Туристичний агент
Туристичний продукт
Маржинальний принцип визначення бази оподаткування
Винагорода туристичного оператора
Винагорода турагента
Туристичний збір
Податкові пільги

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Яким законодавчим актом України регламентована туристична діяльність?
2. Чи підлягає туристична діяльність в Україні ліцензуванню?
3. Хто є ключовими суб'єктами туристичної діяльності ?
4. Що розуміють під туроператорською діяльністю ?
5. Які є основні види туроператорів і в чому їх відмінність?
6. Чи може туристична компанія бути одночасно туроператором і турагентом?
7. У чому полягають особливості оподаткування податком на додану вартість туроператорської та турагентської діяльності?
8. У чому полягають особливості оподаткування податком на прибуток туроператорської та турагентської діяльності?
9. Яким чином визначається об'єкт оподаткування у туроператора та турагента?
10. У яких випадках туроператор сплачує туристичний збір?
11. Які пільги надані готельному бізнесу?

Тестові завдання

1. Для цілей оподаткування туристичний продукт є:
А) послугою;

- Б) товаром;
- В) послугою і товаром;
- Г) немає правильної відповіді.

2. У турагента об'єктом оподаткування податком на додану вартість є:

- А) виручка від реалізації туристичної послуги;
- Б) комісійна винагорода;
- В) отримання грошових котів на поточний рахунок;
- Г) правильна відповідь а, б.

3. У туроператора об'єктом оподаткування податком на додану вартість є:

- А) виручка від реалізації туристичної послуги;
- Б) комісійна винагорода;
- В) отримання грошових котів на поточний рахунок;
- Г) правильна відповідь а, б.

4. Туристичний оператор має право на формування податкового кредиту:

- А) тільки в частині його витрат на придбання товарів (послуг), безпосередньо пов'язаних з отриманням винагороди за надання туристичних послуг;
- Б) будь-яких витрат на придбання товарів (послуг);
- В) витрат на придбання товарів (послуг), безпосередньо пов'язаних з наданням туристичних послуг;
- Г) немає правильної відповіді.

5. Дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у туристичного оператора:

- А) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню;
- Б) дата відвантаження товарів, а для послуг - на дату оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку;
- В) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню або дата відвантаження товарів, а для послуг

- на дату оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку;

Г) немає правильної відповіді.

6. У разі проведення операцій з постачання туристичним оператором туристичного продукту (туристичної послуги), призначеного для його споживання (отримання) на території України база оподаткування ПДВ розраховується як:

А) різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги);

Б) вартість поставленого ним туристичного продукту (туристичної послуги);

В) вартість витрат, понесених таким туристичним оператором внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту (туристичної послуги);

Г) немає правильної відповіді.

7. Видатки у туроператорів з купівлі послуг на проживання в готелях туристів нараховуються:

А) за датою перерахування грошових коштів готелю за проживання туристів;

Б) за фактичним вибуттям туристів;

В) за датою надання акта виконаних послуг;

Г) правильна відповідь а, в.

8. При перевірці податковими органами, що є підтверджуючими документами про пільговиків, які проживали в готелі за певний підзвітний період:

А) договір про надання послуг проживання;

Б) посвідчення про відрядження;

В) пенсійне посвідчення інваліда (пенсійного посвідчення дитини інваліда);

Г) квитанції про сплату послуг проживання.

9. Ставка податку на прибуток, за якою оподатковується прибуток туристичної компанії в поточному році:

А) 19 %;

- Б) 16 %;
- В) 6 %;
- Г) 21 %.

10. До податкової собівартості туристичного оператора включається:

- А) адміністративні витрати;
- Б) послуги на оренду офісу;
- В) витрати на соромлення страхового полісу;
- Г) комісія банку.

11. Амортизація основних засобів у податковому обліку туристичним оператором нараховується за:

- А) 5 методами;
- Б) 2 методами;
- В) 4 методами;
- Г) 3 методами.

12. Доходом турагента від надання туристичних послуг є:

- А) сума винагороди за агентськими договорами;
- Б) кошти, що надійшли від замовника в рамках агентського договору;
- В) транзитні кошти;
- Г) немає правильної відповіді.

ТЕМА 6. ОПОДАТКУВАННЯ БАНКІВСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

6.1. Податкове регулювання банківської діяльності в Україні.

6.2. Основи оподаткування банківських установ України.

6.3. Специфіка оподаткування діяльності центрального банку держави.

6.1. Податкове регулювання банківської діяльності в Україні

Банки є дієвим інструментом держави в реалізації його економічної політики. Банківська система, як елемент ринкової інфраструктури, забезпечує розвиток економіки. Адже грошово-банківська система є потужним джерелом доходів державного бюджету завдяки податковому регулюванню банківської діяльності.

Податкове регулювання грошово-кредитної банківської діяльності є також важливим із огляду на безпеку та стабільність розвитку економічної системи: ефективне та безпечне функціонування економічної системи держави значною мірою залежить від організації роботи її грошово-банківської системи. Впровадження ефективної системи податкового регулювання банківської діяльності може досить вагомо вплинути не тільки на банківську сферу, але й на економіку країни в цілому.

Податкове регулювання банківської діяльності в Україні через використання певних податкових важелів має багатогранний вплив не лише на банки, але й на структуру економіки країни.

Головними елементами податкового механізму регулювання діяльності банків є:

- форми (законодавча, податкове адміністрування, обов'язковий аудит);
- методи (уведення або відміна податків, зміна податкових ставок, надання або відміна пільг, зміна податкової бази);
- інструменти (податки, податкові пільги, страхові резерви, штрафи).

Механізмом податкового регулювання банківської діяльності має бути направлення на стимулювання інвестиційної активності банків.

Оподаткування є зовнішнім чинником впливу на банківську діяльність, однак його необхідно поділяти на чинники прямої та непрямой дії. Прямі чинники безпосередньо впливають на напрями та інструменти банківської діяльності й націлені, передусім, виключно на банки. Непрямі чинники прямо пов'язані з банківською діяльністю, спрямовані, перш за все, на інші види діяльності та впливають на інструменти й напрями діяльності банків

Отже, *податкове регулювання банківської діяльності* - цілеспрямований комплексний процес використання засобів та інструментів впливу податкової політики на банківську діяльність з метою стимулювання чи стримування надання банківських послуг для отримання позитивних соціально-економічних результатів.

Проблема вибору конкретних напрямів податкової політики відносно фінансових посередників залежить від того, які функції визнана реалізувати податкова система.

Однак доречно розвивати таку податкову політику, яка має забезпечити оптимальну структуру банківських кредитних ресурсів відповідно до програм економічного розвитку України та довгостроковим бюджетним плануванням.

Система оподаткування комерційних банків повинна виконувати не тільки фіскальну функцію, а головним чином стимулювати перерозподіл коштів з фінансового сектора в сектор реальної економіки. Через високий рівень податкового навантаження на банківські установи відбувається подорожчання ціни кредиту, що, у свою чергу, знижує рентабельність суб'єктів підприємництва та податкові надходження в державний бюджет.

Податкове стимулювання банківської діяльності полягає у формуванні та здійсненні державою стимулювального впливу на банківські структури через податкову систему з метою заохочення їх до певного виду діяльності. Застосування пільгової системи виступає провідним засобом реалізації стимулювальної функції податкового механізму у сфері банківництва, яка спрямована на модифікацію об'єкта й мінімізацію бази оподаткування, запровадження спеціальних режимів оподаткування, оптимізації податкових ставок та надання податкових канікул, відтермінування податкових платежів тощо. Про результативність стимулюючого впливу податкових пільг можна говорити лише за умови зростання доходу банківської установи внаслідок зниження податкового навантаження. За інших обставин податкова пільга не є цільовим стимулом для банківської структури, а трактується як фінансова допомога.

У світовій практиці застосовуються різні методи пільгового оподаткування банків:

1) зниження ставок оподаткування на тривалий час діяльності банку. Наприклад, у Франції новоствореним банкам надаються пільги щодо сплати податку з компаній протягом п'яти років. Перші два роки податок взагалі не сплачується, на третій рік <u>лише</u> 25% ставки, четвертий рік - 50%, п'ятий рік - 75% і тільки на шостому році ставка становить 100%;
2) надання податкового кредиту, причому це стосується різних податкових платежів;
3) визначення неоподаткованого мінімуму доходів. Це стосується не <u>лише</u> фізичних осіб при визначенні та розрахунку прибуткового податку, а й банків при сплаті будь-яких податкових платежів;
4) повне звільнення банків від сплати податкових платежів. Найбільш відомим є звільнення від оподаткування відсотків, які виплачуються за позиками місцевих органів влади (США);
5) податкові пільги окремим банкам, які надаються для їх підтримки та подальшого розвитку;
6) при проведенні банками фінансових операцій, таких як благодійні відрахування, підтримка лікарень, відрахування в різні фонди релігійних організацій. У більшості країн такі кошти не підлягають оподаткуванню;
7) пільги на окремі види витрат. Це стосується коштів, які сплачуються в різні соціальні фонди (пенсійний, соціального страхування, безробітних та ін.).

Необхідно створити такі умови діяльності банківської сфери, де банки надаватимуть перевагу довгостроковим кредитам національному виробнику товарів, робіт, послуг, а не споживчим кредитам для потреб фізичних осіб. Така позиція обумовлена тим, що з розвитком підприємств створюватимуться нові робочі місця, збільшуватиметься товаровиробництво. Відповідно громадяни, маючи стабільні заробітні плати зможуть дозволити собі купувати додаткові товари. Інакше кажучи, зі збільшенням пропозиції на товари, роботи, послуги буде збільшуватись і забезпечуватись попит. Це приведе до фінансової стабільності підприємств, держави в цілому і в тому числі - через накопиченні у сфері виробництва та споживання додаткових ресурсів - стабільності та розвитку банківської сфери.

Заохочення до надання довгострокових кредитів до реального сектора економіки можна реалізувати за допомогою встановлення шкали оподаткування, де при наданні кредитних коштів для розвитку підприємництва оподатковувати прибуток від даних операцій за нижчою ставкою, а для пріоритетних галузей на певному етапі розвитку за мінімальними ставками податку на прибуток. Також у ході регулювання доцільно встановлювати та використовувати - граничний розмір рентабельності банківської діяльності. Так як банки є монополістами в наданні деяких послуг (транзакція, розрахунково-касові операції) держава повинна втручатись у становлення вартості плати за надані послуги.

Вагомим інструментом механізму податкового регулювання банківської діяльності є страхові резерви та їх податковий ефект. Збільшення страхових резервів призводить до зростання «непрацюючих» активів, які зменшують прибуток банків (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Динаміка недоотриманих прибутків банками України через створення страхових резервів за 2000 - 2012 рр.

Показники	2000	2005	2010	2011	2012
Страхові резерви під активні операції, млрд. грн.	2,7	9,4	148,8	157,9	141,3
Рентабельність активів, %	-0,09	1,31	-1,45	-0,76	1,23
Недоотриманий прибуток, (млрд. грн.)	-	0,1	-	-	1,74

Так, величина недоотриманих прибутків банками України через створення страхових резервів лише за 2011 р. збільшилась у 58,5 раза порівняно з 2000 р. і становила 157,9 млрд. грн., що об'єктивно вплинуло на фінансові можливості вітчизняних банківських установ. У 2012 році страхові резерви склали 141,3 млрд. грн., а недоотриманий прибуток - 1,74 млрд. грн.

Істотний стимулюючий вплив мають податкові пільги на економічний стан держави та банки, адже надання банком податкових пільг на початковому етапі призводить до зменшення дохідної частини бюджету держави, і лише в довгостроковому періоді можна очікувати на нові прибутки й надходження до бюджету.

У банківській діяльності ознаки податків мають обов'язкові резерви, а тому їх необхідно зменшувати й у міру зростання зрілості ринкової економіки навіть скасовувати.

Умови оподаткування впливають на величину ставки фінансових інструментів банківського ринку: якщо проценти від урядових облігацій звільнені від податків, то корпоративні облігації стають менш привабливими для вкладників, оскільки доходи від них оподатковані. Це повною мірою стосується й банківських депозитів: якщо податок на доходи від банківських депозитів зростатиме, то попит на такий фінансовий інструмент буде знижуватися, і навпаки. Водночас, якщо звільнити від податку доходи на довгострокові банківські депозити, то попит на них буде зростати.

Разом з тим, дані про виконання податкових зобов'язань вітчизняними банками свідчить про те, що з кожним роком збільшуються обсяги сплаченого вітчизняними банками податку (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

*Доходи, витрати та фінансовий результат банків України
протягом 2007-2012 рр., млн. грн.*

Показники	Станом на кінець року, млн. грн.					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Доходи банків	68145,0	122580,0	142995,0	136848,0	142778	150 449
Витрати банків	61565,0	115276,0	181445,0	149875,0	150486	145 550
Прибуток до оподаткування	8587,0	10546,9	7436,5	-13111,6	-6496,7	5278
Сплачений податок	2044,6	3245,6	1710,4	1155,1	1 212	379
Прибуток після оподаткування	6542,7	7301,3	-38450	-13027	-7708,7	4 899

Таким чином податкове регулювання банківської діяльності як ніколи є актуальним для України. Адже банківська діяльність у державі може стати рушійною силою розвитку підприємницької діяльності, у вигляді інвестування та надання кредитів останнім. Тому метою податкової політики держави щодо банківської діяльності має бути розвиток банківської сфери, у тому числі введення шкали оподаткування податку на прибуток та застосування мінімальної ставки оподаткування на прибуток від надання довгострокових кредитів суб'єктам господарювання. Та інколи, задля захисту інтересів підприємців (оскільки вони є основними користувачами банківських послуг, і відповідно вартість даних

послуг впливає на їх подальший розвиток), податкова політика для банківської діяльності може набувати і жорсткого характеру дій у короткостроковій перспективі: введення норми рентабельності на прибуток банківського сектора.

6.2. Основи оподаткування банківських установ України

Оподаткування банківської діяльності в Україні здійснюється за вимогами тих же законодавчих актів, що й оподаткування всіх інших юридичних осіб-суб'єктів господарювання. Проте банки як фінансові посередники в економіці країни здійснюють специфічні операції, пов'язані з перерозподілом фінансових ресурсів із тих секторів економіки, де ці ресурси є тимчасово вільними, у сфери, де відчувається в них потреба, тобто діяльність банків суттєво відрізняється від діяльності інших підприємств. Тому в податковому законодавстві зазвичай прописуються окремі норми щодо оподаткування операцій фінансових установ, насамперед банків.

Специфічність оподаткування банків проявляється також у тому, що банківські установи не мають права на вибір режимів оподаткування; у банківському бізнесі не існує суб'єктів господарювання - фізичних осіб; у банківській діяльності ознаки податків мають мінімальні обов'язкові резерви.

Специфіка змісту податкової правосуб'єктності банків проявляється в тому, що вони здатні виступати в податкових відносинах не тільки як платники податків або податкових агентів, але і як суб'єктів, приймати і зараховувати податкові платежі, тобто як посередника між платником податків і бюджетом (табл. 6.3).

Як суб'єкти податкових відносин банки є платниками податків, які на загальних підставах сплачують податки та збори до бюджетів усіх рівнів. Одночасно, будучи посередниками між державою і платниками податків, вони здійснюють перекази податкових платежів до бюджету, від своєчасності яких залежить повнота обсягів державної казни. Крім того, на банки покладено функцію податкового і валютного контролю, яка полягає в наданні інформації щодо відкриття рахунків клієнтам та щодо їх фінансово-господарських операцій, своєчасності перерахування податків, виконання доручень щодо призупинення операцій на рахунках клієнтів тощо.

Функції банківських установ у системі оподаткування

Банк	Випадки
Платник податку	1) за результатами власної фінансово-господарської діяльності;
	2) при виплатах за рахунок учасника фонду банківського управління;
	3) при успадкуванні права на вклад у банку;
Податковий агент	1) при виплаті нерезиденту іншим нерезидентом, зарахованих на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті;
	2) при виплаті процентів за депозитними договорами;
	3) при виплаті дивідендів;
Посередник між платником податків і бюджетом	1) при перерахуванні податків та зборів до бюджету за дорученням клієнтів банку

Так, банки повинні повідомляти податкові органи протягом трьох днів про відкриття або закриття рахунків платників податків. За кожен випадок неподання такої інформації сплачується штраф 340 грн. При здійсненні операцій до отримання повідомлення від податкових органів про взяття платника на облік сплачується штраф 10% від сум таких операцій, але не менше 850 грн.

Зберігається відповідальність банків (пеня) за порушення термінів перерахування податків за дорученням власних клієнтів.

Окремо відзначимо роль банків при оподаткуванні податком на доходи фізичних осіб процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, які нараховуються на користь фізичних осіб. Відповідно до п. 167.2 ст. 167 Податкового кодексу України ставка податку на дохід фізичної особи становить 5% бази оподаткування за цим видом доходу. Оподаткування цього виду доходу відкладено до 01.01.2015 р.

Незважаючи на те, що проценти за депозитними вкладами розглядаються як отриманий дохід власника депозитного вкладу - фізичної особи, яка і є платником податку на дохід фізичної особи, відповідно до п. 170.4.1 ст. 170 Податкового кодексу України банк

виступає податковим агентом платника податку під час нараховання (виплати) на його користь процентів на поточний або депозитний банківський рахунок.

Загальна сума податків, утриманих протягом звітного податкового місяця з таких нарахованих (виплачених) процентів платнику податку, сплачується (перераховується) банком як податковим агентом до бюджету.

Аналогічним порядком здійснюється оподаткування дивідендів, що регулюється п. 170.5 ст. 170 Податкового кодексу України.

В умовах реформування податкової системи оподаткування в Україні та прийняття Податкового кодексу відбулися певні зміни, що мають позитивний вплив на діяльність банків.

Розглянемо порівняльну характеристику податків та зборів, які сплачувалися банками до прийняття Податкового кодексу України та після набуття ним чинності (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Порівняльна характеристика податків та зборів, які сплачуються банківською установою

Податки та збори, що сплачував банк згідно з ст. 14 ЗУ «Про систему оподаткування»		Податки та збори, що сплачує банк згідно з чинним Податковим кодексом України	
Назва податку, збору	Ставка	Назва податку, збору	Ставка
<i>Загальнодержавні податки та збори</i>			
Податок на прибуток	25%	Податок на прибуток	Ставки податку: у 2011р.-23%; у 2012р.- до 21%, у 2013р. -19%,; у 2014р.- 18%; у 2015 р.- 17%; у 2016 р.- 16%
ПДВ	20%	ПДВ	Зниження ставки: з 01.01.2011р. - 20%; з 2014р. - 20%
Плата за землю	1%, 3%, 5%	Плата за землю	1% від нормативної грошової оцінки землі або від 0,24 до 3,36 грн. за 1 кв.м.
Податок з транспортних засобів	Залежно від обсягу або потужності двигуна	Збір за першу реєстрацію транспортних засобів	Залежно від обсягу або потужності двигуна

Плата за патент на деякі види підприємницької діяльності	960 грн. за календарний місяць		
<i>Місцеві податки та збори</i>			
Комунальний податок	Граничний розмір ставки - не більше 10%	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Встановлюється за 1 кв.м. жилої площі, але не більше 2,7% мінімальної заробітної платні

Як видно з даних таблиці 6.4, після прийняття Податкового кодексу України змінилися ставки податку на прибуток, передбачається зниження ставки ПДВ, податок з транспортних засобів замінено на збір за першу реєстрацію транспортних засобів. Також серед податків, що мають сплачувати банківські установи, можна виділити податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Сума податку на землю, величина якого залежить від площі банківських приміщень, і податку з власників транспортних засобів, величина якого залежить від виду й кількості автотранспорту, здебільше легкового, мають невеликі значення порівняно з грошовими оборотами банківської діяльності. Центральне місце в системі оподаткування банків займає податок на прибуток та податок на додану вартість.

Податок на прибуток

Податок на прибуток банків стягується за загальними нормами оподаткування прибутку підприємств і організацій з урахуванням особливостей, зумовлених специфікою джерел отримання банківського прибутку. При встановленні норм щодо оподаткування прибутку банків законодавство виходить з комплексного підходу до аналізу банківської діяльності, яка носить багатопрофільний характер.

Податок на прибуток планується і обчислюється виходячи не тільки з поточної діяльності, але і з майбутнього участі банків у торгових угодах та інвестиціях.

З метою визначення порядку формування доходів та витрат банків Податковим кодексом України визначено перелік доходів у п. 135.4.2 ст. 135 Податкового кодексу, а перелік їх витрат у п. 138.1.1 ст. 138 Податкового кодексу України (табл. 6.5).

Доходи та витрати банківських установ відповідно до Податкового кодексу України

<p><i>Доходи</i> (п.135.4.2 ст.135 ПКУ)</p>	<p><i>Витрати</i> (п. 138.1.1 ст.138 ПКУ)</p>
<p>а) процентні доходи за кредитно-депозитними операціями (у тому числі за коресподентськими рахунками) та цінними паперами, придбаними банком;</p>	<p>а) процентні витрати за кредитно-депозитними операціями, у тому числі за коресподентськими рахунками, коштами до запитання та цінними паперами власного обігу;</p>
<p>б) комісійні доходи, у тому числі за кредитно-депозитними операціями, наданими гарантіями, розрахунково-касове обслуговування, інкасацію та перевезення цінностей, операціями з цінними паперами, операціями на валютному ринку, операції з довірчого управління;</p>	<p>б) комісійні витрати, у тому числі за кредитно-депозитними операціями, розрахунково-касове обслуговування, інкасацію та перевезення цінностей, операціями з цінними паперами, операціями на валютному ринку, операції з довірчого управління;</p>
<p>в) позитивний результат за операціями з цінними паперами, відповідно до п. 153.8 ст. 153 ПКУ</p>	<p>в) від'ємний результат (збиток) від операцій з купівлі/продажу іноземної валюти і банківських металів;</p>
<p>г) прибуток від операцій з купівлі/продажу іноземної валюти та банківських металів;</p>	<p>г) від'ємне значення курсових різниць від переоцінки активів та зобов'язань у зв'язку зі зміною офіційного курсу національної валюти до іноземної валюти, відповідно до п. 153.1.3 ст. 153 ПКУ;</p>
<p>г) позитивне значення курсових різниць, відповідно до п. 153.1.3 ст. 153.1 ПКУ;</p>	<p>г) суми страхових резервів, сформованих у порядку, передбаченому п. 159.2 ст. 159 ПКУ;</p>
<p>д) надлишкові суми страхового резерву, що підлягають включенню до доходу відповідно до п. 159.4 ст. 159 та суми заборгованості, що підлягають включенню до складу доходу, згідно з п. 159.5 ст. 159 ПКУ;</p>	<p>д) кошти (збори), внесені до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб</p>

е) доходи від надання факторингових послуг, згідно п.153,5 ст.153 ПКУ;	е) витрати з придбання права вимоги на виконання зобов'язань у грошовій формі за поставлені товари чи надані послуги (факторинг);
є) дохід, пов'язаний з реалізацією заставленого майна;	є) витрати, пов'язані з реалізацією заставленого майна;
ж) інші доходи, прямо пов'язані зі здійсненням банківських операцій та надання банківських послуг.	ж) інші витрати, прямо пов'язані зі здійсненням банківських операцій та надання банківських послуг.

Особливу статтю видатків банку, з точки зору оподаткування прибутку, складають *страхові резерви*, які включають частину витрат, пов'язаних з формуванням страхового резерву для покриття ризиків неповернення основного боргу за кредитами, придбаними цінними паперами та іншими видами заборгованості.

Слід зазначити, що до набуття чинності Податкового кодексу України досить спірним було питання віднесення резервів до доходів та до витрат. З прийняттям Податкового кодексу України це питання було врегульовано, а саме: п. 159.2 ст. 159 Податкового Кодексу України передбачено особливості формування резервів банками. Відповідно до цієї норми банки формують резерви для відшкодування можливих втрат за всіма видами кредитних операцій (за винятком позабалансових, крім гарантій) (страховий резерв), який створюється за рахунок збільшення витрат банків. При цьому, п. 159.2.2. Податкового кодексу України обмежено розміри страхового резерву, який може бути створено за рахунок збільшення витрат банків - 20% суми заборгованості за такими операціями: суми непогашеної основної суми боргу та нарахованих процентів і комісій, а також суми наданих гарантій на останній робочий день звітного податкового періоду.

У разі, якщо за результатами звітного податкового періоду сукупний розмір страхового резерву зменшився (крім випадків його зменшення внаслідок відшкодування банком безнадійної заборгованості позичальника в установленому законодавством порядку за рахунок страхового резерву кредитора та зменшення нормативу формування резерву згідно із законодавством), надлишкова сума страхового резерву, яка включена до витрат, спрямовується на збільшення доходу банку за результатами такого звітного періоду.

За рахунок створеного страхового резерву банк відшкодовує заборгованість, яка визначена безнадійною відповідно до методики, установленної Національним банком України.

Норма щодо обмеження розміру страхового резерву неоднозначно трактується: з одного боку, вона може призвести до зменшення гарантованої суми повернення грошей вкладникам банків, а з іншого боку – вона стимулюватиме банки підтримувати певну якість своїх активів.

Урегулювання питання щодо витрат на формування страхового резерву є дуже принциповим для банків, оскільки саме ці витрати мали до набуття чинності Податкового кодексу України суттєву питому вагу в складі витрат банків та давали можливість банкам маніпулювати саме з цією статтею витрат. Чітко врегулювання та обмеження розміру страхового резерву за рахунок витрат відзначилося на політиці формування банками страхових резервів, що проявилось у зниженні питомої ваги цього показника в загальних витратах банку (табл.6.6).

Таблиця 6.6

Страховий резерв банків України в період 2009-2012 рр.

Назва показника	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.
Страховий резерв, млн. грн..	64 318	46 170	36 508	23 423
Питома вага страхового резерву в складі витрат, %	40,43	30,8	24,3	16,1

Податковим кодексом України окремо врегульовані питання оподаткування податком на прибуток операцій особливого виду, які проводять банківські установи (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

*Перелік операцій особливого виду
відповідно до Податкового кодексу України*

Назва операції особливого виду	Податковий кодекс України
1)оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті;	п. 153.1 ст. 153
2)оподаткування дивідендів;	п. 153.3 ст. 153
3)оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями;	п. 153.4 ст. 153
4)оподаткування операцій з відступлення права вимоги;	п. 153.5 ст. 153
5)оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами	п. 153.8 ст. 153

Згідно з п. 153.1 ст. 153 ПКУ в разі здійснення операцій з продажу іноземної валюти та банківських металів до складу доходів або витрат платника податку відповідно включається позитивна або від'ємна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти, металів.

У разі придбання іноземної валюти до складу відповідно витрат або доходів звітного періоду включається позитивна або від'ємна різниця між курсом іноземної валюти до гривні, за яким придбавається іноземна валюта, та курсом, за яким визначається балансова вартість такої валюти.

Облік операцій з продажу або купівлі іноземної валюти та банківських металів, які здійснюються за дорученням та за рахунок клієнтів банків, ведеться окремо від обліку операцій з продажу або купівлі іноземної валюти та банківських металів, які здійснюються за рішенням банку за рахунок інших (власних) джерел. При проведенні операцій з продажу або купівлі іноземної валюти та банківських металів за дорученням та за рахунок клієнтів до доходів банку включаються суми комісійних, брокерських та інших подібних видів винагород, отриманих (нарахованих) банком у зв'язку з проведенням таких операцій протягом звітного періоду, а до витрат - витрати банку, понесені (нараховані) у зв'язку з проведенням таких операцій протягом звітного періоду.

Доходи або витрати від здійснення операцій з продажу або купівлі валюти та банківських металів за рішенням банку визначаються банками за правилами бухгалтерського обліку, установленими Національним банком України.

Слід зазначити, що оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями має такі особливості:

по-перше, не включаються до доходу платника і не підлягають оподаткуванню кошти або майно, залучені платником податку у зв'язку з:

- | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| – отриманням платником фінансових кредитів від інших осіб-кредиторів, а також повернення основної суми фінансових кредитів, наданих платником іншим особам-дебіторам; |
| – залученням коштів або майна у довірче управління, коштів у депозит (вклад) або на інші строкові чи довірчі рахунки; |
| – залученням майна на підставі договору концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову, а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно; |

– отриманням платником податку від Фонду соціального захисту інвалідів цільової позики на поворотній основі.

По-друге, не заносяться до витрат кошти або майно, надані платникам у зв'язку з:

– поверненням основної суми кредиту іншим кредиторам, а також наданням кредиту іншим особам-дебіторам;

– поверненням коштів з довірчого управління, основної суми депозитів; надання майна на підставі договорів концесії, комісії, довірчого управління тощо;

– поверненням платником податку суми цільової позики на поворотній основі Фонду соціального захисту інвалідів.

За борговими цінними паперами, емітованими платником податку, суми відсотків включаються до складу його витрат у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких відсотків. У разі розміщення платником податку боргових цінних паперів вище/нижче номінальної вартості, прибуток/збиток від їх розміщення належить до складу його доходів/витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення/викуп таких цінних паперів. Платник податку, який здійснює довірчі операції із коштами довірителя, відносить до складу своїх доходів утриману (отриману) винагороду.

Відповідно до правочинів п. 153.5 ст. 153 Податкового кодексу, якщо доходи, отримані платником податку від наступного відступлення права вимоги зобов'язань третьої особи (боржника) або від виконання вимоги боржником, перевищують витрати, понесені таким платником податку на придбання права вимоги зобов'язань третьої особи (боржника), отриманий прибуток включається до складу доходу платника податку.

Якщо витрати, понесені платником податку на придбання права вимоги зобов'язань третьої особи (боржника), перевищують доходи, отримані таким платником податку від наступного відступлення права вимоги зобов'язань третьої особи (боржника) або від виконання вимоги боржником, від'ємне значення не включається до складу витрат або в зменшення отриманих прибутків від здійснення інших операцій з продажу (передачі) або придбання права вимоги зобов'язань у грошовій формі за поставлені товари чи надані послуги третьої особи.

Стосовно оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами комерційний банк визначає фінансовий результат від таких операцій, а саме: якщо протягом звітного періоду витрати, понесені у зв'язку з придбанням цінних паперів і деривативів, перевищують доходи, отримані від їх продажу, то від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів. Якщо ж доходи перевищують витрати, то прибуток включається до складу доходів платника за результатами такого звітного періоду.

Розглянемо оподаткування окремих операцій банків податком на додану вартість та визначимо особливості.

Згідно з п. 196.1 ст. 196 Податкового кодексу, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції з продажу бланків дорожніх, банківських та іменних чеків, цінних паперів, розрахункових і платіжних документів, пластикових (розрахункових) карток, а також ювілейних і пам'ятних монет, які реалізуються для нумізматичних цілей та інших товарів/послуг, за які стягується окрема плата у вигляді фіксованої суми або відсотка.

Разом з тим, окремі банківські операції не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, а саме:

– з випуску, розміщення та продажу за кошти цінних паперів, що випущені в обіг суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України;
– операції з обігу валютних цінностей, банківських металів, банкнот та монет НБУ, за винятком тих, що використовуються для нумізматичних цілей;
– надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу, управління коштами та цінними паперами, доручення, надання, управління та відступлення вимоги за фінансовими кредитами, кредитних гарантій та банківських поручительств;
– торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями, за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу;

– надання банками послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансування будівництва (у тому числі за перерахування коштів на фінансування будівництва із фонду фінансування будівництва), за здійснення платежів за іпотечними сертифікатами відповідно до законодавства.

Згідно зі ст. 197 звільняються від оподаткування ПДВ такі банківські операції :

– з постачання (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності - приватними підприємствами та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення;

– з продажу або придбання зобов'язань за депозитами (вкладами).

6.3. Специфіка оподаткування діяльності центрального банку держави

Центральний банк країни - незалежна державна установа, головною метою якої зазвичай є цінова стабільність. Таким чином, максимізація прибутку не повинна бути ключовою метою функціонування установи такого типу, оскільки це може загрожувати не лише цінній стабільності, а й стабільності фінансового сектора в цілому та стояти на заваді сталого економічного зростання. Варто зазначити, що дохід центрального банку формується за рахунок сеньйоражу, управління державними міжнародними резервами, здійснення регуляторної діяльності, яка має фіскальну природу. Крім того, центральний банк може отримувати дохід від комісійних платежів за користування послугами платіжних систем тощо.

Сформовані таким чином доходи покликані покрити витрати на виконання функцій центрального банку. Отриманий у результаті вирахування витрат із суми доходів чистий прибуток є джерелом поповнення капіталу центрального банку, а також може бути розподілений між його власниками, головним із яких, зазвичай, є уряд.

Необхідно відмітити, що центральний банк є не лише регулятором грошово-кредитної системи держави, але і досить часто виступає кредитором уряду, здійснює фінансування його зобов'язань за

пільговими умовами. Саме тому, попри відсутність цілеспрямованого центрального банку на отримання прибутку, його діяльність має бути рентабельною щонайменше в коротко- та середньостроковому періоді, оскільки у будь-який момент може виникнути необхідність фінансування витрат уряду через безпосереднє спрямування частини прибутку до бюджету або ж через оподаткування.

Однак, з іншого боку, справедливо зауважити, що центральний банк має, перш за все, повно та адекватно реалізовувати свої ключові функції, а не виступати джерелом дешевих чи безкоштовних фінансових ресурсів для уряду. Саме тому правова основа регулювання діяльності центрального банку має передбачати чіткий механізм обліку, формування чистого прибутку та його розподілу, що, у свою чергу, має забезпечити фінансову самодостатність центрального банку, яка виступає необхідною та головною передумовою автономії даної установи, що, власне, і дозволяє центральному банку виконувати покладені на нього функції.

Відповідно до чинного законодавства (Закон України «Про Національний банк України») Національний банк здійснює розподіл прибутку після підтвердження зовнішнім аудитом та затвердження Радою Національного банку річного фінансового звіту в такому співвідношенні:

- 50 відсотків прибутку до розподілу спрямовується до загальних резервів та інших резервів Національного банку. Відрахування до загальних резервів проводяться, поки сума загальних резервів не дорівнюватиме 10 відсоткам обсягу грошово-кредитних зобов'язань Національного банку;

- 50 відсотків прибутку до розподілу перераховується до Державного бюджету України наступного за звітним року.

Справедливо зауважити, що відповідно до змін, внесених у Закон України «Про Національний банк України» Законом від 09.07.2010 № 2478, розподіл прибутку НБУ здійснювався у довільних пропорціях, тобто без чітко конкретизованих співвідношень. Така ситуація була досить негативною, оскільки не давала можливості здійснювати адекватне планування перерозподілу прибутку, адже в Законі України «Про державний бюджет України» на відповідний рік могла бути зазначена конкретна сума прибутку НБУ, який має бути перераховано до державного бюджету, тоді як обсяг фінансових ресурсів, які залишалися у розпорядженні НБУ, міг бути недостатнім для його адекватного функціонування.

Фактично до 2010 року фінансові результати НБУ використовувалися як додаткове джерело фінансування дефіциту бюджету, що суттєво обмежувало його фінансову самостійність.

Варто також відмітити, що саме паритетний розподіл прибутку є найбільш оптимальною схемою, оскільки дозволяє відраховувати певну суму коштів для покриття дефіциту бюджету, а, з іншого боку, створювати стабільне джерело поповнення власного капіталу НБУ, а також, що не менш важливо, такий розподіл прибутку відповідає вимогам ЄС щодо розподілу прибутку центральних банків. Динаміку перерахування прибутку НБУ до державного бюджету України наведено в таблиці 6.8.

На основі даних таблиці можна відмітити, що не існує чіткої динаміки ані щодо розміру прибутку до розподілу, ані щодо тієї його частки, яка має бути перерахована до бюджету. Однак варто відзначити, що НБУ мав стабільний позитивний фінансовий результат протягом 2005-2008 рр., який постійно збільшувався на щорічній основі, проте фінансова криза призвела до погіршення функціонування НБУ у 2008 році, що негативно позначилося на прибутку установи.

Таблиця 6.8

Динаміка обсягів перерахування прибутку НБУ до Державного бюджету України у період 2005-2012 рр.

Показники	2005	2010	2011	2012
1. Прибуток НБУ до розподілу, млн. грн.	1686	17084	14533	24428
2. Перераховано прибутку НБУ до державного бюджету, млн. грн.	377	14547	11898	23600
3. Питома вага спрямованого до Державного бюджету прибутку НБУ, %	22,36	85,15	81,87	96,61

Суттєве скорочення прибутку було викликано значним спрямуванням фінансових ресурсів на поповнення резервних фондів. Необхідно також відмітити, що в таблиці 6.8 відображено не обсяг зобов'язань, а суми фактично сплачених фінансових ресурсів до бюджету, саме тому у 2009 році сума сплачених до бюджету коштів перевищує фактично спрацьований прибуток. Крім того, справедливо зауважити, що попри законодавче затвердження паритетного розподілу прибутку між НБУ та державним бюджетом у 2010 р., ця

норма фактично не виконується, адже до бюджету спрямовується близько 80% фінансових ресурсів.

Таким чином, для забезпечення оптимального балансу між фінансовою самодостатністю та фіскальною прозорістю, на законодавчому рівні мають бути закріплені такі принципи:

- має бути чітко сформована система обліку та звітності;

- мають бути чітко ідентифіковані заходи щодо розподілу прибутку, які передбачають:

- адекватний обсяг недооцінених активів та інших резервів, які враховуються при визначенні чистого прибутку; врахування позитивної вартості від переоцінки активів на окремому резервному рахунку, який повинен бути включений до власного капіталу; здійснення поповнення резервів центрального банку до перерахування прибутку до бюджету;

- лише реальний прибуток може бути перерахований до бюджету, тобто такий, що реально акумульований на певний момент часу;

- центральний банк має бути звільнений від сплати прибуткових податків.

У даному контексті варто зазначити, що більшість центральних банків не є платниками податків з доходу або прибутку, але натомість вони перераховують частину прибутку до бюджету після поповнення власних резервів. Це обумовлено такими факторами:

- звільнення центрального банку від сплати прибуткового податку фактично не впливає на суму надходжень до бюджету, оскільки, хоча держава і втрачає досить великого платника податку, однак натомість отримує доходи у вигляді безпосереднього перерахування прибутку центрального банку, а тому з фіскальної точки зору, звільнення центрального банку від сплати прибуткових податків є раціональним;

- оподаткування центрального банку за загальними правилами може призвести до незадовільних наслідків, оскільки центральний банк має досить специфічні стандарти обліку. Так, наприклад, у деяких податкових режимах нереалізована переоцінена вартість активів може включатися до оподаткованого доходу. Крім того, оподатковуваний дохід зазвичай розраховується до перерозподілу прибутку на поповнення резервів, а тому частина заробленої нереалізованої переоціненої вартості перераховується до бюджету. Оскільки прибутки та збитки від переоцінки можуть бути

значно більшими за інші джерела доходів, податки можуть включати значні обсяги нереалізованих доходів, які центральний банк має потім стерилізувати, що, у свою чергу, може призвести до скорочення капіталу банку та, відповідно, порушити його фінансову стабільність;

– оподаткування прибутковим податком може загрожувати автономії центрального банку, оскільки призводить до зміщення фокусу з реалізації головної мети на управління оподатковуваними доходами.

Таким чином, цілком закономірно можна підсумувати, що звільнення центрального банку від сплати прибуткового податку є раціональним рішенням. Однак необхідно відмітити, що деякі центральні банки все ж сплачують дану групу податків. Така ситуація є виправданою лише в тому випадку, коли центральний банк виступає акціонерною компанією з мажоритарною участю приватних акціонерів. У цьому випадку можливим є встановлення обмежень щодо обсягу дивідендів до сплати, а та частина прибутку, що у результаті залишається, має бути спрямована до бюджету.

У контексті визначення інших груп податків, які мають перераховувати до бюджету центральні банки, не існує єдиної уніфікованої практики та точки зору, однак найбільш виваженою є схема, відповідно до якої центральні банки оподатковуються аналогічно до інших державних інститутів.

Так, у деяких країнах існує податок на активи підприємств, однак цей податок не повинен застосовуватися до центральних банків, оскільки дана група податків споріднена з прибутковими податками і саме з аналогічних міркувань є нераціональною для центрального банку. Крім того, міжнародні резерви країни обліковуються на балансі центрального банку, що у випадку застосування даного податку може призвести до значного податкового навантаження на головний банк країни.

Сплачувати податки на власність та нерухомість центральний банк має в тому ж порядку, що й інші державні установи.

Центральний банк не повинен платити гербовий збір на видачу цінних паперів або банкнот, однак це не означає, що банк повинен бути звільнений від сплати мита у всіх випадках.

Наприклад, якщо мито застосовується до договору, що стосується надання особистих послуг і, якщо центральний банк вступає в такий договір з індивідуальним учасником, то збір підлягає оплаті.

Податки на фінансові операції (наприклад, на банківські перекази), як правило, не застосовуються до операцій центрального банку, оскільки вони можуть вплинути на реалізацію грошово-кредитної політики та інших завдань центрального банку. Відсотки, сплачені за цінними паперами, випущеними центральним банком, повинні бути предметом утримання прибуткового податку на тій же основі, що і відсотки, що виплачуються за державними цінними паперами.

Імпорт золота, банкнот і монет, що доставляються в Центральний банк, повинен бути звільнений від митних зборів, імпорتنих мит, податку з продажів, ПДВ тощо. Крім того, внутрішні поставки цих же активів повинні бути звільнені від податку з продажів (за нульовою ставкою у випадку з ПДВ). Поставки інших товарів та послуг для центральних банків повинні оподатковуватися таким же чином, що і поставки в державні установи. Хоча можна стверджувати, що у випадку сплати ПДВ на постачання товарів у державні установи, включаючи центральні банки, уряд сплачує податок сам собі. Є дві основні причини, чому краще оподаткувати ці поставки.

По-перше, оподаткування цих товарів і послуг обмежує можливості для зловживань з боку державних посадових осіб та інших зацікавлених сторін, які можуть прагнути використовувати звільнення від оподаткування для придбання зазначених товарів і послуг для особистого використання.

По-друге, це зменшує адміністративне навантаження на постачальників, які повинні визначати окремо урядові поставки і відображати їх окремо для цілей звітності. У випадку, якщо центральні банки все ж виступають платниками мита та податку на банкноти, оподатковуваною вартістю повинна бути сума, виручена від їх виробництва, а не номінальна вартість паперу.

Основні терміни і поняття

Банківська система

Банківська діяльність

Податкове регулювання банківської діяльності

Страхові резерви

Податковий механізм банківські установи

Доходи банків

Витрати банків
Банківські операції
Центральний банк

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Як здійснюється податкове регулювання банківської діяльності?
2. На що повинен бути направлений податковий механізм оподаткування діяльності банків?
3. Що означає «податкове регулювання діяльності банків»?
4. Назвіть заходи податкового стимулювання діяльності банків.
5. Назвіть методи податкового стимулювання банківської діяльності.
6. Охарактеризуйте зарубіжний досвід застосування методів податкового стимулювання діяльності банків.
7. Як надання пільг банкам впливає на надходження до державного бюджету?
8. Як умови оподаткування впливають на величину ставки фінансових інструментів банківського ринку?
9. Яка мета податкової політики держави щодо банківської діяльності?
10. Чи мають право банки на вибір системи оподаткування?
11. Назвіть функції банківських установ у системі оподаткування.
12. Назвіть операції банків, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток.
13. Охарактеризуйте порядок оподаткування операцій з цінними паперами.
14. Які операції банків не є об'єктом оподаткування ПДВ?
15. Які доходи може отримувати центральний банк?

Тестові завдання

1. До елементів податкового механізму регулювання діяльності банків відносять:

А) форми (законодавча, податкове адміністрування, обов'язковий аудит);

Б) форми (законодавча, податкове адміністрування, обов'язковий аудит);

В) інструменти (податки, податкові пільги, страхові резерви, штрафи);

Г) правильна відповідь а) та в).

2. Національний банк здійснює розподіл прибутку у такому співвідношенні:

А) 60 відсотків прибутку до розподілу спрямовується до загальних резервів та інших резервів Національного банку та 40 відсотків прибутку до розподілу перераховується до Державного бюджету України наступного за звітним року;

Б) 50 відсотків прибутку до розподілу спрямовується до загальних резервів та інших резервів Національного банку та 50 відсотків прибутку до розподілу перераховується до Державного бюджету України наступного за звітним року;

В) 40 відсотків прибутку до розподілу спрямовується до загальних резервів та інших резервів Національного банку та 60 відсотків прибутку до розподілу перераховується до Державного бюджету України наступного за звітним року;

Г) немає правильної відповіді.

3. Від оподаткування ПДВ звільняються такі банківські операції:

А) з постачання (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності - приватними підприємствами та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення;

Б) надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу, управління коштами та цінними паперами, доручення, надання, управління та відступлення вимоги за фінансовими кредитами, кредитних гарантій та банківських поручительств;

В) поставки послуг;

Г) усі відповіді правильні.

4. До доходу банку не включаються і не підлягають оподаткуванню кошти:

- А) залучені у депозит (вклад) або на інші строкові чи довірчі рахунки;
- Б) отримані за розрахунково-касове обслуговування;
- В) отримані за продані товари;
- Г) немає правильної відповіді.

5. Кошти страхового резерву спрямовуються на:

- А) на відшкодування заборгованості, яка визначена безнадійною;
- Б) на відшкодування поточної заборгованості;
- В) на виплату процентів за депозитними рахунками;
- Г) на придбання основних засобів.

6. Страховий резерв формується у розмірі:

- А) 20% суми непогашеної основної суми боргу та нарахованих процентів і комісій, а також суми наданих гарантій на останній робочий день звітного податкового періоду;
- Б) 30% суми непогашеної основної суми боргу та нарахованих процентів і комісій, а також суми наданих гарантій на останній робочий день звітного податкового періоду;
- В) 40% суми непогашеної основної суми боргу та нарахованих процентів і комісій;
- Г) 50% суми непогашеної основної суми боргу та нарахованих процентів і комісій, а також суми наданих гарантій на останній робочий день звітного податкового періоду.

7. Банки сплачують:

- А) податок на прибуток;
- Б) єдиний податок;
- В) екологічний податок;
- Г) усі відповіді правильні.

8. Податкове регулювання банківської діяльності - це

- А) цілеспрямований комплексний процес використання засобів та інструментів впливу податкової політики на банківську діяльність з метою стимулювання чи стримування надання банківських послуг для отримання позитивних соціально-економічних результатів;

Б) інструменти впливу податкової політики на банківську діяльність;

В) цілеспрямований комплексний процес використання засобів на банківську діяльність з метою стимулювання надання банківських послуг для отримання позитивних соціально-економічних результатів;

Г) немає правильної відповіді.

9. До банківських операцій застосовується ставка з ПДВ у розмірі:

А) 16%;

Б) 20%;

В) 5%;

Г) 18%.

10. Банк виступає податковим агентом:

А) за результатами власної фінансово- господарської діяльності;

Б) при виплатах за рахунок учасника фонду банківського управління;

В) при виплаті нерезиденту іншим нерезидентом, зарахованих на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті;

Г) усі відповіді правильні.

ТЕМА 7. ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ФІНАНСОВИХ УСТАНОВ

- 7.1. Податкове регулювання діяльності суб'єктів ринку фінансових послуг.
- 7.2. Особливості оподаткування ломбардної діяльності.
- 7.3. Особливості оподаткування страхових компаній.
- 7.4. Особливості оподаткування лайфових компаній.
- 7.5. Оподаткування у сфері спільного інвестування.
- 7.6. Особливості оподаткування фондів фінансування будівництва.
- 7.7. Особливості оподаткування діяльності торгівців цінними паперами.
- 7.8. Про особливий податок на операції з відчуження цінних паперів і операції з деривативами.

7.1. Податкове регулювання діяльності суб'єктів ринку фінансових послуг

У суспільстві з розвиненими ринковими відносинами важливу роль на фінансовому ринку відіграють фінансові посередники, які є ключовою фігурою на всіх сегментах ринку. Діяльність фінансових посередників на практиці пов'язана зі створенням нових фінансових інструментів. Фінансові інститути, які виконують посередницькі функції, мають можливість одержати прибуток за рахунок економії, що обумовлена зростанням масштабу операцій, здійснюючи аналіз кредитоспроможності потенційних кредиторів, розробку порядку надання позик і розрахунків за них, рівномірно розподіляючи ризики.

Система спеціалізованих фінансових посередників має можливість надати власникам заощаджень більші вигоди, ніж просто можливість одержувати відсотки на капітал.

Фінансова установа - юридична особа, яка відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг та яка внесена до відповідного реєстру в порядку, установленому законом (Закон України від 12.07.2001 р. № 2664-III).

Фінансові посередники становлять доволі численну групу учасників фінансового ринку. Як правило, це великі фінансові структури (фінансові установи), які допомагають юридичним і

фізичним особам, що мають заощадження, диверсифікувати їх (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Кількість небанківських фінустанов в Україні

Фінансові установи	Кількість компаній на кінець		
	2011р.	2012р.	2013р
Страхові компанії	442	444	414
Кредитні установи	691	697	708
Ломбарди	456	463	473
Фінансові компанії	251	268	312
Довірчі товариства	2	2	2
Пенсійні фонди (НПФ)	96	97	94
Адміністратори НПФ	40	39	37
Інші фінустанови	1	1	1
Всього	1979	2011	2041

Як свідчать наведені дані, за останні три роки в Україні спостерігається тенденція до збільшення кількості фінансових установ.

Найбільшими є кредитні установи, до яких входять і кредитні спілки України. Їх кількість становить 617 спілок. Ломбарди являють за своєю кількістю (23% від загальної чисельності) досить потужний сегмент фінансового ринку та є прибутковими організаціями з особливостями оподаткування. Суттєву вагу на фінансовому ринку відіграють страхові компанії, на їх долю припадає більше 20 відсотків від загальної чисельності установ.

Таким чином, найбільш поширеними фінансовими установами в Україні є:

1) *Страхові компанії* – спеціалізовані інститути, що виконують функції страхування, тобто за рахунок підприємств, організацій, установ, населення формують цільові грошові фонди та здійснюють виплати з них за настання певних подій (страхових випадків). Мобілізація коштів страховими компаніями здійснюється залученням страхових внесків від юридичних та фізичних осіб на підставі укладених з ними угод. Страхові компанії спеціалізуються на таких видах страхування: майновому, особистому, страхуванні відповідальності чи перестрахованні.

- 2) *Пенсійні фонди* – спеціалізовані фінансові установи, основним завданням яких є збирання і акумуляція грошових коштів, призначених для пенсійного забезпечення громадян після досягнення ними певного віку. За формою власності вони бувають приватні або державні.
- 3) *Інвестиційні фонди* – особливий вид фінансово-кредитних установ, що забезпечують посередництво в інвестиційному процесі. Випускаючи власні цінні папери, інвестиційні фонди акумулюють грошові кошти приватних інвесторів та вкладають їх в акції та облігації різних п-в у власній країні чи за кордоном.
- 4) *Фінансові компанії* – небанківські інститути кредитної системи, що спеціалізуються на кредитуванні продажу споживчих товарів з відстрочкою платежу. Можуть бути створені як самостійні юр. особи на акціонерних пайових засадах або як окремі структурні підрозділи, філії, дочірні підприємства банків і страхових компаній.
- 5) *Кредитні спілки* – кооперативні організації, що створюються з метою акумуляції заощаджень своїх членів та взаємного кредитування.
- 6) *Ломбард* – кредитна установа, що здійснює видачу позик під заставу рухомого майна (цінних речей). Специфіка ломбардних позичкових операцій полягає у видачі приватним особам невеликих сум позичок на відносно короткі строки (переважно до трьох місяців).

Усі перераховані фінансові компанії мають виключний вид діяльності, що регулюються відповідними законодавчими актами та надають фінансові послуги.

Фінансові послуги – це операції з фінансовими активами, що здійснюються в інтересах третіх осіб за власний рахунок чи за рахунок цих осіб, а у випадках, передбачених законодавством, - і за рахунок залучених від інших осіб фінансових активів, з метою отримання прибутку або збереження реальної вартості фінансових активів.

Окремі фінансові установи, що надають фінансові послуги, є неприбутковими організаціями, а саме: кредитні установи та інші мають особливості в оподаткуванні податком на прибуток та податком на додану вартість.

Важливим фактором впливу на діяльність фінансових компаній є податкове регулювання.

Податкове регулювання – це механізм економічного впливу на суспільне виробництво, його структуру, динаміку, розміщення тощо. З їх допомогою можна стимулювати або, навпаки, обмежувати ділову активність, а отже, і розвиток тих чи інших галузей економічної діяльності.

Податкове регулювання економіки перш за все визначається впливом на її окремі сегменти, і один з таких сегментів є фінансове посередництво. Разом із тим, формування ефективної системи оподаткування діяльності фінансових посередників є дуже складним завданням. Це, зокрема, пояснюється особливою значущістю фінансового посередництва для сучасної економіки, специфікою фінансових послуг, можливістю застосування щодо них імпліцитних способів оподаткування (обов'язкового резервування для банків, відрахувань для гарантування внесків фізичних осіб тощо).

7.2. Особливості оподаткування ломбардної діяльності

Діяльність ломбардів із надання кредитів є одним із найстаріших видів кредитування населення. Батьківщиною ломбарду вважають Ломбардію – область Італії, де у XIII ст. виникли банківські контори, що видавали позики під заставу. Перший ломбард в Україні з'явився в кінці XVIII століття і видавав позики під золоті та срібні речі.

Ломбардна діяльність - вид підприємницької діяльності, спрямований на отримання економічних вигід від надання грошових позик фізичним особам, які як гарантію залишають матеріальну заставу.

Статтею 378 Цивільного кодексу України, ломбардна діяльність визначена як діяльність з надання громадянам позик, що забезпечуються заставою предметів домашнього вжитку та особистого користування.

Статтею 4 Закону про підприємництво право на проведення ломбардних операцій надано державним підприємствам, а також недержавним, які мають статус повного товариства, тобто товариства,

усі учасники якого несуть повну майнову відповідальність за зобов'язаннями створеного ними ломбарду.

Ломбардними операціями можуть займатися будь-які фінансово-кредитні установи, де створено умови для такого роду діяльності.

Згідно з пунктом 1 статті 1 Закону про фінансові послуги¹, ломбард кваліфіковано як фінансову установу – юридичну особу, що надає одну або декілька фінансових послуг, що є виключним видом їх діяльності.

Для набуття ломбардом статусу фінансової установи інформація про нього повинна бути внесена до Державного реєстру фінансових установ у порядку, установленому в Положенні про порядок внесення інформації про ломбарди до Державного реєстру фінансових установ², що підтверджується свідоцтвом про реєстрацію фінансової установи, яке видається національною комісією що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг).

Ломбард визнано бізнесом із доволі високим рівнем рентабельності – 30-40%. Інвестиції в даний бізнес окуповуються, як правило, за два-чотири роки. Ризик неповернення кредитних коштів зведений до мінімуму, адже гроші видаються тільки під заставу і на суму від 50% до 90% її оціночної вартості³.

За інформацією Всеукраїнської асоціації ломбардів, найчастіше віддають у заставу дорогоцінні метали й каміння (у 2011 р. - 90% кредитів), побутову техніку (6,5%), деякі ломбарди приймають під заставу автотранспорт, квартири, цінні папери.

Згідно зі ст. 378 Цивільного кодексу ломбардну діяльність можна визначити як діяльність, пов'язану з наданням громадянам позики, що забезпечується заставою предметів домашнього вжитку і особистого користування. У той же час у податковому обліку, відповідно до п. 14.1.100 ст. 14 ПКУ ломбардна операція - це операція фізичних чи юридичних осіб з отримання коштів від юридичної особи, кваліфікованої як фінансова установа згідно із

¹ Закон України від 12.07.2001 № 2664 «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», зі змінами та доповненнями

² Положення про порядок внесення інформації про ломбарди до Державного реєстру фінансових установ, затверджене розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 18.12.2003 р. № 170.

³ Абакуменко О.В. Позиціонування ломбардів на ринку фінансових послуг / О.В. Абакуменко, С. В. Данилович // Современный мир : проблемы и перспективы: сборник тезисов и докладов / Київський славістичний університет Чернігівська філія. – К., 2011. – Ч. 2 №1. – 2011. – С. 11-15.

законодавством України¹, під заставу товарів або валютних цінностей. Ломбардні операції - це різновид кредиту під заставу.

Отже, і ЦКУ і ПКУ чітко відмічено основний вид ломбардних послуг, а саме: надання позичок. Операція з надання позики є найпоширенішою в діяльності ломбардів і на практиці. Крім того, ломбарди також можуть надавати юрособам чи фізособам послуги зі зберігання їхнього майна, займатися скупкою майна і т.д.²

Розглянемо порядок оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість :

- ✓ ломбардних операцій, визначення яких наведено в ПКУ;
- ✓ основних супутніх послуг ломбардної діяльності, зокрема операцій зі зберігання майна і операцій зі скупки майна.

Оподаткування ломбардних операцій

Для цілей оподаткування ломбардна операція (надання позички, що забезпечується заставою товарів та/або валютних цінностей), може складатися з декількох етапів, що залежать від певних умов виконання сторонами (сторони - ломбард та заставодавець-отримувач позики) зазначеної операції відповідно до укладеного договору позики та схову (зберігання):

Умова 1. Усі сторони договору виконали свої зобов'язання в повному обсязі своєчасно (або достроково). У даному випадку можна виділити чотири основні етапи здійснення даної операції:

Етап 1. Одержання ломбардом майна в заставу та надання заставодавцю позички
Етап 2. Одержання ломбардом поверненої позички
Етап 3. Отримання ломбардом від заставодавця відсотків за користування позичкою та плати за зберігання заставленого майна
Етап 4. Повернення заставодавцю майна із застави

¹ У Законі №2664-III визначено, що крім ломбардів, до фінансових установ належать: банки, кредитні спілки, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг. Вищенаведені установи, крім власне ломбардів, можуть займатися ломбардними операціями у випадку, якщо ними додержано всі суттєві, законодавчо визначені умови (див., зокрема, виноску 1).

² Юридичні аспекти, що виникають між юрособою (чи фізособою) та ломбардом при наданні останнім зазначених послуг (надання позички, зберігання майна, скупка майна) регулюються нормами ЦКУ, Законом №2664-III, Законом №2654 та іншими нормативними актами України.

Оподаткування податком на прибуток

Етап 1, 2 та 4. Вартість залученого ломбардом у заставу майна від заставодавця, а також повернення цього майна із застави *не включається* до складу доходів та витрат відповідно.

У той же час, відповідно до даних пунктів сума наданої ломбардом позички заставодавцю не включається до складу його витрат, а повернена заставодавцем сума раніше наданої позички не включається до складу доходів ломбарду.

Усі вищенаведені операції здійснюються на підставі договору позики та зберігання майна, який не передбачає передачі прав власності на грошові кошти (позику) та заставлене майно.

Етап 3. Сума плати за користування позичкою (як проценти за користування кредитом) та сума плати за зберігання заставленого майна (як дохід від надання послуг) включається до складу доходу ломбарду, що враховується при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Датою збільшення доходів ломбарду, що здійснює кредитно-депозитні операції (кредитування заставодавця), є *дата нарахування процентів* у строки, визначені кредитним договором (договором позики). Але в разі, коли сума отриманих від заставодавця процентів за користування позичкою перевищує їх нараховану суму згідно з договором позики (дострокове погашення заставодавцем зобов'язань по сплаті процентів), дохід ломбарду збільшується на суму фактично отриманої протягом податкового звітного періоду суми процентів.

Послуги зі зберігання (схову) заставленого майна, які надає ломбард, підпадають під визначення поставки робіт (послуг). Датою збільшення доходу ломбарду за операціями зберігання (схову) заставленого майна є дата фактичного надання послуги зі зберігання (схову) заставленого майна.

У той же час, до витрат ломбарду включаються витрати на проведення дій щодо збереження прийнятого майна від заставодавця (витрати з охорони приміщень, зарплата працівникам тощо), тобто, як витрати, пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва.

Оподаткування податком на додану вартість операцій з передачі майна в заставу кредитором та його повернення заставодавцю

Етап 1, 2 та 4 не є об'єктом оподаткування операції з передачі майна в заставу кредитором та його повернення заставодавцю.

Таким чином, вартість майна (об'єкта застави), що передається заставодавцем ломбарду, або ж ломбардом заставодавцю після закінчення строку дії договору зберігання (схову), не включається до складу податкового зобов'язання та податкового кредиту з податку на додану вартість.

Сума наданої позички також не бере участі у формуванні об'єкта оподаткування податком на додану вартість ломбарду, а саме: не є об'єктом оподаткування операції з надання послуг з розміщення і повернення коштів за договорами позики.

Як і у випадку з податком на прибуток, етап 1 та 2 не передбачає передачі права власності ані на об'єкт застави (майно), ані на суму позички (грошові кошти). Крім того, при виконанні зазначених операцій, немає і натяку на формування будь-якої доданої вартості, а отже, і на об'єкт оподаткування ПДВ.

Етап 3. Надання послуг з розміщення і повернення грошових коштів за договорами позики не є об'єктом оподаткування, тому на одержану ломбардом плату у вигляді процентів за користування виданою позичкою ПДВ не нараховують.

Разом з тим, плата за зберігання (схов) підпадає під визначення терміна «поставка послуг», тому її оподатковують ПДВ у загальному порядку. Тому ломбард повинен надати заставодавцю (покупцю послуг зі зберігання майна) податкову накладну та відобразити в себе в податковому обліку податкові зобов'язання з ПДВ.

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

Умова 2. Усі сторони договору виконали свої зобов'язання в повному обсязі, але не своєчасно - заставодавець прострочив сплату кредиту (або ж сплату відсотків за його користування) на певну кількість днів, але все ж таки погасив борг перед ломбардом. У даному випадку виділимо п'ять основних етапів:

Етап 1, 2 і 3. Залишаються незмінними і відповідають першим трьом етапам першої умови.

Етап 4. Отримання ломбардом від заставодавця суми пені, нарахованої останньому за порушення терміну повернення боргу.

Етап 5. Повернення заставодавцю майна із застави.

Оподаткування податком на прибуток

Етапи 1, 2, 3, 5. Порядок оподаткування розглянуто в першій умові.

Етап 4. Якщо умовами договору передбачено стягнення із заставодавця суми неустойки (пені) за прострочення терміну повернення позички (кредиту) або ж за прострочення терміну сплати відсотків за його користування, цю неустойку (пеню) слід включати до складу доходів у період їх одержання ломбардом (а не нарахування).

Оподаткування ПДВ

Етап 1, 2, 3, 5. Порядок оподаткування розглянуто в першій умові.

Етап 4. Якщо умовами договору передбачено стягнення із заставодавця суми неустойки (пені) за прострочення строків повернення позички (кредиту) або ж за прострочення строків сплати відсотків за його користування, то цю суму неустойки (пені) не слід відносити до складу податкових зобов'язань з ПДВ ломбарду .

Умова 3. Заставодавець не виконав свої зобов'язання за договором. Немає значення, з якої причини і які зобов'язання заставодавець не виконав (наприклад, відмовився сплачувати суму позики або ж сплату відсотків за його користування), все одно в цьому випадку заставлене майно реалізується ломбардом (або ж заставлене майно залишається у власності ломбарду і використовується ним у власній господарській діяльності).

Ураховуючи вищенаведене, можна виділити такі основні етапи для виконання даної умови:

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

Етап 2. Одержання ломбардом поверненої заставодавцем суми позички - може бути виконано заставодавцем повністю (за умови не виконання етапу 3), виконано частково або не виконано взагалі.

Етап 3. Отримання ломбардом від заставодавця відсотків за користування позичкою та плати за зберігання заставленого майна - може бути виконано заставодавцем повністю (за умови не виконання етапу 2), виконано частково або не виконано взагалі.

Етап 4. Отримання ломбардом від заставодавця суми пені, нарахованої останньому за порушення терміну повернення боргу у

випадку, якщо заставодавець несвоєчасно повідомив ломбард про відмову виконувати умови договору або ж не повідомив взагалі.

Етап 5. Отримання ломбардом виручки від реалізації заставленого майна.

Етап 6. Повернення заставодавцю суми, що є перевищення суми виручки від реалізації заставленого майна над сумою заборгованості заставодавця за позичкою, а також за процентами, за платою за зберігання заставленого майна та пені. Надання заставодавцю претензій у випадку, якщо сума від реалізації заставленого майна менша від суми заборгованості заставодавця перед ломбардом.

Далі розглянемо порядок оподаткування ломбарду податком на прибуток та податком на додану вартість поетапно.

Оподаткування податком на прибуток

Етап 1, 2, 3, 4. Порядок оподаткування розглянуто в першій та другій умові виконання сторонами (сторони - ломбард і заставодавець - одержувач позики) ломбардної операції¹.

Етап 5 та 6. Порядок оподаткування податком на прибуток операцій з продажу (реалізації, відчуження) ломбардом заставленого майна після закінчення терміну дії договору позики (плюс пільгового місячного терміну²).

Перший випадок щодо оподаткування (ломбард не посередник (не комісіонер)). Якщо в договорі застави вказано, що не викуплене майно переходить у власність ломбарду, що об'єкт застави може відчужуватися у власність заставодержателя (ломбарда) у рахунок погашення боргових зобов'язань (наприклад, при не поверненні позички та/або відсотків за його користування заставодавцем). Тобто, відчуження прирівнюється до купівлі ломбардом об'єкта застави у податковий період такого відчуження³, а основна сума кредиту та нарахованих на неї процентів, що залишилися неповерненими ломбарду, є ціною придбання такої застави.

Отже, витрати ломбарда, у даному випадку, складаються з основної суми кредиту та нарахованих на неї процентів, що не

¹ Залежно від того, що вказано в договорі застави (умови договору), можливі декілька видів оподаткування.

² Норма Постанови Ради Міністрів УРСР від 19.06.1979 р. № 315 "Типовий статут ломбарда" (далі - Постанова РМУРСР № 315). Положення Постанови № 315 можна (і потрібно) використовувати ломбардам і сьогодні, але тільки в межах, що не суперечать чинному законодавству України.

³ З Термін "податковий період такого відчуження" слід розуміти, як період неповернення заставодавцем позички та/або відсотків за його користування та/або пені.

повернув заставодавець. Якщо ломбард у подальшому продає заставлене майно, його доходи та збитки визнаються у загальному порядку.

Оподаткування ПДВ

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

Етап 5 та 6. Відповідно до статті 572 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) в силу застави кредитор (заставодержатель) має право в разі невиконання боржником (заставодавцем) зобов'язання, забезпеченого заставою, одержати задоволення за рахунок заставленого майна переважно перед іншими кредиторами цього боржника, якщо інше не встановлене законом (право застави).

Статтею 591 ЦКУ передбачено, що реалізація предмета застави, на який звернено стягнення, провадиться шляхом його продажу з публічних торгів, якщо інше не встановлене договором або законом. Аналогічна норма наведена також у статті 20 Закону України "Про заставу".

У разі, якщо заставодержатель - ломбард відповідно до укладеного з фізичною особою договору застави здійснює звернення стягнення на предмет закладу шляхом набуття на нього права власності (предмет закладу оприбутковується на баланс), то відповідно до пп. 4 п. 1 ст. 593 ЦКУ право застави в такому випадку припиняється.

Під постачанням товарів у підпункті 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

Відповідно до підпункту "а" пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю.

Пунктом 197.12 статті 197 Кодексу звільнено від оподаткування податком на додану вартість операції банків та інших фінансових

установ з постачання (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності – приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення.

Таким чином, реалізація ломбардом власного майна, попередньо набутого у власність шляхом звернення стягнення, є операцією з постачання товару, яка відповідно до вимог пункту 185.1 статті 185 Кодексу підлягає оподаткуванню податком за ставкою 20 %.

При цьому положення пункту 197.12 статті 197 Кодексу щодо звільнення від оподаткування ПДВ операцій банків та інших фінансових установ з постачання (продажу, відчуження іншим способом) майна, що передане фізичними особами, а також суб'єктами підприємницької діяльності - приватними підприємцями та іншими особами, які не є платниками податку, у заставу (у тому числі іпотеку), на яке було звернено стягнення, до таких операцій не застосовуються.

У разі, якщо ломбард відповідно до чинного законодавства та умов договору застави звернув стягнення на предмет застави та реалізував предмет застави (продав самостійно, у т. ч. до Держскарбниці НБУ, чи передав на реалізацію іншим особам, в тому числі на умовах договору комісії), не набуваючи на нього права власності та не оприбутковуючи на баланс, то операція з реалізації майна фізичних осіб, приватних підприємців та інших осіб, які не є платниками податку на додану вартість, звільняється від оподаткування ПДВ на підставі пункту 197.12 статті 197 Кодексу.

З питання оподаткування вищенаведених операцій у період до 01.01.2011р. слід зазначити, що відповідно до пункту 5.19 статті 5 Закону України «Про податок на додану вартість» діяла аналогічна норма, яка могла застосовуватися платником податку на додану вартість за умови дотримання тих самих норм ЦКУ, Закону України «Про заставу», договорів та правил обліку.

У разі дотримання вказаних умов та зайвого нарахування і сплати до бюджету податку на додану вартість ломбард має право на повернення цього податку бюджету шляхом подання заяви та уточнюючих розрахунків за цим податком до місцевого органу ДПС України з дотриманням строків давності (у т. ч. з метою подальшої сплати в рахунок податку на прибуток) згідно зі ст. 43, 50 та 102 Кодексу та спільного наказу ДПАУ, МФУ, Держказначейства від 21.12.2010 р. № 97.

7.3. Оподаткування страхових компаній

Страховий ринок України існує понад двадцять років. За цей період він став найбільш розвиненим сегментом ринку небанківських фінансових послуг. Докризові темпи розвитку вітчизняного страхового ринку доводили, що страхова галузь є досить привабливою для інвесторів – як вітчизняних, так і іноземних. Багато в чому ця привабливість обумовлювалася не тільки ринковим потенціалом України страхового ринку, а й особливою системою оподаткування страховиків податком на прибуток.

Система оподаткування страховиків істотно відрізняється від системи, прийнятої для типового господарського товариства, що пов'язано з її особливим статусом.

Страхові компанії, які мають право здійснювати страхову діяльність на території України, є:

- фінансові компанії, які створені у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств з додатковою відповідальністю згідно із Законом України "Про господарські товариства", з урахуванням того, що учасників кожної з таких фінансових установ повинно бути не менше трьох, та інших особливостей, передбачених цим Законом, а також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності (далі - страховики-резиденти);
- зареєстровані Уповноваженим органом відповідно до цього Закону та законодавства України постійні представництва у формі філій іноземних страхових компаній, які також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності (далі - філії страховиків-нерезидентів).

Кількість страхових компаній, що діяла в Україні до 2009 р. мала тенденцію до зростання, а саме їх кількість збільшилася з 237 до 469 компаній. Однак, в останні роки намітилася, як свідчать дані, зворотня тенденція (рис.6.3). Так, за останні три роки кількість страхових компаній скоротилась з 469 компаній до 448 у 2012 році. Ці зміни обумовлені були, перш за все, економічною кризою в Україні у період 2008/2009р.

Страховиками-нерезидентами вважаються фінансові установи, що створені та мають ліцензію на провадження страхової діяльності відповідно до законодавства тих іноземних держав, у яких вони зареєстровані.

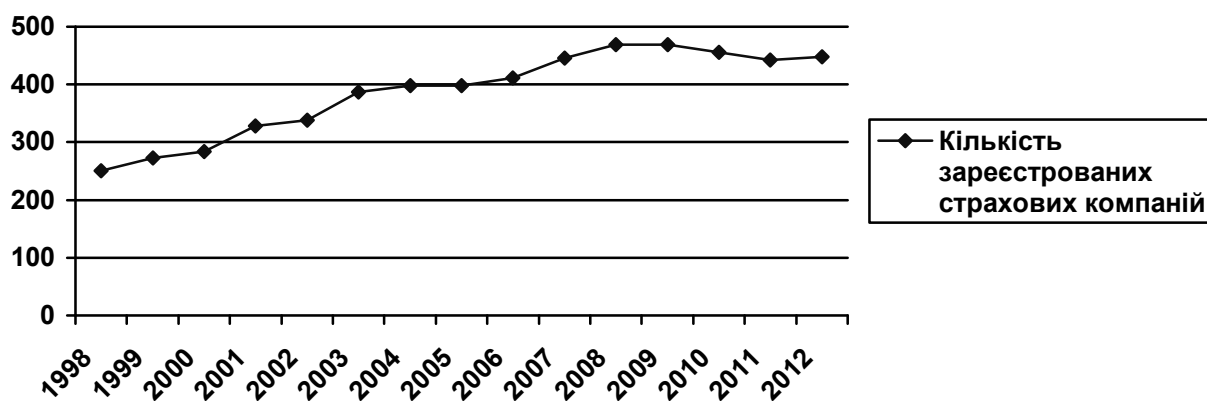


Рис.7.3. Динаміка кількості зареєстрованих страхових компаній в Україні з 1998р. до 2012 р.

Що стосується страхових компаній з іноземним капіталом, то станом на 01.01.2012 р. їх налічується 112 або 25 % від усіх зареєстрованих страховиків. Загальний обсяг іноземних інвестицій на вітчизняному страховому ринку становить 468,3 млн. євро.

Одним із видів страхування є страхування життя, яке є важливою умовою для здійснення довгострокових заощаджень населення та соціального захисту на випадок непередбачуваних обставин. А кошти, які залучають страхові компанії у вигляді страхових премій, виступають потужним джерелом для здійснення інвестицій у національну економіку.

Страхування - це вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів фізичних осіб та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або чинним законодавством, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати фізичними особами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та доходів від розміщення коштів цих фондів.

Чинна система оподаткування, яку було запроваджено у 1997 р. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції від 22 травня 1997 р.¹, передбачає за страховою діяльністю у якості об'єкта оподаткування не прибуток, а валовий дохід

¹ Ст. 7.2 Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» №283/97-ВР від 22 травня 1997 р.

страховика у вигляді отриманих (нарахованих) у звітному періоді страхових премій.

Ставка податку становить 3 відсотки від об'єкта оподаткування за договорами загального (non-life) страхування та 0 відсотків за договорами довгострокового страхування життя (life).

Фінансова діяльність страховиків, не пов'язана зі страховими операціями, оподатковувалася в загальному порядку: база оподаткування – прибуток від нестрахової діяльності як різниця між відповідними доходами та витратами, ставка оподаткування – 19% відсотків. У такому вигляді податок на прибуток вітчизняних страховиків складається з двох частин: податок на страхові премії та податок на прибуток від нестрахової діяльності.

Головні недоліки такої системи оподаткування полягають у тому, що, по-перше, в одному податку неприродно поєднуються елементи зовсім різних за своєю економічною суттю податків: прямого податку на прибуток (Corporation Tax) і непрямого податку зі страхових премій (Insurance Premium Tax); по-друге, така специфіка оподаткування страхової діяльності стала одним із чинників поширення на вітчизняному страховому ринку операцій, пов'язаних із «оптимізацією» за допомогою страхових компаній оподаткування прибутку господарюючих суб'єктів¹.

Схема уникнення від оподаткування реалізується, здебільшого, шляхом укладання договорів страхування майна або фінансових ризиків підприємств. Страхування відбувається за завищеними тарифами, страховий платіж включається до складу валових витрат, тим самим зменшуючи базу оподаткування при оподаткуванні підприємства податком на прибуток. Сама ж страхова компанія має змогу зменшити свою податкову базу, укладаючи в подальшому договори «псевдоперестраховання». Держава при цьому втрачає двічі: бюджет недоотримує належних надходжень податку на прибуток як від страхувальника-підприємства, так і від страхової компанії.

Порядок оподаткування страхової діяльності з моменту прийняття у 2011 р. неодноразово змінювався.

Так, з 1 квітня 2011 р. до 1 січня 2013 р. відповідно до ст. 156 ПКУ *об'єктом оподаткування* від страхової діяльності юридичних осіб-резидентів був *прибуток від провадження цієї діяльності*, який

¹ О.О. Гаманкова, В.К.Хлівний. Податок на прибуток страховиків: шляхи вдосконалення. Вчені записки №14.–2012 // Електронний ресурс: <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/2209/1/>

визначався як позитивна різниця між доходами та витратами страхової компанії. На таблиці 7.2 наведено перелік доходів і витрат страховика та здійснено їх зіставлення.

Таблиця 7.2

*Перелік доходів та витрат страховика від страхової діяльності
(крім довгострокового страхування життя)*

Доходи страховика	Витрати страховика
1) страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами страхування, співстрахування і перестрахування;	1) суми страхових виплат за договорами страхування, співстрахування та перестрахування;
2) суми зменшення страхових резервів;	2) суми збільшення розміру страхових резервів;
3) позитивні курсові різниці;	3) негативні курсові різниці;
4) нараховані відсотки на депоновані премії;	4) нараховані відсотки на депоновані премії;
5) винагороди, нараховані страховиком за надання ним послуг сюрвейєра, аварійного комісара та аджастера, страхового брокера й агента;	5) винагороди страховому агенту, страховому і перестраховому брокеру за договорами страхування та перестрахування;
6) суми винагород та тантьєми, отримані за договорами перестрахування;	6) суми винагороди і тантьєми, сплачені за договорами перестрахування, співстрахування;
Інші доходи	Інші витрати
1) інвестиційний дохід;	1) аквізиційні витрати;
2) винагороди, за договорами страхування, співстрахування, перестрахування;	2) оплата праці та внески на соціальні заходи;
3) суми повернення частки страхових платежів за договорами перестрахування у випадку їх припинення;	3) повернення частини страхової премії, а також викупних сум;
4) суми повернення частки страхових платежів за договорами перестрахування у випадку їх припинення;	4) оплата за видачу ліцензій;
5) санкції за невиконання умов договору страхування;	5) оплата послуг асистансу

6) доходи від реалізації регресної вимоги.	6) оплата послуг із розроблення умов, правил страхування;
	7) оплата послуг фізичним та юридичним особам за надані послуги;
	8) послуги актуаріїв;
	9) медичне обслуговування при укладенні договору страхування життя, здоров'я; детективні послуги юридичних і фізичних осіб;
	10) витрати на виготовлення страхових свідоцтв, бланків суворої звітності тощо;
	11) витрати на послуги за тендерну документацію;
	12) витрати на передпродажні та рекламні заходи

Щодо особливостей оподаткування страховиків у перехідний період з 01.04.2011р. до 31.12.2012р., то пунктом 8 підрозділу 4 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу встановлено таке: за результатами діяльності до 31 грудня 2012 року страховики, які отримують доходи від провадження страхової діяльності, крім діяльності з виконання договорів довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення", а також від діяльності, що не пов'язана із страхуванням, обчислюють та сплачують податок на прибуток таким чином:

✓ протягом звітного податкового року страховики щокварталу сплачують податок за ставкою 3 відсотки від суми страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, отриманих (нарахованих) страховиками - резидентами протягом звітного періоду за страхування, співстрахування та перестрахування ризиків на території України або за її межами;

✓ за результатами звітного року страховики розраховують розмір податку на прибуток, що обчислюється від оподаткованого прибутку в порядку, установленому ст. 156 та пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 цього Кодексу, *але не сплачують його.*

З 1 січня 2013р. Законом України від 02.10.2012 р. №5412-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання окремих питань оподаткування» до ст.156 Податкового кодексу було внесено зміни, у результаті яких змінено порядок оподаткування страхової діяльності, а саме: об'єктом оподаткування стає не прибуток отриманий від страхової діяльності, а дохід.

Для цілей оподаткування під доходом від страхової діяльності розуміється сума доходів страховика, нарахована протягом звітного періоду. Структура цих доходів наведена у таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Структура доходів від страхової діяльності

Структура доходів від страхової діяльності, що враховується для оподаткування	Ставка податку на прибуток п. 151.2.1 ст.151 ПКУ
1) страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих страховиком за договорами страхування, співстрахування і перестраховання ризиків на території України або за її межами протягом звітного періоду, зменшених з урахуванням вимог цього підпункту на суму страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, нарахованих страховиком за договорами перестраховання. При цьому страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами співстрахування включаються до складу доходів страховика (співстраховика) тільки в розмірі його частки страхової премії, передбаченої договором співстрахування;	3%
2) інвестиційного доходу, нарахованого страховиком від розміщення коштів резервів страхування життя;	
3) суми винагород, належних страховику за укладеними договорами страхування, співстрахування, перестраховання;	
4) доходів від реалізації права регресної вимоги страховика до страхувальника або іншої особи, відповідальної за заподіяні збитки в частині перевищення над виплаченими страховими відшкодуваннями;	
5) нарахованих відсотків на депоновані премії за ризиками, прийнятими у перестрахованні;	
6) суми санкцій за невиконання умов договору страхування, визначеної боржником добровільно або за рішенням суду;	

7) суми винагород, нарахованих страховиком за надання ним послуг сюрвейєра ¹ , аварійного комісара ² та аджастера ³ , страхового брокера та агента.	
8) суми повернення частки страхових платежів (внесків, премій) за договорами перестраховування у разі їх дострокового припинення;	
9) винагород і тантьєм (форм винагороди страховика з боку перестраховика) за договорами перестраховування;	
10) інших доходів, нарахованих страховиком у межах страхової діяльності.	

Згідно з підпунктом 196.1.3 пунктом 196.1 статті 196 розділу V Податкового кодексу України не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з надання послуг із страхування, співстрахування або перестраховування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів.

Оскільки надання послуг із страхування і перестраховування не є об'єктом оподаткування, то і виплата страхових платежів також не є об'єктом оподаткування ПДВ та операція з отримання таких страхових платежів чи операція з їх виплати не змінює суму податкового кредиту або податкових зобов'язань ані у застрахованої особи, ані у страхової компанії (страховика).

Страхова виплата - це грошова сума, яка виплачується страховиком відповідно до умов договору страхування при настанні страхового випадку (ст.9 Закон України від 7 березня 1996 року №85/96-ВР «Про страхування»).

Розмір страхової суми та (або) розміри страхових виплат визначаються за домовленістю між страховиком та страхувальником під час укладання договору страхування або внесення змін до договору страхування, або у випадках, передбачених чинним законодавством.

¹ Під терміном "сюрвейєр" розуміється фізична або юридична особа, яка здійснює обстеження об'єкта перед прийняттям його на страхування та після настання страхового випадку, а також з'ясовує причини страхової події.

² Під терміном "аварійний комісар" розуміється фізична або юридична особа, яка з'ясовує причини настання страхового випадку, визначає розмір збитків і відповідає кваліфікаційним вимогам, передбаченим законодавством.

³ Під терміном "аджастер" розуміється фізична або юридична особа, яка бере участь у вирішенні питань з урегулювання заявлених претензій страхувальника у зв'язку з настанням страхового випадку, а також здійснює оцінку збитків після страхового випадку та визначає суму страхового відшкодування, що підлягає виплаті, виходячи із зобов'язань страховика.

7.4. Оподаткування лайфових компаній

Страховання життя є дуже важливим напрямком діяльності на переважній більшості страхових ринків економічно розвинених країн світу. Потреба розвивати його надалі існує і в Україні. Україна вже має певний досвід щодо страхування життя за умов ринкової економіки.

Страховання життя належить до виняткової діяльності компаній зі страхування життя (лайфових компаній). Відповідно до ст. 38 Закону про страхування страховики, які отримали ліцензію на страхування життя, не мають права займатися іншими видами страхування.

Особливістю цієї сфери є поєднання в її рамках усіх видів страхування, що пов'язані зі страховим захистом життя й здоров'я особи, а також додатковим пенсійним забезпеченням.

Особливості оподаткування страховика від провадження страхової діяльності зі страхування життя, регулюються п. 156.4 ст. 156 ПКУ

Об'єктом оподаткування від провадження страхової діяльності зі страхування життя є дохід від страхової діяльності зі страхування життя, за винятком доходів та витрат у вигляді позитивної курсових різниць, отриманих від перерахунку страхових резервів, утворених за договорами із довгострокового страхування життя та активів, якими представлені страхові резерви за цими договорами, у випадках, якщо такі страхові резерви та/або активи утворені в іноземній валюті.

Якщо договір довгострокового страхування життя чи з недержавного пенсійного забезпечення протягом перших п'яти років його дії розривається з будь-яких причин (крім зміни страхувальника (роботодавця) на нового страхувальника, яким може бути або новий роботодавець, або застрахована особа, у разі звільнення застрахованої особи та зміни страховика на нового страховика) до закінчення мінімального строку його дії або до настання страхового випадку, у результаті чого відбувається повна або часткова страхова виплата чи повне припинення зобов'язань страховика, то платник податку, який збільшив витрати компенсації вартості послуг, які надаються працівникам в окремих випадках, внесків платника податку на

обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників та інших внесків передбачених абзацем другим пп. 142.2 ст. 142 Податкового кодексу, зобов'язаний включити до складу своїх доходів за відповідний звітний період суму таких попередньо сплачених платежів, внесків, премій з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, що діяла на день виникнення у страхувальника податкового зобов'язання з податку. Таке зобов'язання розраховується з початку податкового періоду, що настає за періодом, у якому такий платник податку вперше збільшив витрати на суму таких страхових платежів у межах такого договору, до дня подання податкової декларації за наслідками податкового періоду, на який припадає факт такого дострокового розірвання або порушення зазначених вимог.

При цьому викупна сума або її частина, яка повертається платникові податку страховиком, не включається до складу доходів такого платника податку.

Штрафні санкції за заниження об'єкта оподаткування у випадках, визначених цим пунктом, ні до страховика, ні до платника податку не застосовуються.

Довгостроковий договір страхування життя, за яким страхувальником є роботодавець, може передбачати, відповідно пп. 156.4.4 п. 156.4 ст. 156 Податкового кодексу:

✓ зміну страхувальника (роботодавця) на нового страхувальника, яким може бути або новий роботодавець, або застрахована особа, у разі звільнення застрахованої особи;
✓ зміну страховика на нового страховика.

При цьому така зміна страхувальника (страховика) повинна підтверджуватися тристоронньою угодою між страхувальником (страховиком), новим страхувальником (страховиком) та застрахованою особою.

7.5. Оподаткування у сфері спільного інвестування

Оподаткування є важливим чинником при виборі інституту спільного інвестування (ІСІ) як способу вкладення коштів, оскільки воно впливає на остаточну суму доходу, яку одержує інвестор.

Умови оподаткування у сфері спільного інвестування визначаються Податковим кодексом України.

Важливо пам'ятати, що поки кошти інвестора знаходяться в інвестиційному фонді, вони не оподатковуються.

Оподатковується дохід інвестора, який він одержує у разі:

– продажу цінних паперів ІСІ третій особі;
– викупу в інвестора компанією з управління активами ІСІ цінних паперів, випущених ІСІ або його КУА (наприклад, при викупі цінних паперів ІСІ під час ліквідації фонду; за заявою інвестора в будь-який день – для відкритих фондів та у визначені Проспектом емісії цінних паперів дати – для інтервальних фондів);
– виплати дивідендів інвестиційним фондом, якщо це передбачено Проспектом емісії цінних паперів ІСІ.

Якщо інвестор продає цінні папери ІСІ, то *оподатковується* різниця між ціною їхнього придбання і ціною продажу. У разі отримання інвестиційного доходу у вигляді дивідендів – оподатковується сума дивідендів, отримана інвестором-фізичною особою.

Ставка податку і порядок оподаткування відрізняються залежно від того, ким є інвестор – фізичною чи юридичною особою, чи є він резидентом чи нерезидентом і в якому з вищеперелічених випадків він отримав інвестиційний дохід.

Якщо інвестор – юридична особа-резидент, його доходи від інвестицій у фонд, що перевищують витрати, включаються до складу доходів за результатами звітного періоду та оподатковуються за ставкою:

- з 01.01.2012 року – 21%;
- з 01.01.2013 року – 19%;
- з 01.01.2014 року – 18%;
- з 01.01.2015 року – 17%;
- з 01.01.2016 року – 16%.

Якщо *інвестор юридична особа – нерезидент*, то будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними в ст. 160 Податкового кодексу.

Де під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються, зокрема:

- ✓ дивіденди, які сплачуються резидентом;
- ✓ прибуток від здійснення операцій із торгівлі цінними паперами, деривативами або іншими корпоративними правами, визначений відповідно до норм цього розділу.

Відтак резидент або постійне представництво нерезидента зобов'язані утримувати податок з таких доходів за ставкою *в розмірі 15%*, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати.

Дохід, отриманий інвестором – фізичною особою у разі викупу (погашення) інститутом спільного інвестування (КУА інституту спільного інвестування), оподатковується за ставкою 5%. Дохід, отриманий у вигляді дивідендів за цінними паперами ІСІ, оподатковується за ставкою 5%.

Відповідно до пп. 136.1.9 Податкового кодексу України *кошти, залучені від інвесторів інститутів спільного інвестування, доходи від проведення операцій з активами таких інститутів та доходи, нараховані за активами зазначених інститутів, не враховуються для визначення об'єкта оподаткування.*

Таким чином, володіючи цінними паперами ІСІ, інвестор *не платить* податки до моменту реалізації цих цінних паперів або виплати дивідендів за цінними паперами ІСІ (для фізичних осіб).

У разі безпосереднього володіння цінними паперами або нерухомістю, доходи від операцій з цими активами або доходи, нараховані за цими активами (відсотки, дивіденди, орендна плата), потрапляють в оподатковуваний дохід.

Отже, інвестування в цінні папери ІСІ порівняно з самостійними інвестиціями у цінні папери або об'єкти нерухомості має низку податкових переваг.

7.6. Особливості оподаткування фондів фінансування будівництва

На сьогоднішній день досить поширеним і ефективним способом інвестування в житлове будівництво є використання фондів фінансування будівництва (далі – ФФБ).

Основні питання створення та діяльності ФФБ урегульовані Законом України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» (далі – Закон про фінансово-кредитні механізми).

Відповідно до Закону про фінансово-кредитні механізми ФФБ не є юридичною особою, а являє собою кошти, передані управителю ФФБ в управління, тобто ФФБ – це не суб'єкт, а об'єкт права.

Згідно із ч. 1 ст. 11 Закону про фінансово-кредитні механізми ФФБ створює за власною ініціативою фінансова установа (управитель ФФБ), яка повинна відповідати вимогам цього Закону.

Такою фінансовою установою за Законом про фінансово-кредитні механізми (з урахуванням змісту Положення про внесення інформації щодо фінансових компаній до Державного реєстру фінансових установ та встановлення вимог до облікової та реєструючої системи фінансових компаній, затвердженого розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України (далі – Держфінпослуг) від 05.12.2003 р. № 152 і зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 29.12.2003 р. за № 1252/8573 (далі – Положення № 152) та листів Держфінпослуг від 06.04.2004 р. № 272-розп. та від 15.02.2005 № 1057/11-11) може виступати банк або фінансова компанія.

Отже, ФФБ може бути створений або банком, або фінансовою компанією.

Відповідно до ч. 1 ст. 7 Закону про фінансові послуги, фінансові установи можуть створюватися в будь-якій організаційно-правовій формі, якщо закони з питань регулювання окремих ринків фінансових послуг не містять спеціальних правил та обмежень.

Оскільки спеціальних правил та обмежень щодо організаційно-правової форми фінансової компанії-управителя ФФБ законодавство не містить, така фінансова установа може бути створена в будь-якій можливій для суб'єкта підприємницької діяльності формі (приватне підприємство, дочірнє підприємство, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо).

Фінансова компанія проходить державну реєстрацію у загальному порядку в державного реєстратора місцевої державної адміністрації.

Серед особливостей, які необхідно враховувати при створенні фінансової компанії, необхідно назвати такі:

- | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) статутний капітал фінансової компанії має бути сплачено виключно у грошовій формі; |
| 2) у статуті фінансової компанії має бути передбачено, що управління ФФБ є виключним видом діяльності такої компанії ; |
| 3) розмір статутного капіталу фінансової компанії повинен бути визначений із таким розрахунком, щоб на дату подання фінансовою компанією заяви до Держфінпослуг про включення |

інформації про неї до Державного реєстру фінансових установ розмір власного капіталу фінансової компанії становив не менше 5 млн. грн.;

4) розмір статутного капіталу фінансової компанії повинен бути визначений із урахуванням того, щоб поточне співвідношення суми залучених від довірителів коштів до власного капіталу компанії не може становити більше ніж п'ятдесят.

Після державної реєстрації фінансова компанія повинна звернутись до Держфінпослуг із заявою про включення інформації про неї до Державного реєстру фінансових установ. У разі позитивного рішення Держфінпослуг запис про фінансову компанію вноситься до Державного реєстру фінансових установ і компанії видається свідоцтво про реєстрацію фінансової установи.

На підставі ч. 1 ст. 7 Закону про фінансові послуги з моменту внесення запису про фінансову компанію до Державного реєстру фінансових установ, фінансова компанія набуває статусу фінансової установи, а отже, має право звернутися до Держфінпослуг із заявою про видачу ліцензії на право провадження діяльності із залучення коштів установників управління майном для фінансування об'єктів будівництва.

Лише після одержання в порядку ліцензії на право провадження діяльності із залучення коштів установників управління майном для фінансування об'єктів будівництва, фінансова компанія набуває права на створення ФФБ.

Згідно із ч. 2. ст. 11 Закону про фінансово-кредитні механізми ФФБ може бути двох видів – ФФБ виду А та ФФБ виду Б.

Для ФФБ виду А поточну ціну вимірної одиниці об'єкта будівництва, споживчі властивості об'єктів інвестування, коефіцієнти поверху та комфортності визначає забудовник. При цьому він приймає на себе ризик щодо недостатності залучених коштів на спорудження об'єкта будівництва та зобов'язаний своєчасно ввести його в експлуатацію незалежно від обсягу фінансування.

При створенні ФФБ виду Б забудовник бере на себе зобов'язання дотримуватися рекомендацій управителя щодо споживчих властивостей об'єктів інвестування, здійснювати спорудження об'єктів будівництва без порушення графіків будівництва та відповідно до проектної документації і в межах загальної вартості будівництва, погодженої з управителем, та

своєчасно ввести їх в експлуатацію у разі виконання управителем графіка фінансування будівництва; управитель визначає поточну ціну вимірної одиниці об'єкта будівництва, коефіцієнти поверху і комфортності та приймає на себе ризик щодо недостатності залучених коштів на спорудження об'єкта будівництва.

Як вбачається із викладеного, різниця між ФФБ виду А і ФФБ виду Б визначається різним розмежування функцій і ризиків управителя та забудовника ФФБ. Для ФФБ виду А основні функції і ризики бере на себе забудовник, а для ФФБ виду Б – управитель ФФБ.

Більше того, створення ФФБ типу Б згідно із ч. 7 ст. 11 Закону про фінансово-кредитні механізми вимагає одержання управителем ФФБ дозволу від органу, який здійснює нагляд та регулювання діяльності управителя (Національний банк України – для управителя ФФБ, який є банком, і Держфінпослуг – для управителя ФФБ, який є фінансовою компанією) на прийняття на себе комерційних ризиків.

Згідно з даними Нацкомфінпослуг, за станом на 01.10.2013 р. в Україні 46 фінансових компаній мали чинні ліцензії на здійснення діяльності із залучення коштів установників управління майном для фінансування об'єктів будівництва та/або здійснення операцій з нерухомістю і від свого імені діяти в їхніх інтересах, здійснюючи управління майном згідно із законодавством, Правилами фонду та договору управління майном

Загальна кількість довіритель, які уклали договори з фінансовими компаніями-управителями щодо участі у фонді фінансування будівництва (ФФБ), на звітну дату дорівнювала 13 533 осіб (13 416 - фізичних та 117- юридичних), що на 5,3% перевищило показник початку поточного року. Обсяг залучених коштів від довіритель ФФБ за три квартали 2013 року збільшився на 18,5% та становив 10 206,5 млн. грн.

Особливості оподаткування ФФБ податком на прибуток

Особливості оподаткування податком на прибуток діяльності ФФБ, яка здійснюється за договорами управління майном, визначено пунктом 153.13 ст. 153 Податкового кодексу України, відповідно до якого платник податку, який отримав майно на підставі договору управління (управитель), веде окремо від власного облік доходів та витрат у розрізі кожного договору управління.

До складу доходів в окремому обліку ФФБ належать доходи від управління майном, отримані в будь-якому вигляді.

До складу витрат ФФБ в окремому обліку належать усі витрати, які є витратами згідно із статтями 138-143 цього Кодексу, у тому числі винагорода управителю.

У цьому окремому обліку амортизація отриманих в управління основних засобів здійснюється за балансовою вартістю на момент передачі в управління.

Прибуток від кожного договору управління оподатковується на загальних підставах та податок сплачується до бюджету управителем майна.

Виплата доходу установнику управління здійснюється лише після оподаткування прибутку.

Сума отриманого прибутку не включається до складу доходу установника управління та витрат управителя майна.

Сума утриманої (виплаченої) винагороди за управління майном включається до складу доходу управителя майна від його власної діяльності.

Для цілей оподаткування цим пунктом господарські відносини між учасниками договору управління прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

Особливості оподаткування ФФБ податком на додану вартість

Відповідно до підпункту 197.1.14 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України звільняються від оподаткування операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання.

У цьому підпункті перше постачання житла (об'єкта житлового фонду) означає:

а) першу передачу готового новозбудованого житла (об'єкта житлового фонду) у власність покупця або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) зі спорудження такого житла за рахунок замовника;

б) перший продаж реконструйованого або капітально відремонтованого житла (об'єкта житлового фонду) покупцю, який є особою іншою, ніж власник такого об'єкта на момент виведення його з експлуатації (використання) у зв'язку з такою реконструкцією або капітальним ремонтом, або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) на таку реконструкцію чи капітальний ремонт за рахунок замовника.

Ураховуючи вищезазначене, операцією з першого постачання житла вважатиметься операція з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) до першого власника такого житла, незалежно від джерел фінансування будівництва: чи за рахунок власних коштів підприємства забудовника, чи за рахунок учасників фонду фінансування будівництва, чи за кошти держателів облігацій.

Така операція з першого постачання житла підлягає оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах.

Операції з подальшого постачання житла (об'єктів житлового фонду) звільняються від оподаткування відповідно до підпункту 197.1.14 пункту 197.1 статті 197 Кодексу.

Операції з поставки послуг зі спорудження житла за рахунок замовника (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за правилом першої події, установленим пунктом 187.1 статті 187 Кодексу.

Ураховуючи вищевикладене:

По-перше, у випадку коли замовник у процесі будівництва до оформлення права власності на новозбудоване житло укладає попередні договори купівлі-продажу з фізичними особами, згідно з якими отримує забезпечувальні платежі, операції з перерахунку таких платежів фізичними особами на рахунок замовника не змінюють базу оподаткування у замовника. Лише при передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло фізичній особі (першому власнику новозбудованого житла) у замовника виникають податкові зобов'язання на підставі пункту 187.1 статті 187 Кодексу.

По-друге, у випадку, коли після завершення будівництва правовстановлюючі документи на новозбудоване житло оформлюються на підприємство-замовника, а пізніше згідно з договорами купівлі-продажу квартир з фізичними особами переоформлюються на таких фізичних осіб, операцією з першого постачання житла вважатиметься операція оформлення правовстановлюючих документів на замовника. Подальше переоформлення права власності на фізичних осіб, відповідно до норм Кодексу, не вважатиметься операцією з першого постачання житла, а тому ця операція звільнятиметься від оподаткування

податком на додану вартість відповідно до підпункту 197.1.14 пункту 197.1 статті 197 Кодексу.

По-третє, у випадку, коли будівництво житла здійснюється забудовником за рахунок залучених коштів ФФБ, податкові зобов'язання у забудовника виникають:

– по операціях з постачання послуг зі спорудження житла на загальних підставах за правилом першої події, установленим пунктом 187.1 статті 187 Кодексу;

– по операціях з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) до першого власника такого житла, незалежно від джерел фінансування будівництва, чи за рахунок власних коштів підприємства забудовника, чи за рахунок учасників фонду фінансування будівництва, чи за кошти держателів облігацій, у періоді передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло.

Операції з перерахування коштів, залучених ФФБ, забудовнику не змінюють податкового кредиту ФФБ та податкових зобов'язань забудовника.

7.7. Особливості оподаткування діяльності торгівців цінними паперами

Робота сучасного фінансового ринку неможлива без використання такого інструменту, як цінні папери. Професійна діяльність з торгівлі цінними паперами на фондовому ринку здійснюється торговцями цінними паперами - господарськими товариствами, для яких операції з цінними паперами є виключним видом діяльності, а також банками.

Професійна діяльність на фондовому ринку - діяльність юридичних осіб з надання фінансових та інших послуг у сфері розміщення та обігу цінних паперів, обліку прав за цінними паперами, управління активами інституційних інвесторів, що відповідає вимогам, установленим до такої діяльності українським законодавством.

Поєднання професійної діяльності на фондовому ринку з іншими видами професійної діяльності, за винятком банківської, не допускається, крім випадків, передбачених законом.

Порядок оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами визначено п. 153.8 ст. 153 Податкового кодексу України.

Облік загального фінансового результату (прибутку/збитку) за операціями з торгівлі цінними паперами ведеться платником податку окремо від інших доходів і витрат.

Торгівці цінними паперами – платники податку на прибуток, визначають фінансовий результат за операціями з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.

Платники податку визначають фінансовий результат за операціями з цінними паперами відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку шляхом зменшення прибутків за операціями з цінними паперами на суму збитків від операцій з іншими цінними паперами протягом такого звітного періоду.

Прибуток за кожною окремою операцією з цінними паперами розраховується як позитивна різниця між доходом від такого відчуження та сумою витрат у зв'язку з придбанням таких цінних паперів за винятком операцій з торгівлі борговими цінними паперами, у яких сума доходу від відчуження зменшується на суму нарахованих, але не отриманих процентів і оподаткування яких здійснюється відповідно до пункту 137.18 ПКУ та сума витрат з придбання таких цінних паперів зменшується на суму сплачених процентів продавцю нарахованих згідно з умовами випуску таких цінних паперів.

Збиток за кожною окремою операцією з цінними паперами розраховується як від'ємна різниця між доходом від такого відчуження та сумою витрат у зв'язку з придбанням таких цінних паперів за винятком операцій з торгівлі борговими цінними паперами, у яких сума доходу від відчуження зменшується на суму нарахованих, але не отриманих процентів і оподаткування яких здійснюється відповідно до пункту 137.18 ПКУ та сума витрат з придбання таких цінних паперів зменшується на суму сплачених процентів продавцю. Для цих цілей дохід платника податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів визнається на дату переходу покупцеві права власності на такі цінні папери.

Витрати платника податку на користь продавця або емітента цінних паперів визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від відчуження таких цінних паперів.

Цінні папери визнаються такими, що перебувають в обігу на фондовій біржі, за одночасного дотримання таких умов:

а) цінні папери допущені до обігу хоча б на одній фондовій біржі. При цьому перелік іноземних фондових бірж визначається Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку;
б) ціни цінних паперів (біржовий курс) на українських фондових біржах розраховуються (встановлюються) відповідно до вимог, установлених Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку;
в) інформація про ціни (біржовий курс, останню поточну ціну цінного папера, або результати котирування) цінних паперів обов'язково розміщується на веб-сайті фондової біржі та у загальнодоступній інформаційній базі даних Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, а також може публікуватися в засобах масової інформації (зокрема електронних) та бути надана фондовою біржею будь-якій заінтересованій особі протягом трьох років після дати здійснення операцій з такими цінними паперами.

Якщо за результатами звітного періоду загальна сума збитків від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій, то сума від'ємного значення фінансового результату за операціями з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, переноситься у зменшення загального фінансового результату за такими операціями в наступних звітних періодах до повного погашення.

Якщо за результатами звітного періоду загальна сума збитків від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій, то сума від'ємного значення фінансового результату за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, переноситься у зменшення загального фінансового результату за такими операціями в наступних звітних періодах протягом 1095 днів, наступних за звітним періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату.

Якщо за результатами звітного періоду загальна сума прибутків від операцій із цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму збитків від таких операцій, сума перевищення включається до об'єкта оподаткування за такими

операціями та оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 151.4 статті 151 ПКУ.

Якщо за результатами звітнього періоду загальна сума прибутків від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, перевищує загальну суму збитків від таких операцій, за кожним видом цінних паперів, сума перевищення включається до об'єкта оподаткування за такими операціями та оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 151.4 статті 151 Податкового кодексу.

Прибутки, отримані від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, не можуть бути зменшені на збитки від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі.

Прибутки, отримані від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, не можуть бути зменшені на збитки від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі.

Якщо платником податку здійснені витрати, пов'язані з придбанням цінних паперів або деривативів емітента, інформація щодо якого містилася на дату вчинення правочину в переліку емітентів, що мають ознаки фіктивності, такі витрати не враховуються при визначенні фінансового результату за операціями з цінними паперами або деривативами.

Ознаки фіктивності емітента встановлюються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Внесення та виключення емітента з переліку емітентів, що мають ознаки фіктивності, здійснюються на підставі спільного рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Порядок визначення емітентів, що мають ознаки фіктивності, та оприлюднення такої інформації визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Норми п. 153.8 ст. 153 Податковий кодекс не поширюються на платників податків - емітентів цінних паперів за операціями з розміщення, погашення, викупу, конвертації та повторного їх

продажу, а також векселедавців, заставадавців та інших осіб, що видали ордерний або борговий цінний папір, при видачі та погашенні даних цінних паперів.

Норми п. 153.8 ст. 153 ПКУ не поширюються на операції із внесення платником податку коштів або майна до статутного капіталу юридичної особи - резидента або нерезидента в обмін на емітовані ним корпоративні права, за умови повернення платнику податку коштів або майна (майнових прав), попередньо внесених ним до статутного капіталу емітента корпоративних прав, у разі виходу такого платника податку з числа засновників (учасників) такого емітента чи ліквідації такого емітента.

Фінансовий результат від операцій з продажу та інших способів відчуження корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, акцій приватних акціонерних товариств, цінних паперів, емітованих нерезидентами, розраховується як різниця між доходом від такого відчуження та сумою витрат у зв'язку з придбанням таких цінних паперів, інших, ніж цінні папери, корпоративних прав.

Прибуток, отриманий від таких операцій, включається до складу доходів, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, а збиток – до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування.

Операції з конвертації цінних паперів оподаткуванню не підлягають.

Операції з купівлі-продажу цінних паперів та інших фінансових інструментів, що здійснюються за участю особи, яка провадить клірингову діяльність та виконує функцію центрального контрагента відповідно до вимог Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок", не включаються до складу доходів та витрат даної особи (крім операцій, які здійснюються на користь такої особи).

Норми п. 153.8 ст. 153 ПКУ не поширюються на операції РЕПО.

Фінансовий результат за такими операціями платника податку визначається за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та оподатковується в загальному порядку. Якщо платником податку не виконано зобов'язання щодо зворотного продажу (купівлі) цінних паперів у встановлений договором РЕПО строк, така операція оподатковується в порядку, установленому п. 153.8 ст. 153 Податкового кодексу.

Норми п. 153.8 ст. 153 ПКУ не поширюються на операції з деривативами. За операціями з деривативами (похідними

інструментами) фінансовий результат платника податку від таких операцій за звітний податковий період визначається відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та оподатковується в загальному порядку.

Норми Податкового кодексу щодо звичайних цін не застосовуються при проведенні операцій РЕПО чи операцій з деривативами.

Первинними документами для підтвердження доходів і витрат за операціями з цінними паперами та деривативами (похідними інструментами), що перебувають в обігу на фондовій біржі, можуть бути оригінали:

✓ для торговців цінними паперами - учасників фондової біржі - біржового звіту за звітний період;
✓ для платників податку - клієнтів торговців цінними паперами - учасників фондової біржі - звіту торговця цінними паперами, який формується на підставі біржового звіту та договору з таким торговцем.

Порядок сплати податків і зборів за рахунок фізичної особи в результаті отримання фінансової послуги.

Податок на доходи фізичних осіб

Порядок оподаткування інвестиційного прибутку визначено ст. 170.2. Податкового кодексу України та Методикою визначення інвестиційного прибутку професійним торговцем цінними паперами при виконанні функцій податкового агента, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2011 р. № 1484 та Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.11.2011 р. № 1689.

Відповідно до п. 170.2. статті 170 ПКУ облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. Для цілей оподаткування інвестиційного прибутку звітним періодом вважається календарний рік.

Інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу, та його вартістю, що визначається із суми витрат на придбання такого активу з урахуванням норм підпунктів 170.2.4. - 170.2.6. пункту 170.2. (крім операцій з деривативами).

До складу загального річного оподаткованого доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного (податкового) року.

Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного (податкового) року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року.

Запровадження обов'язку податкового агента для професійного торговця цінними паперами, включаючи банк, не звільняє платника податку від обов'язку декларування результатів усіх операцій з купівлі та продажу інвестиційних активів, здійснених протягом звітного (податкового) року як на території України, так і за її межами, за винятком випадків, зазначених у підпункті 170.2.8. пункту 170.2 статті 170 ПКУ.

Податковий агент

Згідно з пп. 170.2.9. ПКУ податковим агентом платника податку, який здійснює операції з інвестиційними активами з використанням послуг професійного торговця цінними паперами, включаючи банк, є такий професійний торговець (крім операцій з цінними паперами, визначеними у підпункті 165.1.52 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу).

Професійний торговець цінними паперами, включаючи банк, з метою визначення об'єкта оподаткування під час виплати платнику податку доходу за придбані в нього інвестиційні активи враховує документально підтверджені витрати такого платника на придбання цих активів.

Як документальне підтвердження витрат платником податку повинні бути надані оригінали або належно оформлені копії первинних документів, на підставі яких платник податку здійснив відповідні витрати, а також документів, що підтверджують факт переходу права власності платника податку на відповідні пакети цінних паперів, факт та суму сплати відповідних витрат.

Крім того, у разі, якщо цінні папери були придбані платником податку за участю іншого торговця цінними паперами, як витрати за проданими цінними паперами податковим агентом приймаються за заявою платника податку підтверджені документально, витрати за

договором купівлі цінних паперів за участю такого торговця цінними паперами, якщо раніше вони не були враховані іншим податковим агентом, що підтверджується довідкою довільної форми торговця цінними паперами, за участю якого цінні папери були придбані, підписаною його керівником та скріпленою печаткою.

Відповідно до п. 2.22 Методики визначення інвестиційного прибутку податковий агент щокварталу подає у встановленому порядку до органу державної податкової служби за місцем свого розташування податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку.

Податковий агент щороку до кінця січня року, що настає за звітним податковим роком, надає платнику податку довідку про визначення торговцем цінними паперами при виконанні ним функцій податкового агента інвестиційного прибутку платника податку на доходи фізичних осіб за формою, установленою в додатку до цієї Методики. За результатами звітного податкового року довідка не видається, якщо вона була надана платнику податку у зв'язку з виконанням або розірванням до кінця звітного податкового року договору, укладеного податковим агентом з таким платником податку. Довідка надається для пред'явлення органу державної податкової служби за податковою адресою платника податку з метою визначення загального інвестиційного прибутку та податку з нього в річній податковій декларації.

Податок розраховується шляхом застосування до бази оподаткування ставки податку, установлені пунктом 167.1. статті 167 розділу IV Податкового кодексу України – **15 % або 17 %**.

Особливий податок на відчуження цінних паперів

Операції з відчуження цінних паперів з 1 січня 2013 року підлягають оподаткуванню акцизним податком (особливим податком на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами).

Оподаткуванню цим податком підлягають операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, де відбувається перехід права власності на цінні папери, та операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів.

Пунктом 213.2 ПКУ визначено перелік операцій, що не підлягають оподаткуванню.

Відповідно до п. 212.1.9 статті 212 ПКУ платниками особливого податку є фізична або юридична особа - резидент або нерезидент (у тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з деривативами або з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, крім випадків, передбачених пунктом 213.2 статті 213 цього Кодексу.

Не є платниками особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами фізичні або юридичні особи - резиденти або нерезиденти (у тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з відчуження акцій ощадних (депозитних) сертифікатів, акцій приватних акціонерних товариств, корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, цінних паперів, корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, емітованих нерезидентами.

Базою оподаткування особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами є договірна вартість цінних паперів або деривативів, визначена у первинних бухгалтерських документах за будь-якою операцією з продажу, обміну або інших способів їх відчуження.

Ставки особливого податку на операції з відчуження цінних паперів визначені статтею 215:

0 відсотків від суми операції з продажу на фондовій біржі цінних паперів, за якими розраховується біржовий курс, відповідно до вимог, установлених Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

–0 відсотків від суми операції з деривативами на фондовій біржі;

–0,1 відсотка від суми операції з продажу поза фондовою біржею цінних паперів, що перебувають у біржовому реєстрі;

–1,5 відсотка від суми операції з продажу цінних паперів поза фондовою біржею, що не перебувають у біржовому реєстрі;

–5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за укладений дериватив (контракт) поза фондовою біржею.

Податковий агент

Податковим агентом за біржовими та позабіржовими операціями, визначеними в підпункті 213.1.7 пункту 213.7 статті 213

ПКУ, є відповідний торговець цінними паперами (ліцензіат), включаючи банк, який здійснює такі операції на підставі договору та зобов'язаний нараховувати, утримувати та сплачувати акцизний податок до бюджету від імені та за рахунок особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм у порядку, передбаченому цим Кодексом.

Податковим агентом при здійсненні операцій розміщення, погашення, викупу, повторного продажу цінних паперів інститутів спільного інвестування відкритого типу є їх емітент.

Суми податку перераховуються до бюджету податковим агентом протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого Кодексом для подання податкової декларації за податковий період, що дорівнює кварталу.

7.8. Про особливий податок на операції з відчуження цінних паперів і операції з деривативами

З 3 січня 2013 року набув чинності Закон України від 06.12.2012 р. №5519-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» (далі - Закон №5519), за яким визнано акцизним податком особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами.

Об'єктами оподаткування особливим податком (пп. 213.1.7 ПКУ) є:

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, де відбувається перехід права власності на цінні папери; |
| 2) операції з деривативами, крім операцій, що здійснюються на міжбанківському ринку деривативів. |

Відчуження майна - будь-які дії платника податків, унаслідок вчинення яких такий платник податків у порядку, передбаченому законом, втрачає право власності на майно, що належить такому платнику податків, або право користування, зокрема, природними ресурсами, що у визначеному законодавством порядку надані йому в користування (пп. 14.1.31 ПКУ).

Платниками особливого податку за нормою пп. 212.1.9 ст. 212 ПКУ є фізична або юридична особа – резидент або нерезидент (у тому числі їх відокремлені підрозділи), які проводять операції з деривативами або з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, крім випадків, передбачених п. 213.2 цього Кодексу.

Не є платниками особливого податку:

- центральні органи виконавчої влади та їх територіальні органи, державні установи та організації - не суб'єкти підприємницької діяльності - за операціями з відчуження цінних паперів та операціями з деривативами;

- фізичні або юридичні особи - резиденти або нерезиденти (у тому числі їх відокремлені підрозділи) – при проведенні операції з відчуження акцій ощадних (деPOSITНИХ) сертифікатів, акцій приватних акціонерних товариств, корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, цінних паперів, корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, емітованих нерезидентами.

Перелік операцій з відчуження цінних паперів, які не оподатковуються особливим податком визначає п. 213.2 ПКУ. Зокрема, до таких операцій віднесені:

- операції з державними та муніципальними цінними паперами, цінними паперами, гарантованими державою, та цінними паперами, емітованими Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, Державною іпотечною установою, та звичайними іпотечними облігаціями, емітованими фінансовою установою, більше ніж 50 відсотків корпоративних прав якої належать державі або державним банкам, інвестиційними сертифікатами, сертифікатами фондів операцій з нерухомістю, цільовими облігаціями підприємств, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва, фінансовими банківськими векселями, виданими як електронний документ, та фінансовими казначейськими векселями (пп. 213.2.3);

- операції між емітентом та платником податку з викупу та повторного продажу за грошові кошти, розміщення, погашення, конвертації емітентом цінних паперів власного випуску, операції щодо здійснення внеску до статутного капіталу, а також операції за участю векселедавця, заставодавця та іншої особи, що видала або врахувала ордерний або борговий цінний папір з видачі, урахування та погашення цінних паперів (пп. 213.2.4);

- операції емітента цінних паперів інститутів спільного інвестування відкритого типу, а саме: операції з розміщення, погашення, викупу та повторного продажу (пп. 213.2.5).

Нормами ПКУ передбачено звільнення від оподаткування операцій з цінними паперами, які здійснюються певними особами, а саме:

- пп. 213.2.6 – для операцій з цінними паперами, які здійснюються особою, яка займається кліринговою діяльністю та виконує функції центрального контрагента, та особою, яка займається кліринговою діяльністю, з метою забезпечення виконання зобов'язань перед учасниками клірингу;

- пп. 213.2.7 – операції НБУ на позабіржовому ринку.

Ставки податку за операціями з відчуження цінних паперів та операціями з деривативами встановлені ст. 2151 ПКУ:

- за операціями з продажу на фондовій біржі цінних паперів, за якими розраховується біржовий курс, відповідно до вимог, установлених Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику – 0 %;

- за операціями з деривативами на фондовій біржі – 0%;

- за операціями з продажу поза фондовою біржею цінних паперів, що перебувають у біржовому реєстрі - 0,1%;

- за операціями з продажу цінних паперів поза фондовою біржею, що не перебувають у біржовому реєстрі – 1,5%;

- за укладеним деривативом (контрактом) поза фондовою біржею - 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Обчислення сум особливого податку відповідно до норм п. 219.1 ПКУ здійснюється шляхом множення ставки податку на базу оподаткування, якою згідно з п. 214.8 ПКУ є договірна вартість цінних паперів або деривативів, визначена у первинних бухгалтерських документах за будь-якою операцією з продажу, обміну або інших способів їх відчуження.

За загальною нормою, установленою п. 57.1 ПКУ платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, установлених цим Кодексом.

Згідно з нормами п. 212.9 ПКУ суми податку перераховуються до бюджету податковим агентом протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації за податковий період, що дорівнює кварталу.

Податковим агентом за біржовими та позабіржовими операціями, визначеними в підпункті 213.1.7 пункту 213.7 статті 213 цього Кодексу, є відповідний торговець цінними паперами (ліцензіат), включаючи банк, який здійснює такі операції на підставі договору та зобов'язаний нараховувати, утримувати та сплачувати акцизний податок до бюджету від імені та за рахунок особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм у порядку, передбаченому цим Кодексом.

Податковим агентом при здійсненні операцій розміщення, погашення, викупу, повторного продажу цінних паперів інститутів спільного інвестування відкритого типу є їх емітент.

Основні терміни і поняття

Фінансова установа

Фінансові послуги

Податкове регулювання

Ломбардна діяльність

Заставаодавець

Заставодержатель

Позичка

Податковий період відчуження застави

Страхова компанія

Лайфова компанія

Інститути спільного інвестування

Фонди фінансування будівництва житла

Торговці цінними паперами

Спеціальний податок з відчуження цінних паперів

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Які є тлумачення терміну «фінансові компанії» відповідно до законодавства України?
2. Які види фінансово-кредитних установ існують?

3. Які податки сплачують небанківські фінансові установи?
4. Визначте особливості оподаткування страхових компаній.
5. Які доходи відносять до оподатковуваних доходів страхової компанії?
6. Які витрати відносять до витрат страхової компанії, що зменшують оподатковуваний прибуток?
7. Визначте особливості оподаткування фінансової допомоги страхової компанії.
8. За якою ставкою податку на прибуток оподатковують прибуток страхової компанії?
9. Чи оподатковуються страхові компанії податком на додану вартість?
10. Визначте особливості оподаткування пенсійних фондів.
11. Визначте особливості оподаткування кредитних спілок.
12. Які доходи пенсійних фондів оподатковуються податком на прибуток, а які ні?
13. Які доходи кредитних спілок оподатковуються податком на прибуток, а які ні?
14. Чи є пенсійні фонди та кредитні спілки платниками податку на додану вартість?
15. Визначте особливості оподаткування у сфері спільного інвестування.
16. Який порядок оподаткування податком на прибуток ломбардної діяльності?
17. Який порядок оподаткування податком на додану вартість ломбардної діяльності?
18. Який порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб ломбардами як податкових агентів?
19. Визначте відповідальність небанківських фінансових установ.
20. Визначте особливості віднесення цінних паперів до біржових та небіржових?
21. Як визначається фінансовий результат за операціями з цінними паперами?
22. Як визначається фінансовий результат за звітний податковий період за операціями з деривативами?
23. Як визначається фінансовий результат за звітний податковий період за операціями з РЕПО?

24. Визначте особливості оподаткування податком на прибуток операцій з цінними паперами?

25. За якою ставкою податку на прибуток оподатковується сума позитивного значення фінансового результату за операціями з цінних паперів?

Тестові завдання

1. *Не підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб отримана в ломбарді сума:*

- А) кредиту;
- Б) депозиту;
- В) позики;
- Г) відсотків.

2. *У ломбардів не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість:*

- А) передання майна в заставу та його повернення;
- Б) реалізація заставного майна;
- В) надання грошових коштів під позику;
- Г) відсотки.

3. *У ломбардів об'єктом оподаткування податком на додану вартість є:*

- А) передання майна в заставу та його повернення;
- Б) реалізація заставного майна;
- В) надання грошових коштів під позику;
- Г) відсотки.

4. *Для цілей оподаткування під доходом від страхової діяльності розуміється сума доходів страхової компанії, нарахована протягом звітного періоду, у тому числі (але не виключно) у вигляді:*

- А) страхових внесків;
- Б) інвестиційного доходу;
- В) курсових різниць;
- Г) кредиту.

5. *До витрат страхової компанії належать:*

- А) аквізиційні витрати;
- Б) суми винагород та тантьємі;

- В) сплата ліцензій;
- Г) податок на прибуток.

6. При отриманні доходу внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя ставки податку на прибуток установлюються у таких розмірах:

- А) 0%;
- Б) 3%;
- В) 15%;
- Г) 19%.

7. Сума внесків, сплачених роботодавцем за договорами довгострокового страхування життя або недержавного пенсійного забезпечення авансом на весь рік, включається до складу загального місячного оподаткованого доходу платника податку за винятком суми, що не перевищує:

А) 5 відсотків нарахованої таким працедавцем суми заробітної плати платнику податку лише того місяця, у якому здійснюється перерахування страхових внесків;

Б) 15 відсотків нарахованої таким працедавцем суми заробітної плати платнику податку лише того місяця, у якому здійснюється перерахування страхових внесків;

В) 20 відсотків нарахованої таким працедавцем суми заробітної плати платнику податку лише того місяця, у якому здійснюється перерахування страхових внесків;

Г) 25 відсотків нарахованої таким працедавцем суми заробітної плати платнику податку лише того місяця, у якому здійснюється перерахування страхових внесків.

8. Цінні папери у розрізі оподаткування податку на прибуток розділяють:

- А) на дві групи;
- Б) на три групи;
- В) на чотири групи;
- Г) немає поділу на групи.

9. Умови, при яких цінні папери вважаються «біржовими»:

А) цінні папери мають бути допущені до обігу хоча б на одній фондовій біржі;

Б) інформація про цінні папери розміщується на веб-сайті фондової біржі;

В) інформація про цінні папери подається до органів Міністерства доходів і зборів;

Г) цінні папери можуть бути допущені до обігу хоча б на будь-якій біржі.

10. Суб'єкт господарювання фінансовий результат за операціями з цінними паперами, що перебувають на фондовій біржі визначає:

А) окремо від фінансового результату за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі;

Б) разом з фінансовим результатом за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі;

В) по факту нарахування відсотків;

Г) немає правильної відповіді.

11. Сума від'ємного значення фінансового результату за операціями з цінних паперів, які є «біржовими»:

А) переноситься у зменшення загального фінансового результату в наступних звітних періодах до повного погашення;

Б) переноситься у зменшення загального фінансового результату в наступних звітних періодах лише протягом 180 днів з моменту виникнення;

В) переноситься у зменшення загального фінансового результату в наступних звітних періодах лише протягом 365 днів з моменту виникнення;

Г) переноситься у зменшення загального фінансового результату в наступних звітних періодах лише протягом 1095 днів з моменту виникнення.

ТЕМА 8. ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

- 8.1. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
- 8.2. Особливості оподаткування податками від зовнішньоекономічної діяльності експортно-імпортних операцій в Україні.
- 8.3. Оподаткування поставок товарів, робіт та послуг в залежності від обраного митного режиму.
- 8.4. Особливості оподаткування давальницьких операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

8.1. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Зовнішній сектор економіки будь-якої країни відчуває економічний «тиск» як з боку інших країн-партнерів або конкурентів на світових ринках, так і з боку власного внутрішнього ринку та його інституцій інфраструктури. Така дуалістична залежність зумовлює високий рівень волатильності у відносинах із різними країнами-учасниками зовнішньоекономічної діяльності та у різних видах економічної діяльності всередині країни – передусім експортоорієнтованих чи імпортозалежних. Особливо глибокі зміни відбуваються у цій сфері в умовах світових криз, адже існують різноманітні інструменти та заходи державної політики, у тому числі податкової, які застосовуються урядами з метою подолання кризових явищ та стимулювання посткризового розвитку в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Важливою умовою для ефективного застосування податкових інструментів для регулювання зовнішнього сектора економіки є виважена податкова політика, яка повинна бути спрямована на стимулювання розвитку зовнішньоекономічної діяльності в країні.

Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності є системою дій та заходів держави, які здійснюються з метою розвитку національної економіки з урахуванням впливу світових тенденцій і внутрішньої економічної кон'юнктури, що втілюється через механізм оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Основною метою податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності є забезпечення реалізації стратегічних завдань

держави щодо створення конкурентоспроможності національної економіки на засадах інвестиційного оновлення експортно-виробничого потенціалу з інтегруванням у світове співтовариство.

Завданнями податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності є:

- створення сприятливих умов розвитку національного виробництва;
- захист окремих галузей економіки;
- стимулювання залучення прямих іноземних інвестицій до пріоритетних галузей реального сектора економіки країни;
- підвищення розвитку високотехнологічних виробництв із метою створення ефективної моделі експортної спеціалізації виробництва;
- збалансування обсягів експорту та імпорту для уникнення від'ємного сальдо зовнішньої торгівлі країни;
- скорочення частки імпорту у внутрішньому споживанні держави;
- забезпечення бюджетної безпеки в країні.

Для України, виходячи із сформульованих завдань податкової політики у сфері ЗЕД, представимо особливості її реалізації у сфері зовнішньоекономічної діяльності за період 1991-2013 рр.

Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності періоду 1991-1993 рр. була розрахована на становлення основних принципів, завдань, визначення методів реалізації самої податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності, узгодження із законодавчим полем та гармонізація з усією економічною системою держави. Аналізуючи стан та завдання податкової політики на цьому етапі, можна констатувати, що реалізація податкової політики у зовнішньоторговельній діяльності характеризується домінуванням у цій сфері елементів, що сформувалася ще за часів Радянського Союзу: обмеження імпорту товарів широкого вжитку та харчування через установлення високих ставок мита (від 10 % до 50 %) та звільнення від оподаткування імпорту устаткування, обладнання та сировини. З 1993 року починається процес трансформації податкової політики в напрямку впливу на сферу зовнішньоекономічної діяльності. Зокрема, широко впроваджується оподаткування імпортованих операцій акцизним збором. Значно розширюється перелік підакцизних товарів та зростає ставка акцизного збору, що у середньому становить 39,9 %. Наприкінці 1993 року впроваджується

оподаткування податком на додану вартість експорту при зовнішньоекономічному бартері та експорт, за умови якого грошові кошти надходять в українських карбованцях за ставкою 28 %. Крім того, від оподаткування податком на додану вартість звільняється експорт за умови надходження грошових коштів в іноземній валюті.

У зовнішній інвестиційній діяльності дію податкової політики можна оцінити як стимулюючу або лібералізаційну для суб'єктів господарювання. Оскільки, починаючи з березня 1992 року, для іноземних інвесторів виділялись 5-, 3- та 2-річні «податкові канікули» з податку на прибуток для підприємств з іноземними інвестиціями за участю українського капіталу; зменшення суми доходу, що підлягає оподаткуванню, на величину фактично здійснених іноземних інвестицій – для підприємств, що повністю належать іноземному інвестору; 5-річне звільнення підприємств з іноземними інвестиціями за участю українського капіталу від сплати податку на додану вартість при реалізації ними товарів, робіт, послуг власного виробництва. Після закінчення терміну «податкових канікул» підприємствам необхідно було сплачувати 50 та 70 відсотків від ставок податку на доходи. Однак тільки почали діяти норми законодавства до них почали вноситися зміни щодо звуження прав іноземних інвесторів та позбавлення їх певних пільг. Та вже з травня 1993 року внесено межі щодо застосування «податкових канікул» усім підприємствам з іноземними інвестиціями. Підприємства одержували 5-річні «податкові канікули» тільки за умови внесення іноземними інвесторами не менше ніж 50 тисяч доларів США майном або 500 тисяч доларів США грошима. Причому зазначені суми не могли становити менше 20-ти відсотків статутного фонду підприємства. Варто відзначити, що якщо підприємство з іноземними інвестиціями отримує прибуток від посередницьких операцій, аукційних торгів матеріальними цінностями, проведення лотерей, від казино, гральних автоматів, воно лишається всіх пільг. Прибуток від такої діяльності оподатковувався за підвищеними ставками у розмірі 45 % та 60 %.

Другий період (1994-1997 рр.) – передбачав вирішення такого завдання податкової політики, як збільшення податкових надходжень до бюджету країни, тобто податкову політику можна охарактеризувати як фіскально-орієнтовану. Адже саме в цьому періоді різко збільшується податкове навантаження на зовнішньоекономічну діяльність, зокрема збільшуються ставки

імпортного мита для постачання сировини. Для виробничих потреб запроваджуються мінімальні ставки імпортного мита. Крім того, розширюється перелік підакцизних товарів, підакцизними товарами починають вважатися: кава, цукор, кольорові телевізори, відео-техніка, вироби з кришталю, ювелірні вироби, хутро, натуральна шкіра, офісні меблі, мікрохвильові печі, столові вироби з покриттям із дорогоцінних металів. У три рази збільшуються ставки акцизного збору на імпортований спирт, горілку, вина, коньяки, пиво, а саме: середньозважена ставка акцизного збору у 1994 році становила 78,4 %, у 1995 році – 92 %. Об'єктом оподаткування акцизним збором визначається митна вартість імпортованого товару, яка може значно відрізнятися від договірної вартості товару.

Для податку на додану вартість об'єктом оподаткування стає митна вартість імпортованого товару з урахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів, а якщо імпортований товар є підакцизним, тоді і з урахуванням ще й акцизного збору. Крім того, для ПДВ вводиться нова форма розрахунку – вексельна; запроваджується мінімальна митна вартість товару; ставка податку стає 20 %. З оподаткування експорту податком на додану вартість, починаючи з лютого 1994 року експорт як за іноземну, так і за національну валюту, не оподатковується цим податком. Також не оподатковується при експорті бартер.

Починаючи з 1995 року, подальші зміни в оподаткуванні підприємств з іноземними інвестиціями були спрямовані на поступову відміну податкових пільг. Прибуток підприємств, які отримували суб'єкти господарювання із зареєстрованими іноземними інвестиціями, з 01.01.1995 року підлягав оподаткуванню в загальнозстановленому порядку. А з 1997 року з податку на прибуток зовсім скасовуються податкові пільги для підприємств з іноземними інвестиціями.

Третій період (1998 – 2006 рр.) передбачав виконання завдання податкової політики як трансформування системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності щодо умов ГАТТ/СОТ. Такий період податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності був найбільш складним. Адже за ці роки податкова політика була спрямована на трансформування системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності щодо умов ГАТТ/СОТ для вступу в СОТ та запровадження національного режиму податкового регулювання для підприємств з участю іноземного капіталу. За 1998-

1999 роки знижуються ставки на сировину, на значну кількість текстильної промисловості відповідно до зобов'язань України перед ЄС, а при застосуванні акцизного збору вводиться поняття мінімальної митної вартості товару, що, у свою чергу, збільшує базу оподаткування. Збільшуються ставки акцизного збору на нафтопродукти, а саме: на бензин моторний в 1,5 рази. При застосуванні податку на додану вартість, навпаки, відміняється мінімальна митна вартість, а також скасовуються пільги на товари критичного імпорту.

Із 2000 року максимальний рівень ставок імпортного мита зменшується до 25 %. Крім того, починають уперше застосовуватися спеціальні, антидемпінгові та компенсаційні мита. Щодо акцизного збору, то з переліку підакцизних товарів виключаються меблі, телевізори, відеотехніка, аудіокасети, вводяться ставки з акцизного збору на тютюнові вироби та алкогольну продукцію в національній валюті України. Також перестає застосовуватися поняття мінімальної митної вартості, зменшується база оподаткування шляхом виключення з бази оподаткування сум митних зборів. Для підприємств з іноземними інвестиціями ліквідуються всі податкові пільги, та починає діяти національний режим оподаткування для всіх підприємств. Разом з тим, залишаються мінімальні стимули для залучення іноземних інвестицій щодо зменшення податкової бази з податку на прибуток. До об'єкта оподаткування ПДВ та мита не включається вартість з передачі основних фондів як внеску до статутного фонду юридичної особи для формування цілісного майнового комплексу в обмін на емітовані нею корпоративні права. Однак, якщо така іноземна інвестиція суб'єктами господарювання не буде зареєстрована міськими державними адміністраціями, то таку іноземну інвестицію необхідно буде оподатковувати митом. Із 2001 року знижуються ставки експортного мита на насіння соняшника з 23% до 17%. З жовтня 2002 року вводиться заборона давальницьких схем щодо експорту насіння соняшника. З березня 2005 року оподатковується імпорту обладнання, устаткування підприємств з іноземними інвестиціями. Також скасовуються пільги з податку на додану вартість, акцизного збору та мита для вільних економічних зон та територій пріоритетного розвитку.

Четвертий період (2007 - сьогодні) передбачає, що податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності спрямована на чітке виконання завдань, затверджених двома стратегіями у 2007 та

2009 роках. Податкова політика характеризувалася адаптованим податковим законодавством до вимог ГАТТ/СОТ та вступом України до СОТ з подальшим виконанням податкових зобов'язань у рамках СОТ, що супроводжується лібералізаційними заходами в податковій політиці у сфері зовнішньоекономічної діяльності (табл. 8.1). Наприклад, у 2010 році середньозважена ставка митного тарифу в Україні для всієї товарної номенклатури зовнішньоторговельної діяльності становила 4,6 %, для сільськогосподарських товарів 9,8 %; для промислових товарів 3,8 %, що свідчить про досить ліберальний характер податкової політики щодо регулювання зовнішньоторговельного обороту країни у сучасний час

Таблиця 8.1

Податкова політика України в зовнішньоторговельній діяльності за 2007-2009 рр.

Реалізація поставлених стратегічних завдань	Відповідність до вимог ГАТТ/СОТ	Яким законодавчим актом проведені зміни
Щодо рівних умов оподаткування ПДВ сільськогосподарської продукції на внутрішньому ринку та при імпорті.	Законопроект розроблено у відповідності з положеннями Статті III ГАТТ 1994, (у частині усунення дискримінаційного підходу щодо оподаткування сільськогосподарської продукції та діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств).	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про податок на додану вартість» від 31.05.2007, прийнятий Верховною Радою України в цілому
Перехід на нову систему опису та кодування товарів побудовану на міжнародній системі ГС 2002, який не передбачає зміни ставок ввізного мита	Законопроект розроблено з метою затвердження нової версії Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), побудовану на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів 2002 року (ГС 2002) і Комбінованої номенклатури Європейського Союзу.	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про митний тариф України», який прийнятий, 31.05.2007 Верховною Радою України
Щодо скасування індикативних цін на цю продукцію.	Законопроект розроблено з метою приведення у відповідність з статтею XI ГАТТ (Загальне скасування кількісних обмежень), а саме: скасувати індикативні експортні ціни на зазначену продукцію.	Закон України «Про внесення змін до Закону України про ставки ввізного експортного мита на насіння деяких видів олійних культур» 31.05.2007, прийнятий Верховною Радою України
Щодо введення в дію зменшених ставок експортного мита на металобрухт з моменту	Законопроект розроблено, відповідно до зобов'язань, взятих у рамках переговорного процесу з США.	Закон України «Про вивіз (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» 31.05.2007, прийнятий

Реалізація поставлених стратегічних завдань	Відповідність до вимог ГАТТ/СОТ	Яким законодавчим актом проведені зміни
вступу до СОТ, а не через рік після вступу.		Верховною Радою України
Щодо введення в дію зменшених ставок експортного мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням з моменту вступу України до СОТ.	Законопроект розроблено в частині приведення у відповідність з статтею XI ГАТТ (Загальне скасування кількісних обмежень), а саме: скасувати індикативні експортні ціни на зазначену продукцію.	Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням» 31.05.2007, прийнятий Верховною Радою України

У зовнішній інвестиційній діяльності податкова політика тільки з 2011 року зазнала незначних, але лібералізаційних змін, тобто діє той же національний податковий режим для підприємств з іноземними інвестиціями, проте, починаючи з квітня 2011 року, ставки податку на прибуток поступово почали зменшуватися, а саме: з 01.04.2011 – 23%; з 01.01.2012 – 21%; з 01.01.2013 – 19%; з 01.01.2014 – 16%.

Крім того, був змінений порядок визначення бази оподаткування. Тепер оподаткований прибуток розраховується як різниця між доходами та витратами підприємства. Важливою є також зміна в методиці нарахування амортизаційних відрахувань для основних засобів та нематеріальних активів. По-перше, перелік груп основних засобів збільшився з 4 до 16 груп, нематеріальних активів збільшилось до 6 груп. По-друге, встановлено мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів. Крім того, піднято вартісну межу основних засобів до 2500,00 грн., замість 1000,00 грн. Також встановлено п'ять методів нарахування амортизації, зокрема: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, замість одного податкового.

З 2013 року для створення конкурентоспроможної національної економіки та активізації інвестиційних процесів в Україні запроваджують пільги з податку на прибуток для суб'єктів господарювання, у т.ч. зовнішньоекономічної діяльності, які реалізують проекти в пріоритетних галузях економіки. Зокрема, отриманий ними прибуток оподатковується за такими ставками:

- з 01.01.2013 р. – 31.12.2017 – 0%;
- з 01.01.2018 р. – 31.12.2022 – 8 %;

- з 01.01.2023 р. – 16 %

Проте така пільга з податку на прибуток запроваджується для суб'єктів господарювання, які планують реконструкцію та модернізацію виробництва на суму від 0,5 до 3 млн. євро, а також при досягненні двох інших критеріїв:

- створення нових робочих місць у кількості від 25 до 150 осіб;
- рівень середньої заробітної плати повинен перевищувати у 2,5 рази встановлену мінімальну заробітну плату.

У разі виконання наведених умов суб'єкти господарювання, крім отримання пільг з податку на прибуток, мають право й на застосування методу прискореної амортизації основних засобів.

Таким чином, податкова політика України саме у сфері зовнішньоекономічної діяльності має свої особливості реалізації.

8.2. Особливості оподаткування податками від зовнішньоекономічної діяльності експортно-імпортних операцій в Україні

Зовнішньоекономічна діяльність є однією з основних форм економічних відносин України з іноземними державами. Вона відіграє значну роль у підвищенні економічного добробуту держави, поліпшенні рівня життя населення і зміцненні положення держави на світовій арені.

Експортно-імпортні¹ операції як складова частина зовнішньої торгівлі є найважливішим джерелом одержання прибутку окремим підприємством і державою в цілому.

Відповідно до правочинів податкового та митного законодавства України експортно-імпортні операції оподатковуються перш за все такими податками від зовнішньоекономічної діяльності, як:

- МИТОМ;
- акцизним податком із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);
- податком на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

¹ Експортні операції передбачають продаж і вивезення товарів, робіт та послуг за кордон для передачі їх у власність іноземному контрагенту.

Імпортні операції - це закупівля і ввезення іноземних товарів, робіт та послуг для реалізації їх на внутрішньому ринку країни-імпортера або виробничого споживання підприємством-імпортером.

Визначимо елементи податків від зовнішньоекономічної діяльності (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

*Характеристика елементів податків
на експортно-імпорتنні операції*

Елементи податків	Податки		
	ПДВ	Акцизний податок	Мито (ввізне та вивізне)
Платник податку (суб'єкт оподаткування)	будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до МКУ	особа - суб'єкт господарювання (фізична особа - резидент або нерезидент,), яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України; особа - власник ввезених на митну територію України транспортних засобів, що переобладнуються у легкові автомобілі, з яких справляється акцизний податок та ін. (повний перелік платників зазначено у ст. 212 ПКУ)	особа, яка ввозить (вивозить) товари на (з) митну територію України; особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях; особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів та ін. (повний перелік платників зазначено у ст. 276 МКУ)
Об'єкт оподаткування	операції з ввезення (вивезення) на (з) митну територію України товарів. Послуги	операції з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України та їх реалізація	товари та інші предмети, які перетинають митний кордон
База оподаткування	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості, з якої були визначені податки і збори, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита. Для послуг договірна (контрактна) вартість	1. У разі адвалорних ставок - вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку; 2. У разі специфічних ставок - величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або ін.	1. Митна вартість товарів (для товарів, на які встановлено адвалорні ставки мита); 2. Кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру (для товарів, на які встановлено специфічні ставки мита); 3. База визначається виходячи з п.1 та п. 2 (для товарів, на які законом встановлено комбіновані ставки мита)
Ставки податку	Єдині (20%, 7% або 0%)	Специфічні, адвалорні, комбіновані	Специфічні, адвалорні, комбіновані

Обов'язок із сплати податків від зовнішньоекономічної діяльності виникає:

1) у разі ввезення товарів на митну територію України - з моменту фактичного ввезення цих товарів на митну територію України;

2) при незаконному переміщенні товарів, що перебувають на території вільної митної зони або на митному складі, - з моменту такого переміщення товарів;

3) у разі вивезення товарів з митної території України:

а) при оформленні товарів відповідно до митного режиму експорту з моменту прийняття органом доходів і зборів митної декларації;

б) при вивезенні товарів за межі митної території України без оформлення митної декларації та при незаконному вивезенні товарів за межі митної території України - з моменту фактичного вивезення товарів за межі митної території України;

в) при невиконанні умов, установлених щодо товарів, які вивозилися за межі митної території України із звільненням від оподаткування вивізним митом, - з моменту, коли ці товари прибули до іншого місця призначення, ніж те, у зв'язку з яким надавалося таке звільнення;

4) після завершення митного оформлення товарів та їх випуску, якщо внаслідок перевірки митної декларації чи за результатами документальної перевірки орган доходів і зборів самостійно визначає платнику податків додаткові податкові зобов'язання;

5) в інших випадках, установлених Податковим кодексом України.

Оподаткування податками від зовнішньоекономічної діяльності експортно-імпортних операцій здійснюється за окремими етапами.

Першим етапом з оподаткування податками від зовнішньоекономічної діяльності експортно-імпортних операцій є визначення об'єкта оподаткування митом, податком на додану вартість та акцизним податком. Об'єкт оподаткування податками експортно-імпортних операцій наведено в таблиці 8.2.

Другим етапом з оподаткування податками експортно-імпортних операцій є необхідним визначити дату виникнення податкових зобов'язань з експортно-імпортних операцій, що

підпадають під об'єкт оподаткування мита, податком на додану вартість та акцизним податком.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів є дата подання митної декларації із зазначенням у ній суми податків, що підлягає сплаті.

Третім етапом з оподаткування податками експортно-імпортних операцій є необхідним визначити базу оподаткування митом, податком на додану вартість та акцизним податком.

1) базою оподаткування з мита:

- із застосуванням адвалерних ставок мита є митна вартість товарів;

- із застосуванням специфічних ставок мита є кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру.

2) базою оподаткування з податку на додану вартість є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не нижча від митної вартості з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів/послуг.

*База оподаткування з ПДВ = Митна вартість (МВ),
якщо $МВ > ДВ + Мито + Акцизний податок$*

3) базою оподаткування з акцизного податку:

- із застосуванням адвалерних ставок є вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;

- із застосуванням специфічних ставок ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Четвертим етапом з оподаткування податками експортно-імпортних операцій є нарахування податкових зобов'язань з мита, податку на додану вартість, акцизного податку суб'єктом господарювання.

1) Податкове зобов'язання з мита нараховується:

- у відсотках до бази оподаткування (адвалорне мито);

- у встановленому грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування (специфічне мито);

- або у відсотках до бази оподаткування, або у встановленому грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування (комбіноване);

Нарахування ввізного (вивізного) мита за адвалорними ставками, здійснюється за формулою:

$$C_{ма} = (B \times Ma) / 100,$$

де $C_{ма}$ – сума ввізного (вивізного) мита,

B – митна вартість товару (у грн),

Ma – ставка ввізного (вивізного) мита, установлена у відсотках до митної вартості товару.

Нарахування ввізного (вивізного) мита за специфічними ставками здійснюється за формулою:

$$C_{мс} = H \times Mc \times K\epsilon,$$

де $C_{мс}$ – сума ввізного (вивізного) мита,

H – кількісна або фізична характеристика товару в натуральному виразі,

Mc – ставка ввізного (вивізного) мита в євро за одиницю товару,

$K\epsilon$ – курс євро, установлений Національним банком України на день прийняття ВМД (вантажної митної декларації).

Нарахування ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за комбінованими ставками, здійснюється в три етапи:

- обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за адвалорною ставкою у відсотках до митної вартості;

- обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за специфічною ставкою в євро за одиницю товару;

- сума ввізного (вивізного) мита за комбінованою ставкою визначається за формулами:

$$C_{mk} = C_{ма}, \text{ якщо } C_{ма} \geq C_{мс}$$

$$C_{mk} = C_{мс}, \text{ якщо } C_{мс} \geq C_{ма},$$

де C_{mk} – сума ввізного (вивізного) мита за комбінованими ставками,

$C_{ма}$ – сума ввізного (вивізного) мита, обчислена за ставками у відсотках до митної вартості,

$C_{мс}$ – сума ввізного (вивізного) мита, обчислена за ставками в євро за одиницю товару.

При нарахуванні антидемпінгового, компенсаційного та спеціального мита, митна вартість такого товару обчислюється

відповідно до базисних умов поставки CIF-кордон України (базисні умови Інкотермс-2000, за яких продавець оплачує всі витрати, пов'язані з транспортуванням вантажу в зазначений пункт призначення та зобов'язаний застрахувати вантаж від ризику пошкодження або втрати в процесі транспортування):

у відсотках до митної вартості товару, що є об'єктом антидемпінгового, антисубсидійного або спеціального розслідувань здійснюється за формулою:

$$C_{mo} = (B \times M_o) : 100,$$

де C_{mo} – сума антидемпінгового, компенсаційного та спеціального мита,

B – митна вартість товару (у грн),

M_o – ставка антидемпінгового, компенсаційного та спеціального мита, встановлена у відсотках до митної вартості товару.

Застосування різниці між мінімальною ціною та митною вартістю товару, що є об'єктом антидемпінгового або антисубсидійного розслідування, здійснюється за формулою:

$$C_{mo} = (Ц \times K_{\epsilon} \times H) - B) \times 100,$$

де C_{mo} – сума антидемпінгового, компенсаційного мита,

$Ц$ – мінімальна ціна на імпорт в Україну товару згідно з відповідним рішенням Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі щодо застосування антидемпінгових або компенсаційних заходів,

K_{ϵ} – курс євро, встановлений Національним банком України на день прийняття ВМД,

B – митна вартість товару (у грн),

H – кількісна або фізична характеристика товару в натуральному виразі.

2) Податкове зобов'язання з податку на додану вартість нараховується:

$$ПДВ = (Митна вартість (МВ), \\ \text{якщо } МВ > ДВ + Мито + АП) \times \text{ставку ПДВ}$$

3) Податкове зобов'язання з акцизного податку нараховується:

а) за адвалорними ставками

$$C_a = B \times A,$$

де: C_a - сума акцизного податку за адвалорною ставкою;

B - вартість товарів (продукції) за встановленими максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;

А - адвалорна ставка акцизного податку.

Вартість товарів (продукції) за встановленими максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію) без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку розраховується за формулою:

$$B = (MPЦ - ПДВ) \times K,$$

де: МРЦ - максимальна роздрібна ціна;

ПДВ - сума податку на додану вартість у складі МРЦ;

К - кількість товару в одиницях виміру, на які встановлено максимальну роздрібну ціну.

Сума податку на додану вартість у складі МРЦ розраховується за формулою:

$$ПДВ = \frac{MPЦ}{1 + Cn/100} \times Cn/100$$

де: МРЦ - максимальна роздрібна ціна;

Сп - ставка податку на додану вартість.

б) за специфічними ставками

$$Ca = H \times A,$$

де: Ca - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції);

Н - кількість товару у фізичних одиницях виміру;

А - ставка акцизного податку;

у разі встановлення ставок акцизного податку в іноземній валюті - за формулою:

$$Ca = H \times A \times Kв,$$

де Ca - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції);

Н - кількість товару у фізичних одиницях виміру;

А - ставка акцизного податку;

Кв - валютний (обмінний) курс Національного банку України, що діє на дату подання митної декларації.

в) за адвалорними та специфічними ставками одночасно

Сума податкового зобов'язання, якщо одночасно встановлено адвалорні та специфічні ставки акцизного податку, обчислюється шляхом додавання сум, обчислених окремо за кожною ставкою, за формулою:

$$ПЗ = Ca + Ca,$$

де ПЗ - податкове зобов'язання;

Ca - сума акцизного податку, обчислена за адвалорною ставкою;

Ca - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції).

При визначенні суми акцизного податку на цигарки застосовується *мінімальне акцизне податкове зобов'язання*, яке повинне бути не менше від установленної суми у гривнях (ст. 215.3.3 ПКУ):

95,40 гривні за 1000 штук цигарок без фільтра.

217,60 гривень за 1000 штук цигарок з фільтром.

Відповідно до порядку, суми податкового зобов'язання на цигарки одного найменування визначаються шляхом порівняння обчислених сум податку за встановленими адвалорною та специфічною ставками та мінімального акцизного податкового зобов'язання з обсягів ввезеного товару (продукції) і до нарахування приймається та сума, яка має більше значення за формулами:

якщо $(Ca + Ca) < (mПЗ \times K:1000)$, то $ПЗ = mПЗ \times K:1000$;

якщо $(Ca + Ca) > (mПЗ \times K:1000)$, то $ПЗ = Ca + Ca$,

де Ca - сума акцизного податку, обчислена за адвалорною ставкою;

Ca - сума акцизного податку, обчислена із застосуванням специфічних ставок з одиниці товару (продукції);

mПЗ - мінімальне акцизне податкове зобов'язання, установлене законодавством на 1000 штук товару;

K - кількість товару (продукції);

ПЗ - податкове зобов'язання.

П'ятим етапом є сплата податкових зобов'язань з мита, податку на додану вартість та акцизного податку суб'єктом господарювання, що здійснює експортно-імпортні операції до бюджету.

Строками сплати податків на експортно-імпортні операції є:

1) у разі ввезення товарів на митну територію України суми мита, податку на додану вартість та акцизного податку, нараховані органом доходів і зборів, підлягають сплаті до Державного бюджету України платником податків до або на день подання органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення, крім випадків, якщо відповідно до Митного кодексу України товари ввозяться на

митну територію України із звільненням від оподаткування митними платежами;

2) у разі розміщення товарів на тимчасове зберігання мито, податок на додану вартість та акцизний податок мають бути сплачені не пізніше дня закінчення строку тимчасового зберігання. Якщо до закінчення строку тимчасового зберігання ці товари поміщуються у митний режим, який передбачає сплату зазначених вище податків, вони мають бути сплачені не пізніше випуску товарів відповідно до цього режиму;

3) у разі вивезення товарів з митної території України вивізне мито має бути сплачене не пізніше дня прийняття органом доходів і зборів митної декларації для митного оформлення, якщо інше не встановлено Митним кодексом України;

4) у разі зміни митного режиму мито, податок на додану вартість та акцизний податок мають бути сплачені не пізніше дня випуску товарів у наступному митному режимі.

Особливості оподаткування податком на додану вартість імпорту послуг

Відповідно до ст. 185 Податкового кодексу України постачання послуг на митній території України є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, а, отже, імпорт послуг підлягає оподаткуванню ПДВ.

Особливості оподаткування податком на додану вартість операцій з імпорту послуг висвітлено у декількох етапах.

Першим з найважливіших етапів є необхідним визначити, чи буде імпорт послуги об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки не всі імпортні послуги є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, а лише ті з них, місце постачання яких розташоване на митній території України. Таким чином, у разі отримання імпортних послуг насамперед слід з'ясувати місце їх постачання. За загальним правилом, установленим у п. 186.4 ПКУ, місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника (*додаток А*), за винятком операцій, зазначених у пунктах 186.2 та 186.3 ПКУ.

Послуги, які отримані від нерезидента і не є об'єктом оподаткування ПДВ (тобто місцем постачання яких не буде митна територія України), не підлягають оподаткуванню податком на додану вартість. Проте якщо при імпорті послуг об'єкт оподаткування податком на додану вартість з'явиться (*додаток А*), то

в покупця імпортних послуг виникнуть свої особливості оподаткування ПДВ, незалежно від того, чи буде отримувач послуг платником ПДВ, чи ні. Оскільки всі суб'єкти господарювання - як юридичні особи, так і фізичні особи (включаючи платників єдиного податку - неплатників ПДВ), - є особами, відповідальними за нарахування та сплату ПДВ до бюджету при отриманні послуг від нерезидентів та їхніх представництв, які не зареєстровані платниками ПДВ, якщо місцем постачання таких послуг є митна територія України (п. 180.2 ст. 180 ПКУ).

Другим етапом з оподаткування імпорту послуг ПДВ є необхідним визначити дату виникнення податкових зобов'язань з імпорту послуг, що підпадають під об'єкт оподаткування податком на додану вартість.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті послуг, якщо місцем їх надання є митна територія України, для платника ПДВ є дата першої події, що відбувається раніше:

1) або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату послуг;

2) або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом, залежно від того, яка з подій відбулася раніше.

Дату виникнення податкових зобов'язань буде зафіксовано або у виписці банку, або в акті наданих послуг (залежно від того, яка подія відбулася першою). Саме на цю дату потрібно скласти податкову накладну.

Третім етапом з оподаткування імпорту послуг ПДВ є необхідним визначити базу оподаткування ПДВ, отриманих від нерезидента послуг, місце постачання яких - митна територія України. Так, відповідно до п. 190.2 ПКУ, базою для оподаткування послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України, «є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за обмінним курсом НБУ на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається виходячи зі звичайних цін на такі послуги без урахування ПДВ».

Четвертим етапом з оподаткування імпорту послуг ПДВ є нарахування податкового зобов'язання з податку на додану вартість суб'єктом господарювання отримувачем імпортних послуг та який є платником ПДВ, що буде підтверджуватися виписаною податковою накладною. Отримувачу послуг, який не є платником ПДВ, при нарахуванні податкових зобов'язань податкову накладну виписувати не потрібно.

П'ятим етапом є сплата податку на додану вартість суб'єктом господарювання отримувачем імпортних послуг до бюджету. Податкові зобов'язання за податковою накладною, складеною за операцією з імпорту послуг, місцем постачання яких є митна територія України, включаються до податкової декларації з ПДВ у періоді їх виникнення, а отже, сплачуються протягом 10 календарних днів, що настають за граничним терміном її подання.

Водночас, якщо отримувач послуг не є платником ПДВ (наприклад, платник єдиного податку без сплати ПДВ), податок на додану вартість необхідно також сплатити. Замість декларації з ПДВ такі суб'єкти господарювання подають Розрахунок податкових зобов'язань отримувача послуг, не зареєстрованого як платник ПДВ (подається за той звітний період (календарний місяць), у якому такі послуги отримано). Отримувач послуг, не зареєстрований як платник ПДВ, подає такий Розрахунок протягом 20-ти календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця, у якому такі послуги отримано, та сплачує до бюджету суму ПДВ, протягом 10-ти календарних днів, що настають за граничним терміном його подання

Останнім шостим кроком є відображення податкового кредиту за отриманими імпортними послугами.

Датою виникнення права на податковий кредит, відповідно до п. 198.2 ПКУ, для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України, є дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями, включеними отримувачем таких послуг до податкової декларації з ПДВ попереднього періоду. Отже, відображення податкових зобов'язань у декларації попереднього періоду вважається їх фактичною сплатою, а тому дає право на податковий у цій же сумі в поточному періоді. Суми податку на додану вартість на підставі податкової накладної включаються до податкового кредиту наступного періоду та відображаються в рядку 12.4 декларації з ПДВ (п. 201.12 ПКУ).

Наприклад. Українське підприємство «Альфа-Трейд» отримало послуги від іноземного підприємства «Прайм», розташованого в Німеччині, з приводу юридичного консультування відкриття іноземного представництва підприємства «Альфа-Трейд» в Німеччині. Вартість послуг становить 10000 євро. Послуги було оплачено 04.03.2014 р. Курс на дату оплати – 10,67 грн./євро (умовно). Акт про надання послуг підписано 20.03.2014 р. Курс на дату підписання акта – 10,80 грн./євро (умовно). Отже, у цій ситуації:

1. Місцем надання юридичних послуг буде місце, у якому отримувач послуг зареєстрований як СГД, тобто територія України (пп. «в» п. 186.3 ПКУ, додаток А).

2. Дата виникнення ПЗ з ПДВ – 04.03.2014 р.

3. База для оподаткування імпорту послуг дорівнює: 10000 євро × 10,67 грн./євро = 106700 грн. Подальша зміна курсу не впливає на базу для оподаткування ПДВ, бо ПДВ нараховуємо за першою подією.

4. Визначимо ПДВ до сплати у бюджет: 106700 × 20% = 21340,00 грн.

5. Податкові зобов'язання необхідно сплатити до 30 квітня 2014 р.

8.3. Оподаткування поставок товарів, робіт та послуг залежно від обраного митного режиму

Митним кодексом України передбачено дію чотирнадцяти митних режимів, а саме: імпорт (випуск для вільного обігу), реімпорт, експорт (остаточне вивезення), реекспорт, транзит, тимчасове ввезення, тимчасове вивезення, митний склад, вільна митна зона, безмитна торгівля, переробка на митній території, переробка за межами митної території, знищення або руйнування, відмова на користь держави.

У рамках кожного окремого митного режиму сплачуються (або й зовсім відсутні) митні платежі, тому необхідним є висвітлення оподаткування поставок товарів, робіт та послуг залежно від обраного митного режиму.

Імпорт (випуск для вільного обігу) - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, та

виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України.

При імпорті товарів на митну територію України сплачуються такі митні платежі, як:

1) ввізне мито за ставками, установленими Законом України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 № 584-VII, чинними на день оформлення вантажної митної декларації. Крім того, у випадках, установлених законами України, товари, поміщені у митний режим імпорту, оподатковуються сезонним митом та/або особливими видами мита;

2) ПДВ за ставками 20% та 7 %;

3) акцизний податок за ставками, установленими Податковим кодексом України для підакцизних товарів, що імпортуються в Україну.

У разі ввезення товарів на митну територію України в митному режимі імпорту суми митних платежів, нараховані митним органом, підлягають сплаті до Державного бюджету України суб'єктами господарювання зовнішньоекономічної діяльності до або на день подання митному органу митної декларації для митного оформлення.

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, установлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

При використанні митного режиму реімпорту оподаткування товарів здійснюється таким чином:

1) ввізне мито не сплачується при поміщенні товарів у режим реімпорту (п. 2 ст. 286 МКУ), якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 14 Митного кодексу України.

Особливістю оподаткування ввізним митом у митному режимі реімпорту є й те, що після поміщення у митний режим реімпорту товарів, які: а) повертаються на митну територію України у строк, що не перевищує шести місяців з дати вивезення їх за межі цієї території в митному режимі експорту; б) перебувають у такому самому стані, в якому вони оформлені у митний режим експорту, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації),

внаслідок якого були виявлені недоліки, що спричинили реімпорт товарів, суми вивізного мита, сплачені при експорті зазначених товарів повертаються особам, які їх сплачували, або їх правонаступникам;

2) податок на додану вартість не сплачується при ввезенні товарів у митному режимі реімпорту, окрім товарів якщо:

- під час перебування таких товарів за межами митної території України вони піддавалися операціям, необхідним для їх збереження, а також технічному обслуговуванню чи ремонту, необхідність у яких виникла під час перебування за межами митної території України;

- стан таких товарів змінився внаслідок аварії або дії обставин непереборної сили, за умови підтвердження факту аварії або дії обставин непереборної сили в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері фінансів;

- у митний режим реімпорту поміщується лише частина товарів, раніше випущених для вивезення за межі митної території України.

Операції із ввезення зазначених товарів будуть оподатковуватись податком на додану вартість за ставкою 20 % (п. 206.3 ст. 206 ПКУ та пп. 194.1.1 п. 194.1 ст. 194 ПКУ).

3) акцизний податок не сплачується з ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митному режимі реімпорту, якщо при цьому відповідно до законодавства не сплачується податок на додану вартість.

У разі порушення умов митного режиму реімпорту, особа, відповідальна за дотримання цього режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання з митних платежів.

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

Вивезення товарів за межі митної території України в режимі експорту передбачає сплату таких податків від зовнішньоторговельної діяльності, як:

1) вивізне (експортне) мито сплачується у випадках, встановлених законом (п. 4 ст. 286 МКУ);

2) податок на додану вартість сплачується за ставкою 0%, яка встановлена пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 Податкового кодексу України;

3) акцизний податок не сплачується з операцій із вивезення підакцизних товарів (пп. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 ПКУ).

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

При використанні митного режиму реекспорту оподаткування товарів здійснюється таким чином:

1) вивізне (експортне) мито не сплачується, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 16 Митного кодексу України;

2) податок на додану вартість не сплачується, окрім операцій з вивезення у разі (у такому випадку ставка ПДВ складатиме 0%), якщо товари були поміщені в митний режим імпорту і повертаються нерезиденту - стороні зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися в цей режим, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов цього договору або з інших обставин, що перешкоджають його виконанню, якщо ці товари:

а) вивозяться протягом шести місяців з дати поміщення їх у митний режим імпорту;

б) перебувають у тому самому стані, у якому вони були ввезені на митну територію України, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання, внаслідок якої були виявлені недоліки, що спричинили реекспорт товарів.

3) акцизний податок не сплачується з операцій із вивезення підакцизних товарів.

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

До товарів, поміщених у митний режим транзиту, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 17 Митного кодексу України.

Сплаті підлягає єдиний збір, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України за ставками, що наведено в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

Ставки єдиного збору станом на 01.05.2014 р.

Вид транспортного засобу	Місткість або загальна маса транспортного засобу з вантажем	Ставка єдиного збору за одиницю транспортного засобу в євро	
		За проведення контролю	За проїзд автомобільними дорогами за кожен кілометр проїзду
Автобуси	від 10 до 30 місць включно	2	0,02
	понад 30 місць	5	0,02
Вантажні автомобілі	до 20 тонн включно	5	0,02
	понад 20 до 40 тонн включно	10	0,02
Великовагові автотранспортні засоби	понад 40 до 44 тонн включно	10	0,1
	понад 44 до 52 тонн включно	10	0,2
	від 52 до 60 тонн включно	10	0,27
	понад 60 тонн (за кожні наступні 10 тонн)	10	0,78
Великовагові автотранспортні засоби з перевищенням осьових навантажень	до 5% включно	-	0,05
	понад 5 % до 10 % включно	-	0,1
	понад 10 % до 20 % включно	-	0,27
	понад 20 % за кожні наступні 5 %	-	0,15
Великогабаритні авто транспортні засоби з перевищенням установлених параметрів ширини, висоти довжини	за кожний параметр	-	0,03
Залізничний вагон контейнер	-	2	-

Джерело: складено за даними Закону України «Про єдиний збір»

Єдиний збір справляється одноразово залежно від режиму переміщення (ввезення, транзит) за єдиним платіжним документом залежно від виду, місткості або загальної маси транспортних засобів.

Необхідною умовою митного режиму транзиту є дотримання строків, що регламентовані ст. 95 МКУ залежно від виду транспорту, а саме:

- 1) для автомобільного транспорту - 10 діб (у разі переміщення в зоні діяльності однієї митниці - 5 діб);
- 2) для залізничного транспорту - 28 діб;
- 3) для авіаційного транспорту - 5 діб;
- 4) для морського та річкового транспорту - 20 діб;
- 5) для трубопровідного транспорту - 31 доба;
- 6) для трубопровідного транспорту (з перевантаженням на інші види транспорту) - 90 діб.

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.

При використанні митного режиму тимчасове ввезення оподаткування товарів здійснюється таким чином:

- 1) ввізне мито не сплачується, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 18 Митного кодексу України;

- 2) з податку на додану вартість застосовується умовне повне звільнення від оподаткування до товарів та в порядку, визначених статтею 105 Митного Кодексу України або умовне часткове звільнення від оподаткування до товарів та в порядку, визначених статтею 106 Митного Кодексу України, за умови дотримання вимог та обмежень главою 18 Митного кодексу України;

- 3) акцизний податок не сплачується за умови, якщо відповідно до правочинів податкового та митного законодавства не справляється податок на додану вартість з ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митному режимі тимчасового ввезення (пп. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПКУ).

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.

При використанні митного режиму тимчасове вивезення товарів суб'єктами господарювання не сплачується вивізне мито, податок на додану вартість та акцизний податок, але за умови дотримання вимог та обмежень главою 19 Митного кодексу України.

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.

При використанні митного режиму митний склад оподаткування товарів здійснюється таким чином:

1) ввізне мито не сплачується, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 20 Митного кодексу України;

2) з податку на додану вартість застосовується умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень главою 20 Митного кодексу України

3) акцизний податок не сплачується за умови, якщо відповідно до правочинів податкового та митного законодавства не справляється податок на додану вартість з ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митному режимі митного складу (пп. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПКУ).

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.

При використанні митного режиму митний склад оподаткування товарів здійснюється таким чином:

1) ввізне мито не сплачується, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 21 Митного кодексу України;

2) податок на додану вартість сплачується суб'єктами господарювання, які здійснюють операції з товарами, поміщеними в митний режим вільної митної зони таким чином:

- з операцій з вивезення товарів з митної території України до вільної митної зони сплачується ПДВ за ставкою 0 %;

- до операцій із ввезення товарів з-за меж митної території України до вільної митної зони застосовується умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 21 Митного кодексу України;

- з операцій із ввезення на митну територію України продуктів переробки товарів, поміщених у митний режим вільної митної зони сплачується ПДВ за ставкою 20 %, окрім того сплачуються проценти, що підлягали б сплаті в разі розстрочення або відстрочення сплати податку відповідно до статті 100 Податкового кодексу України;

3) акцизний податок не сплачується за умови, якщо відповідно до правочинів податкового та митного законодавства не справляється податок на додану вартість з ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митному режимі митного складу (пп. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПКУ).

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 через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення, та на повітряних і водних 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, у тому числі видів контролю.

При використанні митного режиму безмитна торгівля оподаткування товарів здійснюється таким чином:

1) ввізне мито не сплачується, якщо інше не передбачено законом, при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 22 Митного кодексу України;

2) податок на додану вартість сплачується суб'єктами господарювання, які здійснюють операції з товарами, поміщеними в митний режим безмитної торгівлі наступним чином:

- з операцій з вивезення товарів з митної території України в магазин безмитної торгівлі сплачується ПДВ за ставкою 0 %;

- до операцій із ввезення товарів з-за меж митної території України в магазин безмитної торгівлі застосовується умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість за умови дотримання вимог та обмежень, установлених главою 22 Митного кодексу України;

3) акцизний податок не сплачується за умови, якщо відповідно до правочинів податкового та митного законодавства не справляється податок на додану вартість з ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митному режимі митного складу (пп. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 ПКУ).

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.

До товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 23 Митного кодексу України.

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.

При використанні митного режиму переробки за межами митної території оподаткування товарів здійснюється таким чином:

1) вивізне мито сплачується відповідно до глави 24 Митного кодексу України;

2) з податку на додану вартість застосовується умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених главою 24 Митного кодексу України;

3) з ввізного мита застосовується умовне повне звільнення від оподаткування, якщо товари, які були поміщені у митний режим переробки за межами митної території, та в межах визначеного строку повертаються на митну територію України:

- у тому самому стані, у якому вони були вивезені за межі митної території України, з дотриманням умов, зазначених у статті 78 Митного кодексу України;

- у відремонтованому вигляді, якщо ремонт проведено в рамках гарантійних зобов'язань.

До продуктів переробки (крім зазначених у частині другій ст. 168 Митного кодексу України) застосовується часткове звільнення від оподаткування митними платежами, відповідно до якого сплаті підлягає позитивна різниця між сумою митних платежів, нарахованою на продукти переробки, та сумою митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі імпорту відповідних товарів, які були вивезені за межі митної території України для переробки.

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. Таким чином, відповідно до правочинів податкового та митного законодавства ввізне мито, акцизний податок та податок на додану вартість не сплачується суб'єктами господарювання з ввезення товарів на митну територію України у митному режимі знищення або руйнування.

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. Відповідно до правочинів податкового та митного законодавства у разі відмови на користь держави суб'єктами господарювання від іноземних товарів, то на такі товари не нараховуються податки і збори, а також не застосовуються заходи нетарифного регулювання.

8.4. Особливості оподаткування давальницьких операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності

На сьогодні недостатність сучасного обладнання, технологічних потужностей та пошук альтернатив зниження собівартості продукції за рахунок здійснення частини або всього виробничого процесу в країнах з більш низькими витратами на заробітну плату, спонукають підприємства все частіше користуватися послугами третіх осіб щодо виробництва готової продукції. Зазначене співробітництво між контрагентами є взаємовигідним, оскільки з одного боку замовники отримують готову продукцію, тим самим заощаджуючи значну частину своїх оборотних коштів, а з іншого – виконавці (переробні підприємства) забезпечують себе певним обсягом робіт.

В Україні обсяг імпортованої давальницької сировини суб'єктами господарювання зовнішньоекономічної діяльності у 2012 р. становив 3406,2 млн. дол. США, що порівняно з 2005 р. збільшився на 1692,8 млн. дол. США, порівняно з 2010 р. на 254,7 млн. грн. Розмір обсягу експортованої давальницької сировини у 2012 р. склав - 118,2 млн. дол. США, що порівняно з 2005 р. збільшився на 79,5 млн. дол. США, а порівняно з 2010 р. на 77 млн. дол. США. Крім того, суб'єктами господарювання зовнішньоекономічної діяльності у 2012 р. було імпортовано в Україну готової продукції з давальницької сировини 161,6 млн. дол. США, а експортовано 5080,9 млн. дол. США.

За статистичними даними, застосування в Україні давальницьких схем у сфері зовнішньоекономічної діяльності найбільш поширено в харчовій, текстильній, швейній, фармацевтичній, хімічній галузях промисловості, у кольоровій і чорній металургії.

Суб'єкти господарювання в Україні можуть здійснювати такі операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній сфері:

- ввезення давальницької сировини іноземного замовника на митну територію України та вивезення виробленої з неї готової продукції;

- реалізація на митній території України готової продукції, що вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником;

- вивезення давальницької сировини українського замовника за межі митної території та ввезення на митну територію України готової продукції.

Операція з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічної діяльності є операцією з перероблення (оброблення, збагачення чи використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу із зміною коду за УКТ ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою отримання готової продукції за відповідну плату та за умови, що вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менше 20 % загальної вартості готової продукції.

Давальницькою сировиною є сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі.

При здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній сфері однією із сторін є нерезидент України, з яким укладається зовнішньоекономічний контракт, який відповідно до п. 1 Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів) повинен в обов'язковому порядку містити таку інформацію:

- назву, номер договору (контракту), дату та місце його укладання;
- преамбулу;
- предмет договору (контракту);
- дані про кількість і якість товару (обсяг виконаних робіт, наданих послуг);
- базисні умови поставки товарів (приймання-передачі виконаних робіт або послуг);
- ціну та загальну вартість договору (контракту);
- умови платежів;
- умови приймання-здавання товарів (робіт, послуг);
- дані про пакування та маркування;

- відомості про форс-мажорні обставини, які можуть перешкоджати сторонам виконувати умови договору;
- відомості про санкції та рекламації;
- умови врегулювання спорів у судовому порядку;
- дані про місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін.

Операції з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічній діяльності мають особливості в оподаткуванні. У зв'язку з цим та керуючись правочинами актів законодавства з питань оподаткування давальницької сировини в зовнішньоекономічній сфері, визначимо особливості оподаткування зазначених операцій наступним чином.

Особливості оподаткування ввезення давальницької сировини на митну територію України та вивезення виробленої з неї готової продукції

Відповідно до правочинів Митного кодексу України (ст. 147) ввезення давальницької сировини на територію України здійснюється в митному режимі переробки, 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 та з письмового дозволу митного органу, який отримують за заявою власника товарів або уповноваженої ним особи. До заяви додаються такі документи:

а) зовнішньоекономічний контракт (договори) або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, вони подаються окремим документом;

б) технологічні схеми переробки (крім випадків ввезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), у яких зазначаються:

– відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів на продукти переробки;

– кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, які підприємство витрачає на здійснення операцій з переробки (з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі). Зауважимо, що відповідно до ч. 2 ст. 148 МКУ в процесі переробки іноземних товарів

не допускається використання українських товарів (крім палива та енергії), на які законом встановлено вивізне мито;

– відомості про найменування та кількість відходів переробки.

в) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими підприємствами.

Дозвіл на переробку товарів, у якому зазначається перелік операцій з переробки та спосіб їх здійснення, митний орган видає підприємству безоплатно протягом п'яти робочих днів від дати реєстрації відповідної заяви.

Ввезення давальницької сировини в митному режимі переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, якими є: мито, податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) але при дотриманні певних вимог та обмежень:

по-перше, продукти переробки мають бути реекспортовані у строки, зазначені в дозволі на переробку іноземних товарів;

по-друге, заходи гарантування додержання митного режиму переробки на митній території мають бути виконані;

втретє, обмеження або заборони щодо ввезення окремих видів товарів на митну територію України з метою переробки встановлюються законом. Наприклад, заборонено ввозити на митну територію України як давальницьку сировину м'ясо та їстівні продукти (код УКТ ЗЕД 02); одяг та інші вироби, що використовувались (код УКТ ЗЕД 6309 00 00); товари, у результаті переробки яких отримуються продукти переробки (крім залишків і відходів, зазначених у статті 157 Митного кодексу України) за кодами згідно з УКТЗЕД, що визначені у статті 1 Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням

Умовне звільнення від оподаткування митними платежами - це звільнення від сплати митних платежів, застосування якого передбачає дотримання певних умов та обмежень, зокрема під час використання товарів (пп. 14.1.253 ПКУ).

Якщо суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності здійснює операції із ввезення на митну територію України товарів з частковим звільненням їх від оподаткування та які були поміщені в митний режим переробки, а також у межах визначеного Митним кодексом України строку не вивезені за межі митної території України, то в такому разі він повинен сплатити суму ПДВ, розраховану виходячи із бази оподаткування, визначеної за правилами, установленими п. 190.1 ПКУ.

Митний режим переробки на митній території завершується шляхом реекспорту готової продукції, яка була виготовлена з давальницької сировини нерезидента чи поміщення її в інший митний режим, а також у випадках, передбачених ч. 2 ст. 160 МКУ (ч. 1 ст. 160 МКУ). Відповідно до ч. 3 ст. 154 МКУ дозволено реекспортувати продукти переробки однією чи кількома партіями. Крім того, продукти переробки можна вивозити за межі митної території України не через той митний орган, через який давальницька сировина ввозилася на цю територію для переробки.

Операції з вивезення товарів у митному режимі реекспорту звільняються від оподаткування відповідно до п. 206.5 ПКУ. Це дає підстави стверджувати, що операції із вивезення товарів, які були поміщені в митний режим переробки на митній території та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, у якому вони були ввезені (у межах визначеного МКУ строку), або у вигляді продуктів їх переробки (готова продукція), звільняються від оподаткування ПДВ.

Залишки (відходи), що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки іноземних товарів і мають господарську цінність та (або) можуть бути утилізовані, підлягають поміщенню в цьому стані у відповідний митний режим до закінчення строку переробки товарів. Такою є вимога ст. 157 Митного кодексу України. Проте такі залишки або відходи можуть декларуватися за бажанням декларанта за одним класифікаційним кодом відповідно до УКТ ЗЕД за умови, що цьому коду відповідає найбільша ставка мита. Якщо ж до окремих товарів, які входять до зазначеної партії, застосовуються передбачені законом заходи нетарифного регулювання ЗЕД, такий спосіб декларування не звільняє декларанта від додержання зазначених заходів щодо цих товарів.

Інші відходи, ніж зазначені, з дозволу митного органу підлягають видаленню відповідно до законодавства України до закінчення строку переробки товарів.

Особливості оподаткування реалізації на митній території України готової продукції, що вироблена з давальницької сировини, ввезеної іноземним замовником

Відповідно до ч. 1 ст. 156 Митного кодексу України дозволено ввозити товари для переробки на митній території України з метою подальшого митного оформлення продуктів переробки (готової продукції) для вільного обігу на цій території. Проте товари можуть бути допущені до переробки для вільного обігу за умови виконання таких двох вимог:

1) митний орган може впевнитися в тому, що продукти переробки були отримані саме з давальницької сировини, що ввозилась для переробки на митній території України;

2) товари після переробки не можуть бути економічно вигідно відновлені у первинному стані.

Переробка товарів для вільного обігу на митній території України завершується шляхом поміщення продуктів їх переробки в митний режим імпорту. За рішенням декларанта або уповноваженої ним особи допускається поміщення зазначених продуктів в інші митні режими. Продукти переробки також можуть бути реалізовані підприємству, яке їх виготовило.

Реалізація на митній території України продуктів переробки (готової продукції), власником яких є нерезидент, здійснюється через зареєстроване в Україні його представництво. На таке представництво покладається обов'язок з декларування продуктів переробки для вільного обігу.

Таким чином, суб'єкт господарювання зовнішньоекономічної діяльності повинен оподаткувати готову продукцію виробленої з давальницької сировини, що буде реалізовуватися на митній території України:

1) ввізним митом за ставками, установленими Законом України «Про Митний тариф України» від 19.09.2013 № 584-VII, чинними на день оформлення вантажної митної декларації.

2) ПДВ за ставками 20% або 7 %;

3) акцизним податком за ставками, установленими Податковим кодексом України для підакцизних товарів, що імпортуються в Україну.

Особливості оподаткування вивезення давальницької сировини українського замовника за межі митної території та ввезення на митну територію України готової продукції

Відповідно до правочинів Митного кодексу України (ст. 162) вивезення давальницької сировини українського замовника за межі митної території та ввезення на митну територію України готової продукції здійснюється в митному режимі переробки, 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 в митному режимі імпорту.

Поміщення давальницької сировини в митний режим переробки за межами митної території допускається з письмового дозволу митного органу за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи.

До заяви додаються такі документи:

1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;

2) технологічні схеми переробки (крім випадків вивезення товарів з метою ремонту, у тому числі модернізації, відновлення та регулювання), у яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки і процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки за межами митної території, та інших товарів, що витрачаються на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;

3) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи, такі як висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти і стандарти

підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка тощо.

Дозвіл на переробку давальницької сировини за межами митної території України видається підприємству митним органом безоплатно протягом п'яти робочих днів з дати реєстрації відповідної заяви.

Відповідно до п. 206.13 ст. 206 Податкового кодексу України та п. 2 ст. 168 Митного кодексу України давальницька сировина, що вивозиться суб'єктами господарювання зовнішньоекономічної діяльності з митної території України в митному режимі переробки за межами митної території України умовно повно звільнюється від оподаткування податком на додану вартість, митом та акцизним податком, але за умови ввезення на митну територію України готової продукції, а також дотримання інших вимог та обмежень, установлених главою 24 Митного кодексу.

Відповідно до пп. 206.2.3 п. 206.2 ст. 206 Податкового кодексу України та п.3 ст. 168 Митного кодексу України передбачено, що до операцій із ввезення товарів, які були поміщені в митний режим переробки за межами митної території України та в межах строку, визначеного Митним кодексом, повертаються на митну територію України, застосовується часткове звільнення від оподаткування ПДВ. Сплаті підлягає позитивна різниця між сумами податку, розрахованими виходячи з бази оподаткування продуктів переробки та бази оподаткування товарів, вивезених за межі митної території України для переробки, визначеними за правилами, встановленими п. 190.1 ст. 190 Податкового кодексу. Тобто у разі ввезення на митну територію України готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, яка була поміщена в митний режим переробки за межами митної території України в межах строку, визначеного Митним кодексом, оподаткуванню підлягає додана вартість, що виникла в результаті такої переробки, тобто позитивна різниця між базою оподаткування продуктів переробки та базою оподаткування товарів, вивезених за межі митної території України для переробки.

Що стосується мита (пп. 2 п.13 ст. 286 МКУ), то до продуктів переробки (готової продукції), які будуть ввозитися на митну територію України, також застосовується часткове звільнення від оподаткування ввізним митом, відповідно до якого сплаті підлягає тільки позитивна різниця між сумою ввізного мита, нарахованою на

продукти переробки, та сумою ввізного мита, яка підлягала б сплаті в разі імпорту відповідних товарів, що були вивезені за межі митної території України для переробки.

Більше того, правочинами податкового та митного законодавства визначено дві категорії товарів, увезення яких після переробки повністю звільняється від оподаткування всіма митними платежами. Це неперероблена сировина і товари, відремонтовані по гарантії (ч. 2 ст. 168 МКУ та пп. 206.2.2 ПКУ).

Залишки і відходи, що утворилися в результаті здійснення операцій з переробки української давальницької сировини за межами митної території України і залишаються за межами цієї території, митному контролю та митному оформленню не підлягають.

Таким чином, оподаткування давальницьких операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності мають свої особливості.

Основні терміни і поняття

Податкова політика

Мито

Податок на додану вартість

Акцизний податок

Зовнішньоекономічна діяльність

Експорт

Імпорт

Давальницька сировина

Митний режим

Митна територія

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Дайте визначення податковій політиці у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

2. Сформулюйте мету податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

3. Визначте завдання податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

4. Охарактеризуйте здійснення податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності в Україні.

5. Назвіть митні режими, які передбачені Митним кодексом України.

6. Визначте особливості оподаткування митом експорту та імпорту товарів.

7. Охарактеризуйте оподаткування податком на додану вартість імпорту послуг на митну територію України.

8. Визначте особливості оподаткування акцизним податком підакцизних товарів.

9. Охарактеризуйте оподаткування митними платежами товарів, поміщених у митний режим імпорту.

10. Охарактеризуйте оподаткування митними платежами товарів, поміщених у митний режим реекспорту.

11. Охарактеризуйте оподаткування митними платежами товарів, поміщених у митний режим вільної митної зони.

12. Охарактеризуйте оподаткування митними платежами товарів, поміщених у митний режим митного складу.

13. Охарактеризуйте оподаткування митними платежами товарів, поміщених у митний режим тимчасового вивезення.

14. Охарактеризуйте оподаткування митними платежами товарів поміщених у митний режим знищення або руйнування.

15. Визначте особливості оподаткування давальницьких операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Тестові завдання

1. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності - це:

А) політика держави, через яку уповноважена державою інституція контролює обсяг пропозиції грошей з метою встановлення цінової стабільності, сприяння економічному зростанню, дотриманню рівня безробіття населення на низькому рівні;

Б) сукупність державних заходів, спрямованих на зміцнення доходної частини державного бюджету, посилення соціальної направленості видатків бюджету, створення умов макроекономічної стабілізації;

В) система дій та заходів держави, які здійснюються з метою розвитку національної економіки з урахуванням впливу світових тенденцій і внутрішньої економічної кон'юнктури, що втілюється через механізм оподаткування зовнішньоекономічної діяльності;

Г) діяльність держави, спрямована на регулювання економічних відносин з іншими країнами, на забезпечення ефективного використання зовнішнього фактора в національній економіці.

2. Завданнями податкової політики у сфері зовнішньоекономічної діяльності є:

- А) забезпечення стабільного обмінного курсу грошової одиниці;
- Б) стимулювання залучення прямих іноземних інвестицій до пріоритетних галузей реального сектора економіки країни;
- В) забезпечення потреб внутрішнього ринку;
- Г) забезпечення захисту економічних інтересів держави.

3. Імпорт - це митний режим відповідно до якого:

А) іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України;

Б) українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення;

В) 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;

Г) іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

4. Переробка на митній території – це митний режим, відповідно до якого:

А) іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України;

Б) українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення;

В) іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки;

Г) іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

5. Експорт – це митний режим, відповідно до якого:

А) іноземні товари після сплати всіх митних платежів, установлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України;

Б) українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення;

В) іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки;

Г) іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

6. До товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, застосовується:

А) умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 23 Митного кодексу України;

Б) умовне часткове звільнення від оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 23 Митного кодексу України;

В) оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком при дотриманні вимог та обмежень, встановлених главою 23 Митного кодексу України;

Г) немає правильної відповіді.

7. До товарів, поміщених у митний режим транзит, застосовується:

А) умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 17 Митного кодексу України;

Б) умовне часткове звільнення від оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 17 Митного кодексу України;

В) оподаткування ввізним митом, податком на додану вартість та акцизним податком при дотриманні вимог та обмежень, установлених главою 17 Митного кодексу України;

Г) немає правильної відповіді.

8. При використанні митного режиму тимчасове ввезення при оподаткуванні товарів податком на додану вартість застосовується:

А) умовне повне звільнення від оподаткування або умовне часткове звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень главою 18 Митного кодексу України;

Б) тільки умовне часткове звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень главою 18 Митного кодексу України;

В) тільки умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог та обмежень главою 18 Митного кодексу України;

Г) немає правильної відповіді.

9. При використанні митного режиму безмитна торгівля оподаткування податком на додану вартість з операцій з вивезення товарів з митної території України сплачується ПДВ за ставкою:

А) 0 %;

Б) 20%;

В) 7%;

Г) 0% та 7%

10. Ввезення давальницької сировини в митному режимі переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, якими є:

А) мито, податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

Б) мито, податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), єдиний збір;

В) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) та акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

Г) мито, податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) єдиний збір.

11. Митний режим переробки на митній території завершується шляхом:

А) реекспорту готової продукції, яка була виготовлена з давальницької сировини нерезидента чи поміщення її в інший митний режим;

Б) реімпорту готової продукції, яка була виготовлена з давальницької сировини нерезидента чи поміщення її в інший митний режим;

В) імпорту готової продукції, яка була виготовлена з давальницької сировини нерезидента чи поміщення її в інший митний режим;

Г) експорту готової продукції, яка була виготовлена з давальницької сировини нерезидента чи поміщення її в інший митний режим.

ТЕМА 9. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ НЕРЕЗИДЕНТІВ

9.1. Правові засади діяльності нерезидентів в Україні.

9.2. Оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями та постійних представництва.

9.3. Механізм оподаткування доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України.

9.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість господарської діяльності нерезидентів.

9.5. Оподаткування доходів фізичних осіб-нерезидентів України.

9.1. Правові засади діяльності нерезидентів в Україні

Сутність терміна «нерезиденти» розкриває пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, під яким розуміють:

– іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані), відповідно до законодавства України, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;
– дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
– фізичні особи, які не є резидентами України.

Нерезиденти в Україні мають право здійснювати підприємницьку діяльність як шляхом створення юридичної особи за законодавством України, яка й здійснюватиме підприємницьку діяльність як резидент України, так і без створення нової юридичної особи, шляхом створення відособленого підрозділу нерезидента (представництва) .

У відповідності до правочинів Господарського кодексу України від 16.01.2003р. № 436-IV (далі-Господарський кодекс), *іноземна компанія*, яка має намір здійснювати підприємницьку діяльність в Україні, може утворити (заснувати) *підприємство з іноземними інвестиціями*, а може створити та зареєструвати відповідне *представництво*.

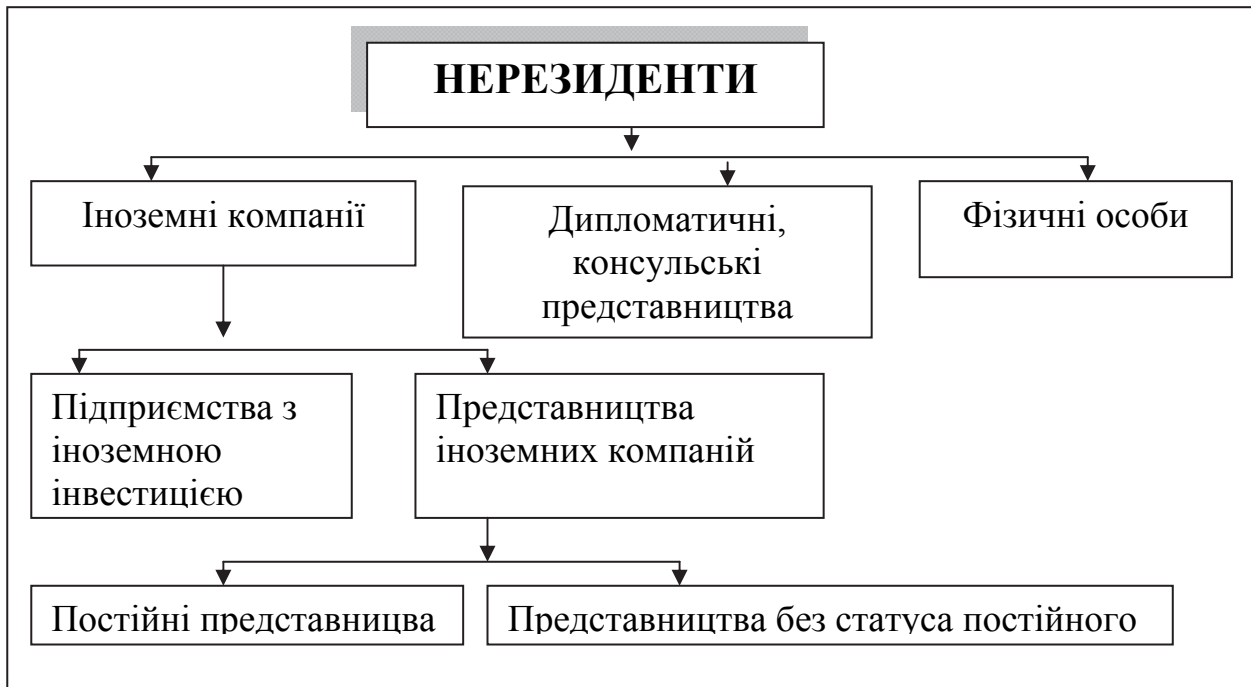


Рис. 9.1. Організаційно-правові форми діяльності нерезидентів в Україні

Підприємство з іноземними інвестиціями (ПІІ) – підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному фонді якого, за його наявності, становить щонайменш 10%. Підприємство набирає статусу підприємства з іноземними інвестиціями від дня зарахування іноземної інвестиції на його баланс (ст. 116 Господарського кодексу).

Представництво (відокремлений підрозділ) нерезидента не є юридичною особою і не здійснює самостійно господарської діяльності, у всіх випадках діє від імені і за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, зазначеного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України:

1) представництво нерезидента, що здійснює господарську діяльність повинно стати на облік у податковому органі за своїм місцезнаходженням у порядку, установленому центральним податковим органом України, та набути статусу *постійного представництва*;

2) представництво нерезидента, що не здійснює господарську діяльність стає на облік у податковому органі, але не реєструється платником податку на прибуток – *не є постійним представництвом*.

Постійне представництво (п. 14.1.193 ПКУ) - постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

Господарська діяльність (пп. 14.1.36 ПКУ) - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

З метою оподаткування термін «постійне представництво» включає:

- 1) будівельний майданчик, будівельний, складальний або монтажний об'єкт чи пов'язану з ними наглядову діяльність, якщо тривалість робіт, пов'язана з таким майданчиком, об'єктом чи діяльністю, перевищує шість місяців;
- 2) надання послуг (крім послуг з надання персоналу), у тому числі консультаційних, нерезидентом через співробітників або інший персонал, найнятий ним для таких цілей, але якщо така діяльність провадиться (у рамках одного проекту або проекту, що пов'язаний з ним) в Україні протягом періоду або періодів, загальна тривалість яких становить більш як шість місяців, у будь-якому дванадцятимісячному періоді;
- 3) резидентів, які мають повноваження діяти від імені виключно такого нерезидента, що тягне за собою виникнення в цього нерезидента цивільних прав та обов'язків (укладати договори (контракти) від імені цього нерезидента;
- 4) утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту, із складу яких здійснюється поставка товару від імені нерезидента, крім резидентів, що мають статус складу тимчасового зберігання або митного ліцензійного складу).

Згідно з правочином пп. 14.1.193 п.14.1.193 ст. 14 Податкового кодексу *представництво, що не є постійним представництвом іноземної компанії*, використовує споруди, що є його власністю або взяті ним в оренду, виключно з метою:

1) зберігання, демонстрації або доставки товарів чи виробів, що належать нерезиденту;
2) зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою зберігання або демонстрації;
3) зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством;
4) утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента;
5) направлення у розпорядження особи фізичних осіб у межах виконання угод про послуги з надання персоналу;
6) утримання постійного місця діяльності виключно з метою провадження для нерезидента будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер).

Представництва, що не має статусу постійного представництва іноземної компанії, відповідно до вимог податкового законодавства, не є платником податку на прибуток та податку на додану вартість. Однак, як роботодавець та податковий агент він нараховує, утримує та сплачує податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок та інші податки, при наявності об'єкта оподаткування. Кошти, які таке представництво отримує від головної компанії на підтримання життєдіяльності (для оплати оренди, комунальних платежів, придбання основних фондів, коштів на заробітну плату найманих працівників та податків, що мають бути сплачені відповідно до законодавства України з такої заробітної плати (утримання та нарахування), не є коштами від реалізації та об'єктом оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість.

При цьому, головна компанія має надавати щорічно довідку про резидентство в країні, де вона зареєстрована, для уникнення оподаткування податком на прибуток коштів, що надходять на утримання представництва в Україні.

Обов'язковою умовою діяльності представництва іноземної компанії є їх державна реєстрація, яка відбувається в такій послідовності:

1) реєстрація в Міністерстві економіки України, яка вимагає оплати на реєстраційний внесок у розмірі 2500 доларів США;
2) реєстрація в Державному комітеті статистики;
3) реєстрація в державній податковій службі;
4) реєстрація в Пенсійному фонді;
5) відкриття рахунків у банку.

Постійних представництв іноземних компаній, згідно з пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, до початку своєї господарської діяльності стають на облік (реєструються платниками податку на прибуток) в органах державної податкової служби за своїм місцезнаходженням.

9.2. Оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями та постійних представництва

Порядок оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями є ідентичним тому, що передбачений для звичайних українських платників податків. Оскільки, відповідно до ч. 2 ст. 394 Господарського кодексу України, відносини щодо оподаткування іноземних інвесторів та підприємств з іноземними інвестиціями регулюються податковим законодавством України. Аналогічна норма передбачена і ст. 20 Закону України «Про режим іноземного інвестування», згідно з якою підприємства з іноземними інвестиціями сплачують податки відповідно до чинного законодавства України.

Підпунктом 15.1 ст. 15 Податкового кодексу визначено, що платниками податків в Україні є і нерезиденти України, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, згідно з податковим законодавством і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів, згідно із Податковим кодексом України.

Відповідно до п. 160.8 ст. 160 розділу III Кодексу суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку на прибуток, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.

У разі, якщо нерезидент провадить свою діяльність не лише в Україні, а й за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом *відокремленого балансу фінансово-господарської діяльності*, погодженого з органом державної податкової служби за місцезнаходженням постійного представництва. У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибуток, отриманий нерезидентами з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається органом державної податкової служби як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7.

Порядок розрахунку податкових зобов'язань нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво, затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 25.06.2013 р. № 610 (далі – Порядок №610).

Загальний порядок розрахунку оподаткованого прибутку та податку на прибуток постійного представництва визначено розділом 2 Порядку № 610, відповідно до якого нерезидент, який провадить свою діяльність на території України через постійне представництво, що прирівнюється з метою оподаткування до платника податку на прибуток, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента, визначає оподатковуваний прибуток та податок на прибуток у загальному порядку, установленому відповідними положеннями розділом III Податкового кодексу, та здійснює розрахунок податкового зобов'язання з податку на прибуток у податковій декларації з податку на прибуток підприємства.

Відповідно до ст. 134 Податкового кодексу об'єктом оподаткування платників податку є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного (податкового) періоду, визначених згідно зі статтями 135 - 137 розділу III Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного (податкового) періоду, визначених згідно зі статтями 138 - 143 розд. III Кодексу, з урахуванням правил, установлених ст. 152 розд. III Кодексу, а також дохід (прибуток) нерезидента з джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню згідно зі ст. 160 розд. III Кодексу.

Податковою базою для цілей розділу III Кодексу визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування, визначеного згідно зі ст. 134 розд. III Кодексу, з урахуванням положень статей 135 - 137 та 138 - 143 розд. III Кодексу.

Доходи та витрати, які враховуються для визначення об'єкта, визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів та здійснення ним витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачені правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, установлених розділом II цього Кодексу (пункти 135.2, 138.2 Кодексу).

Податок на прибуток нараховується постійним представництвом – платником податку самостійно за ставкою, визначеною ст. 151 розд. III Кодексу, від податкової бази, визначеної ст. 149 розд. III Кодексу.

Таким чином, при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток постійному представництву нерезидента в Україні слід керуватися відповідними положеннями Кодексу, які встановлюють порядок визнання та склад доходів і витрат, а також вимоги до первинних документів, що підтверджують отримання доходів та здійснення витрат за будь-якими операціями, здійснюваними представництвом.

При цьому для підприємств з іноземною інвестицією та постійних представництв іноземної компанії зберігаються окремі особливості в оподаткуванні, а саме - стосовно оподаткуванні внесків у статутний капітал іноземних підприємств.

Варто зазначити, що іноземні інвестиції в статутний капітал підприємства з іноземною інвестицією можуть здійснюватися у вигляді:

- | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) іноземної валюти, що визнається конвертованою Національним банком України; |
| 2) валюти України - при реінвестиціях в об'єкт первинного інвестування чи в будь-які інші об'єкти інвестування відповідно до законодавства України за умови сплати податку на прибуток (доходи); |
| 3) будь-якого рухомого і нерухомого майна та пов'язаних з ним майнових прав; |
| 4) акцій, облігацій, інших цінних паперів, а також корпоративних прав (прав власності на частку (пай) у статутному фонді юридичної особи, створеної відповідно до законодавства України або законодавства інших країн), виражених у конвертованій валюті; |

5) інших цінностей відповідно до законодавства України (постанова Кабінетом Міністрів України від 7 серпня 1996 р. № 928).

Згідно зі ст. 13 Закону України «Про режим іноземного інвестування» незареєстровані іноземні інвестиції не дають права на одержання пільг та гарантій.

Державна реєстрація іноземних інвестицій здійснюється Урядом Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями протягом трьох робочих днів після фактичного їх внесення згідно Положення про порядок державної реєстрації іноземних інвестицій.

Відповідно до п. 3 наведеного Положення для державної реєстрації іноземних інвестицій іноземний інвестор або уповноважена ним в установленому порядку особа подає до органу державної реєстрації такі документи:

1) інформаційне повідомлення про внесення іноземної інвестиції у трьох примірниках, з відміткою державної податкової інспекції за місцем здійснення інвестиції про її фактичне внесення;

2) документи, що підтверджують форму здійснення іноземної інвестиції (установчі документи, договори (контракти) про виробничу кооперацію, спільне виробництво та інші види спільної інвестиційної діяльності, концесійні договори тощо);

3) документи, що підтверджують вартість іноземної інвестиції (відповідно до вимог, визначених статтею 2 Закону України «Про режим іноземного інвестування»);

4) документ, що свідчить про внесення заявником плати за реєстрацію (340 грн.).

Внесок в статутний капітал та митні платежі

Відповідно до ч. 1 ст. 18 Закону України «Про режим іноземного інвестування» майно, що ввозиться в Україну як внесок іноземного інвестора до статутного капіталу підприємств з іноземними інвестиціями (крім товарів для реалізації або власного споживання), звільняється від обкладення митом. Однак відповідно до ст. 18 Закону України «Про режим іноземного інвестування» встановлено певні обмеження щодо строку та порядку розпорядження іноземної інвестицією.

Зокрема, у разі відчуження іноземної інвестиції раніше трирічного терміну, з дати її ввезення на територію України, як

внеску в статутний капітал підприємства, будь з яких причин (крім вивезення іноземної інвестиції за кордон) таке підприємство зобов'язане сплатити ввізне мито, яке обчислюється виходячи з митної вартості цього майна, перерахованої у валюту України за офіційним курсом валюти України, визначеним Національним банком України на день здійснення відчуження майна.

Податок на прибуток та внесок до статутного капіталу

Згідно з п. 136.1.3 ст. 136 Податкового кодексу України доходи у вигляді сум коштів або вартості майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, не враховуються для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Водночас, вартість майна, отриманого як внесок до статутного капіталу, не включається до складу вартості витрат платника податків.

Таким чином, інвестиції, що надходять на територію України як внесок до статутного капіталу українського підприємства, звільняються від оподаткування податком на прибуток.

Податок на додану вартість та внесок до статутного капіталу

Залежно від виду внеску в статутний капітал підприємства з іноземною інвестицією виникають чи не виникають податкові зобов'язання з податку на додану вартість. А саме внесок у статутний капітал підприємства в грошовій формі не був (п. 3.2.4 ст. 3 Закону України «Про податок на додану вартість») і не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (п. 196.1.4 ст. 196 Податкового кодексу).

Натомість, внесення майна (основних фондів) у статутний капітал підприємств як іноземної інвестиції є об'єктом оподаткування податком на додану вартість відповідно до ст.185 Податкового кодексу. Проте слід зазначити, що ця сума сплаченого податку на додану вартість може бути віднесена платником податку до складу податкового кредиту в періоді, наступному за сплатою (пп. «б» п. 198.1 та п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу України).

9.3. Оподаткування доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України

Відповідно до п. 160.1 ст. 160 Податкового кодексу будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження в Україні, оподатковуються у порядку і за ставками, визначеними цією статтею (таблиця 9.1).

Таблиця 9.1

Перелік доходів нерезидентів із джерелом їх походження в Україні

Перелік доходів	Ставка податку
1) проценти, дисконтні доходи, сплачені на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;	15%
2) дивіденди, які сплачуються резидентом;	15%
3) роялті;	15%
4) фрахт;	6%
5) доходи від інжинірингу;	15%
6) лізингові (орендні) платежі, отримані нерезидентом-лізингодавцем (орендодавцем) від резидента або постійного представництва за договорами оперативного лізингу (оренди);	15%
7) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента;	15%
8) прибуток від операцій із цінними паперами, деривативами або іншими корпоративними правами, визначений відповідно до норм цього розділу;	15%
9) доходи від спільної діяльності на території України;	15%
10) доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;	15%
11) винагорода за провадження нерезидентами (уповноваженими ними особами) культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України;	15%
12) брокерська, комісійна або агентська винагорода за надані нерезидентом послуги, отримана від резидентів (постійних представництв інших нерезидентів);	15%

13) внески та премії на страхування або перестраховування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;	15%
14) доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення державної грошової лотереї);	15%
15) благодійні внески та пожертви на користь нерезидентів;	15%
16) інші доходи від провадження нерезидентом господарської діяльності на території України. До таких доходів не належить виручка від продажу товарів (робіт, послуг) резиденту від такого нерезидента, у т. ч. послуги із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.	15%

Отже, із суми зазначених доходів та за їх рахунок резидент повинен утримати податок за ставкою 15% (п. 160.2 ст.160 ПКУ) — крім фрахту, який оподатковується за ставкою 6% (п. 160.5 ст.160 ПКУ). При цьому базою для оподаткування фрахту є базова ставка самого фрахту.

Під *фрахтом* варто розуміти винагороду (компенсацію), 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.

Якщо положеннями діючих міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, передбачено інші ставки оподаткування, діють саме вони.

Відповідно до п. 103.4 ПКУ підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей пунктів 103.5 і 103.6 ПКУ особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України

Слід зазначити, що податок на прибуток з цих доходів сплачується до бюджету під час їх виплати нерезидентам, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Винятки із загальних правил оподаткування окремих видів доходів, що сплачуються на користь нерезидентів.

Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, оподатковуються за ставкою, установленюю п. 151.1 ст. 151 Податкового кодексу, (у 2014р. – це ставка 18%, у 2015 р.– 17%, а у 2016 р.– 16%) у такому порядку:

$$\text{До} = \text{НВ цп} - \text{ВПцп}$$

де

До – дохід від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань;

НВцп – номінальна вартість безпроцентних (дисконтних) ЦП, сплачена (нарахована) їх емітентом;

ВПцп – ціна придбання безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань на первинному чи вторинному фондовому ринку.

При цьому, придбання (продаж) зазначених ЦП може здійснюватися від імені та за рахунок нерезидента виключно його постійним представництвом або резидентом, який працює від імені, за рахунок та за дорученням такого нерезидента.

Крім того, зазначений резидент (постійне представництво нерезидента) несе відповідальність за повне та своєчасне нарахування та внесення до бюджету податків, утриманих під час виплати нерезиденту доходів від володіння процентними або безпроцентними (дисконтними) ЦП.

Резиденти, які працюють від імені, за рахунок та за дорученням нерезидента на ринку процентних або безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань, самостійно подають податковому органу за місцем свого розташування звіт про утримання та внесення до відповідного бюджету податків, встановлених цим пунктом.

Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді:

1) 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, продані або розміщені нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів — нерезидентів;

2) процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету АР Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в держбюджеті або місцевих бюджетах чи кошторисі НБУ, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями.

Якщо резидент здійснює виплати нерезидентам за *виробництво та/або розповсюдження реклами* про такого резидента, під час такої виплати він сплачує податок за *ставкою 20% від суми таких виплат за власний рахунок*. А для оподаткування страхової діяльності діє п. 160.6 ст. 160 Податкового кодексу. Пункт 152.7 ст. 152 Кодексу зобов'язує податкові органи щороку надавати нерезидентам довідки (українською мовою) на підтвердження сплати податку. Відповідальність за повноту утримання і своєчасність перерахування податку до бюджету несе платник, який здійснює виплату (п. 152.8 ПКУ).

Приклад 1. Підприємство «Olio di oliva», зареєстроване в Італії, відкрило своє представництво у м. Києві та реалізує в Україні оливкову олію за плату. Прибуток київського представництва підлягає обкладенню податком на прибуток з урахуванням особливостей, установлених ст. 160 ПКУ, а також міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування між Україною та Італією.

Приклад 2. Підприємство «Адольф», зареєстроване у м. Львові, – 100% дочірнє підприємство німецької фірми «Adolf und Co». Дивіденди, що виплачуються німецькій компанії «Adolf und Co» у І кварталі 2014 р., є доходами з джерелом походження з України, тому підлягатимуть оподаткуванню згідно з нормами п. 153.3 і ст. 160 НКУ. У цьому випадку слід сплатити:

1) авансовий внесок з податку на прибуток при виплаті дивідендів у розмірі 18%, без зменшення суми дивідендів на суму такого податку;

2) податок з доходів нерезидентів (дивідендів) у розмірі 15% за рахунок таких доходів. Але за наявності міжнародної угоди між Україною та Німеччиною про уникнення подвійного оподаткування такі дивіденди оподатковуються згідно з міжнародною угодою.

Особливості оподаткування страховиків або інших резидентів, 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.

Відповідно до п. 160.6 ст.160 Податкового кодексу визначено три можливі ставки оподаткування – 0 %, 4 %, 12 %:

Види страхових платежів та страхових виплат	Ставка податку на прибуток
1) Здійснення страхових виплат (страхових відшкодувань) на користь фізичних осіб-нерезидентів, а також за договорами страхування у межах системи міжнародних договорів «Зелена карта»;	0%
2) Здійснення страхових виплат на користь нерезидента у межах договорів страхування ризиків за межами України	4%
3) Суми, що перераховуються під час укладання договорів страхування або перестраховування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками нерезидентами та під час укладання договорів перестраховування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки;	0%
4) інші випадки здійснення страхових платежів та страхових виплат за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту.	12%

Слід зауважити, що в січні 1998 року Україна приєдналася до міжнародної системи автотранспортного страхування, яке відоме під назвою «Зелена карта» і функціонує з 1953 року. «Зелена карта» – це система обов'язкового страхування відповідальності власників автомобілів за кордоном, до якої, крім України, входять усі країни ЄС, Марокко, Туніс, Іран, Ірак, Ізраїль, Туреччина, а також частково Білорусія і Молдова. Основним завданням цієї системи є захист потерпілих у ДТП за участі автовласників-нерезидентів країни.

У цілому «Зелена карта» – це поліс, створений відповідно до Закону про обов’язкове страхування власників транспортних засобів, без якого водій не має права керувати автомобілем на території країн-учасниць даної системи.

Вимоги до рейтингів фінансової надійності (стійкості) страховиків та перестраховальників-нерезидентів затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 15.10.2003 р. № 1640.

В абзаці першому п. 160.6 ст. 160 Податкового кодексу вказано, що особами, які зобов’язані оподатковувати доходи нерезидентів, є страховики, а також інші резиденти. Іншими резидентами, які можуть здійснювати виплати у межах договорів страхування, є страхувальники.

При укладенні договорів страхування або перестраховування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами (за винятком укладення договорів із перестраховування через або за посередництвом страхових брокерів), рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим центральним органом виконавчої влади з регулювання ринків фінансових послуг оподаткування, відбувається за *ставкою 0 відсотків*.

Договори страхування із страховиками-нерезидентами можуть укласти резиденти, які є іншою стороною даного договору, тобто страхувальниками.

Головними виплатами, які здійснює страхувальник по договору страхування страховику, є страхові платежі та страхові премії.

Ст. 9 Закону України від 07.03.1997 р. № 85/96-ВР «Про страхування» дає визначення понять «*страхова виплата*» та «*страховий платіж*». Так, під «*страховою виплатою*» розуміється грошова сума, яка виплачується страховиком відповідно до умов договору страхування при настанні страхового випадку.

Під «*страховим платежем*» (страховим внеском, страховою премією) розуміють плату за страхування, яку страхувальник зобов’язаний внести страховику згідно з договором страхування.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам за *виробництво та/або розповсюдження реклами про такого резидента*, під час такої виплати сплачують податок за ставкою *20 відсотків* суми таких виплат за власний рахунок (п.160.7 ст.160 Податкового кодексу).

Однак резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь нерезидента (у тому числі укладення договорів з іншими резидентами від імені і на користь нерезидента), зобов'язані утримувати та перераховувати до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що проводять діяльність на території України через постійне представництво і разом з тим не підлягають додатковій реєстрації в органах державної податкової служби як платники податку.

Під *агентськими, довірчими та комісійними послугами* розуміються послуги з продажу чи придбання товарів (робіт, послуг), які здійснюються резидентами за рахунок і на користь нерезидентів.

9.4. Особливості оподаткування податком на додану вартість господарської діяльності нерезидентів

Господарська діяльність нерезидента на митній території України здійснюється через його представництво, яке підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такому представництву протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн.

При цьому постійне представництво нерезидента має право добровільно зареєструватися платником ПДВ у разі дотримання вимог, установлених ст. 182 Податкового кодексу.

Згідно з пп. 2 п. 180.1 ст. 180 цього Кодексу платником ПДВ є будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник ПДВ. При цьому термін «особа» визначено у пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, відповідно до якого особою для цілей розділу V Кодексу є, зокрема, представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи.

Отже, представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи, може бути зареєстровано платником податку на додану вартість, а в разі дотримання умови, передбаченої пунктом 181.1 статті 181 Кодексу, підлягає обов'язковій реєстрації платником.

У випадку реєстрації представництва нерезидента платником податку на додану вартість, на нього поширюються норми Кодексу, передбачені для платників податку на додану вартість.

У разі, якщо нерезидент здійснює господарську діяльність на території України, не відкриваючи постійного представництва, податковий облік операцій проведених з таким нерезидентом має ряд особливостей.

По-перше, операцією з постачання товарів таких нерезидентів може бути лише ввезення товарів на митну територію України покупцем таких товарів (резидентом), у якого виникає податкове зобов'язання при поданні митної декларації для митного оформлення таких товарів. При цьому попередня оплата вартості товарів, що імпортуються, не змінює сум податку, які відносяться до податкового кредиту платника податку.

По-друге, у разі постачання послуг такими нерезидентами, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету, є отримувач послуг (п. 180.2 статті 180 Кодексу).

Необхідно зазначити, що не підпадають під об'єкт оподаткування податком на додану вартість операції з надання послуг нерезидентом за умови, що місце постачання таких послуг відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 Кодексу розташоване за межами митної території України та такі операції підтверджені відповідними первинними документами (угода, акт виконаних робіт тощо).

Розглянемо особливості оподаткування операцій з постачання послуг нерезидентами на митній території України.

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 (п. 187.8 ст. 187 Кодексу).

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 (п. 190.2 ст. 190 Кодексу).

Для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями, що були включені отримувачем таких послуг до податкової декларації з податку на додану вартість попереднього періоду (п. 198.2 ст. 198 Кодексу).

Правила оподаткування послуг, що постачаються нерезидентами на митній території України, визначено статтею 208 Кодексу.

Якщо отримувача послуг зареєстровано як платника податку, сума нарахованого податку включається до складу податкових зобов'язань декларації за відповідний звітний (податковий) період. При цьому отримувач послуг у порядку, визначеному статтею 201 Кодексу, складає податкову накладну із зазначенням суми нарахованого ним податку, яка є підставою для віднесення сум податку до податкового кредиту наступного звітного періоду. Податкова накладна складається в одному примірнику і залишається в отримувача послуг - платника податку та незалежно від суми податку на додану вартість, вказаній у такій податковій накладній, не підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Якщо отримувача послуг не зареєстровано як платника податку, то такий отримувач послуг прирівнюється до платника податку для цілей застосування правил розділу V Кодексу щодо сплати податку, стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Такі особи подають до органу податкової служби Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України (далі – Розрахунок), форма якого затверджена наказом № 1492.

Розрахунок подається отримувачем послуг тільки за той звітний (податковий) період (календарний місяць), у якому такі послуги отримано. Такий Розрахунок отримувач послуг подає протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця, у якому такі послуги отримано, та сплачує до бюджету суму ПДВ, відображену в Розрахунку, протягом 10 календарних днів, що настають за терміном його подання.

9.5.Оподаткування податком на доходи фізичних осіб-нерезидентів із джерелом їх походження в Україні

Фізичні особи нерезиденти України, які отримують дохід із джерелом їх походження в Україні відповідно до чинного податкового законодавства є платником податку на доходи фізичних осіб (пп. 162.1.2. п. 162.1 ст. 162 Податкового кодексу).

Об'єктом оподаткування вважається такий загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід відповідно до пп. 163.2.1 ПКУ. Він складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця. Зокрема, включаються доходи у формі заробітної плати, нараховані (виплачені) платникові відповідно до умов трудового договору (контракту) згідно з пп. 164.2.1 ПКУ.

Відповідно до п. 164.6 ПКУ базою оподаткування ПДФО під час нарахування заробітної плати є нарахована сума наступної, зменшена на суму ЄСВ, а також на суму податкової соціальної пільги (за її наявності). Підпункт 169.1.1 ПКУ визначає, що будь-який платник податку, зокрема наймана особа – нерезидент, має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у формі заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. З 1 січня 2014 року податкова соціальна пільга становитиме 609,00 грн., у межах 150 % = 913,50 грн., а 200 % ПСП = 1218 грн.

Ставка ПДФО дорівнює:

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| а) 15% бази оподаткування щодо доходів у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платникові у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; |
| б) якщо база оподаткування щодо доходів у звітному податковому місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, то ставка податку становить 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15%. |

Відповідно до пп. 170.10.3 ПКУ в разі, якщо доходи з джерелом їх походження в Україні виплачуються нерезиденту резидентом – юрособою або самозайнятою фізособою, такий резидент вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів. У податковому

розрахунку за формою 1 ДФ такі виплати відображають як доходи у формі заробітної плати, нараховані (виплачені) платникові податку відповідно до умов трудового договору (контракту), з ознакою доходу «101».

Що стосується застосування (в разі оподаткування заробітної плати нерезидента) правил міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, то потрібно орієнтуватися на суть доходу, що виплачується нерезиденту. Відповідно до Рекомендацій щодо застосування положень конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна (капіталу), відображених у листі ДПС від 27.12.2012 р. № 12744/0/71-12/12-1017, винагорода, що одержується нерезидентом іншої країни у зв'язку з роботою за наймом, яка здійснюється в Україні, оподатковується тільки в країні резидентства в тому разі, якщо одночасно виконуються три умови:

- ✓ одержувач виконує роботу в Україні протягом періоду або періодів, що не перевищують у сукупності 183 календарних дні упродовж календарного року;

- ✓ винагорода сплачується наймачем або від його імені, який не є резидентом України;

- ✓ витрати зі сплати винагород не мають постійного представництва або постійної бази, які наймач має в Україні.

Працівникам вітчизняних підприємств, які мають статус нерезидента, слід запам'ятати, що відповідно до пп. 170.10.4 ПКУ якщо іноземний громадянин протягом року набув статусу резидента України, він подає річну податкову декларацію до податкової, у якій зазначає доходи з джерелом їх походження в Україні та іноземні доходи.

Набуття іноземцем статусу резидента України

Відповідно до пп. 163.1.3 п. 163.1 ст. 163 Податкового кодексу об'єктом оподаткування є іноземні доходи, отримані з джерел за межами України.

Згідно з пп. 170.11.1 п. 170.11 ст. 170 цього Кодексу у разі, якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, сума такого доходу включається до загального річного оподаткованого доходу платника податку – отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію, та оподатковується за ставками, визначеними п. 167.1 ст. 167 зазначеного Кодексу.

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

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

Якщо нерезидент перебуває в Україні понад 183 дні, він вважається резидентом. Іноземний дохід, отриманий такою особою з джерел за межами України, є об'єктом оподаткування, і сума такого доходу включається до загального річного оподатковуваного доходу платника податку – отримувача.

Компенсація вартості житла

Оподаткування доходу у вигляді вартості житла наведено в пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу, яким встановлено порядок включення додаткового блага до оподатковуваного доходу платника податку.

Оскільки відповідно до пп. «а» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 зазначеного Кодексу вартість використання житла, наданого платнику податку в безоплатне користування, або компенсація вартості такого використання є додатковим благом, то така вартість включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.

З урахуванням положень пп. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 Податкового кодексу та згідно з пп. 170.10.3 цього пункту підприємство вважається податковим агентом нерезидента щодо таких доходів.

Податок утримується за ставками, установленими п. 167.1 ст. 167 цього Кодексу, тобто 15 та/або 17%.

Однак пп. «а» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 зазначеного Кодексу також передбачено і виняток, а саме: коли таке надання або компенсація вартості зазначених благ зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або згідно із законом в установлених межах. Тобто в таких випадках отримані блага або їх компенсація не підлягають оподаткуванню.

Додаткове благо – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (пп. 14.1.47 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

Таким чином, вартість оплаченого (наданого) підприємством для працівника житла не є додатковим благом для цього працівника за умови, що це пов'язано з виконанням його обов'язків трудового найму та передбачено трудовим договором (контрактом).

Доходи нерезидента з джерелом походження в Україні, отримані від нерезидента

Механізм оподаткування доходів із джерелом їх походження в Україні, що виплачуються фізичній особі – нерезиденту іншим нерезидентом, визначено Порядком № 1226.

Доходи, виплачені в безготівковій формі, зараховуються на окремий поточний рахунок, відкритий фізичною особою – нерезидентом у банку-резиденті відповідно до нормативно-правових актів Нацбанку України.

При цьому такий банк вважається податковим агентом і зобов'язаний нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до відповідного бюджету від імені та за рахунок нерезидента-отримувача податок на доходи під час здійснення будь-яких видаткових операцій з його рахунку, зокрема видачі готівки або перерахування доходів на інший поточний рахунок, у тому числі в разі набуття ним статусу резидента, а також у разі закриття зазначеного рахунку.

У разі виплати доходів готівкою або в негрошовій формі нерезидент-отримувач самостійно нараховує та сплачує (перераховує) податок на доходи до відповідного бюджету на рахунки, відкриті в територіальних органах державної казначейської служби за місцем його перебування в Україні, протягом 20 днів після дня отримання доходів, але не пізніше закінчення строку його перебування в Україні.

Податкові органи за місцем перебування такого платника податку в Україні (у разі відсутності його в Україні – за основним місцем обліку податкового агента) видає довідку про сплачений податок на доходи. Форму довідки про сплату податку на доходи фізичних осіб платником податку – резидентом, який виїжджає за кордон на постійне місце проживання, затверджено наказом № 981.

Слід зазначити, що така довідка дійсна протягом 60 календарних днів з дати видачі за наявності документа, що посвідчує особу.

Дивіденди

Доходи у вигляді дивідендів оподатковуються згідно з нормами п. 170.5 ст. 170 Податкового кодексу.

Дивіденди, нараховані платнику податку (у тому числі нерезиденту) емітентом корпоративних прав – резидентом, що є юридичною особою, *оподатковуються за ставкою*, визначеною п. 167.2 ст. 167 Податкового кодексу, *тобто 5%* (пп. 170.5.3 п. 170 ст. 170 Податкового кодексу).

Водночас дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, згідно з пп. 153.3.7 п. 153.3 ст. 153 цього Кодексу *прирівнюються з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням*.

Згідно з п. 167.1 ст. 167 Податкового кодексу доходи, одержані у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, оподатковуються за ставкою 15 та/або 17%.

Доходи у вигляді дивідендів остаточно оподатковуються під час їх виплати за їх рахунок (пп. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 ПКУ).

Роялті

Відповідно до пп. 170.3.1 п. 170.3 ст. 170 Податкового кодексу роялті оподатковуються за правилами, установленими для оподаткування дивідендів, за ставками, визначеними п. 167.1 ст. 167 зазначеного Кодексу.

Якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору (п. 3.2 ст. 3 цього Кодексу).

Згідно з п. 103.2 ст. 103 Податкового кодексу податковий агент має право самотійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування зниженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом податковому агенту документа, який підтверджує статус податкового резидента іншої країни згідно з вимогами п. 103.4 ст. 103 Кодексу.

Так, відповідно до цього пункту підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 зазначеної статті, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України.

Спадщина

Оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину коштів, майна, майнових чи немайнових прав, регламентується ст. 174 Податкового кодексу, відповідно до п. 174.1 якої об'єкти спадщини платника податку поділяються з метою оподаткування на:

1) об'єкт нерухомості;
2) об'єкт рухомого майна, зокрема предмет антикваріату або витвір мистецтва; природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикрасу з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння;
3) будь-який транспортний засіб та приладдя до нього;
4) інші види рухомого майна;
5) об'єкт комерційної власності, а саме: цінні папери (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на отримання доходу від неї, майнові та немайнові права;
6) сума страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, а також сума, що зберігається відповідно на пенсійному депозитному рахунку, накопичувальному пенсійному рахунку, індивідуальному пенсійному рахунку спадкодавця – учасника накопичувальної системи пенсійного забезпечення;
7) готівка або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю.

Основні терміни і поняття

Нерезиденти

Постійні представництва

Представництва без статусу постійного представництва

Фізичні особи-нерезиденти

Податкові агенти

Агентські, довірчі та комісійні послуги

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Які є організаційно-правові форми діяльності нерезидентів в Україні ?

2. Яке підприємство визнається підприємством з іноземною інвестицією?

3. Назвіть види представництв іноземних компаній в Україні

4. Що являє собою постійне представництво іноземної компанії в Україні?

5. Чи є представництва, що не має статусу постійного представництва іноземної компанії платниками податків в Україні?

6. Чи можна визначати представництва, що не має статусу постійного представництва іноземної компанії, як податкових агентів?

7. Які документи повинні подавати іноземні компанії, що здійснюють діяльність на території України, для уникнення оподаткування податком на прибуток?

8. Чи повинні іноземні компанії, що здійснюють діяльність на території України, ставати на облік у податкових органах?

9. Які діють особливості в оподаткуванні підприємств з іноземною інвестицією?

10. Як оподатковуються прибутки нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво?

11. У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибутку, отриманого нерезидентами з джерелом його походження з України, як визначається об'єкт оподаткування?

12. Який механізм оподаткування внеску в статутний капітал підприємств з іноземною інвестицією?

13. Який діє порядок оподаткування доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України?

14. Як визначаються прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань?

15. Які доходи отримані нерезидентами не підлягають оподаткуванню?

16. Які особливості в оподаткуванні договорів страхування із страховиками-нерезидентами?

17. У чому полягають особливості оподаткування податком на додану вартість господарської діяльності нерезидентів?

18. Який діє порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб-нерезидентів із джерелом їх походження в Україні?

19. Як оподатковуються доходи нерезидента з джерелом походження в Україні, отримані від нерезидента?

Тестові завдання

1. Розмір доли іноземного інвестора в статутному капіталі підприємства, яка дає право на статус під підприємства з іноземною інвестицією складає:

- А) 5%;*
- Б) 10%;*
- В) не менше 75%;*
- Г) більше 50%.*

2. Постійне представництво – це:

А) суб'єкт господарювання, що здійснює свою діяльність від імені та за рахунок іноземної компанії;

Б) не юридична особа, що не здійснює самостійно господарської діяльності, у всіх випадках діє від імені і за дорученням іноземного суб'єкта господарської діяльності, зазначеного у свідоцтві про реєстрацію, і виконує свої функції згідно із законодавством України;

В) юридична особа зареєстрована в Україні, що здійснює представництво іноземної компанії в Україні;

Г) місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

3. Представництво іноземної компанії, що не має статусу постійного представництва нараховує та сплачує до бюджету податки у випадку:

А) якщо здійснює господарську діяльність;

Б) якщо результатом його підприємницької діяльності є прибуток;

В) якщо він отримує кошти від головної компанії для здійснення своєї діяльності;

Г) у разі нарахування та виплат заробітних плат своїм найманим працівникам.

4. Особливістю оподаткування діяльності підприємств з іноземною інвестицією та постійних представств є те, що :

А) вони звільнені від сплати податку на прибуток;

- Б) вони не оподатковуються податком на додану вартість;
- В) вони не є платниками податків в Україні;
- Г) вони оподатковуються в загальному порядку.

5. До дивідендів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження в Україні застосовується ставка податку на прибуток у розмірі:

- А) у 2014 р. - 18%, 2015 р. - 17%, у 2016 р. - 16%;
- Б) 15%;
- В) лише у 2014 р. - 5%;
- Г) 30%.

6. До доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань застосовується ставка податку на прибуток нерезидентів у розмірі:

- А) у 2014 р. - 18%, 2015 р. - 17%, у 2016 р. - 16%;
- Б) 15%;
- В) лише у 2014 р. - 5%;
- Г) 30%.

7. Доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик:

- А) підлягають оподаткуванню;
- Б) не підлягають оподаткуванню;
- В) ці доходи оподатковуються залежно від валюти виплати процентів або доходу (дисконту) державні цінні папери або облігації місцевих позик;
- Г) вони не оподатковуються, якщо між емітентом-Україною та країною нерезидента укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування.

8. У разі виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами резидента застосовується ставка податку на прибуток у розмірі:

- А) у 2014 р. - 18%, 2015 р. - 17%, у 2016 р. - 16%;
- Б) 20%;
- В) лише у 2014 р. - 5%;
- Г) 30%.

9. Фізичні особи нерезиденти України, що отримують дохід із джерелом їх походження в Україні сплачують податки до бюджету:

А) вони не є платниками податків;

Б) вони сплачують усі податки та збори;

В) податок на доходи фізичних осіб;

Г) усе залежить від їх резидентності та наявності міжнародних договорів, укладених Україною про уникнення подвійного оподаткування.

10. Винагорода, що одержується нерезидентом іншої країни у зв'язку з роботою за наймом, яка здійснюється в Україні, оподатковується тільки у країні резидентства у випадку, якщо:

А) одержувач виконує роботу в Україні протягом періоду або періодів, що не перевищують у сукупності 183 календарних дні упродовж календарного року;

Б) винагорода сплачується наймачем або від його імені, який не є резидентом України;

В) витрати зі сплати винагород не мають постійного представництва або постійної бази, які наймач має в Україні;

Г) будь-якому випадку при її отриманні в Україні.

ТЕМА 10. ОПОДАТКУВАННЯ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ ТА УСТАНОВ

- 10.1. Пільгове оподаткування неприбуткових організацій та установ.
- 10.2. Особливості оподаткування кредитних спілок як неприбуткових організацій.
- 10.3. Оподаткування профспілкових організацій.
- 10.4. Оподаткування об'єднань співвласників багатоквартирного будинку та житлово-будівельних кооперативів.
- 10.5. Особливості оподаткування підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів.

10.1. Пільгове оподаткування неприбуткових організацій та установ

Платник податків має право, відповідно до пп. 17.1.4 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України, користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, установленому кодексом.

Податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 30.2 ст. 30 Податкового кодексу України.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (пункти 30.1, 30.2 ст. 30 ПКУ).

Юридичні особи, що здійснюють некомерційну господарську діяльність, спрямовану на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку та зареєстровані як суб'єкти некомерційної господарської діяльності і включені до реєстру неприбуткових організацій, мають право на пільгове оподаткування.

Неприбуткові підприємства, установи та організації – це підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством (пп. 14.1.121 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Діяльність неприбуткових установ та організацій, які можуть отримати звільнення від оподаткування податком на прибуток за ст. 157 Податкового кодексу, має відповідати встановленим ознакам, а саме:

- ця діяльність має бути передбаченою законодавством;
- пільги надаються тільки з доходів цих установ та організацій від діяльності, яка властива їм як неприбутковим, а саме: коштів у вигляді *цільового фінансування та цільових надходжень, безповоротної допомоги, а також пасивних доходів.*

Цільове фінансування – це виділення фінансових ресурсів із завчасно обумовленими та затвердженими умовами їх використання. Цільове фінансування надається протягом певного періоду для досягнення визначеної мети.

Види цільового фінансування наведені на рис. 10.1.

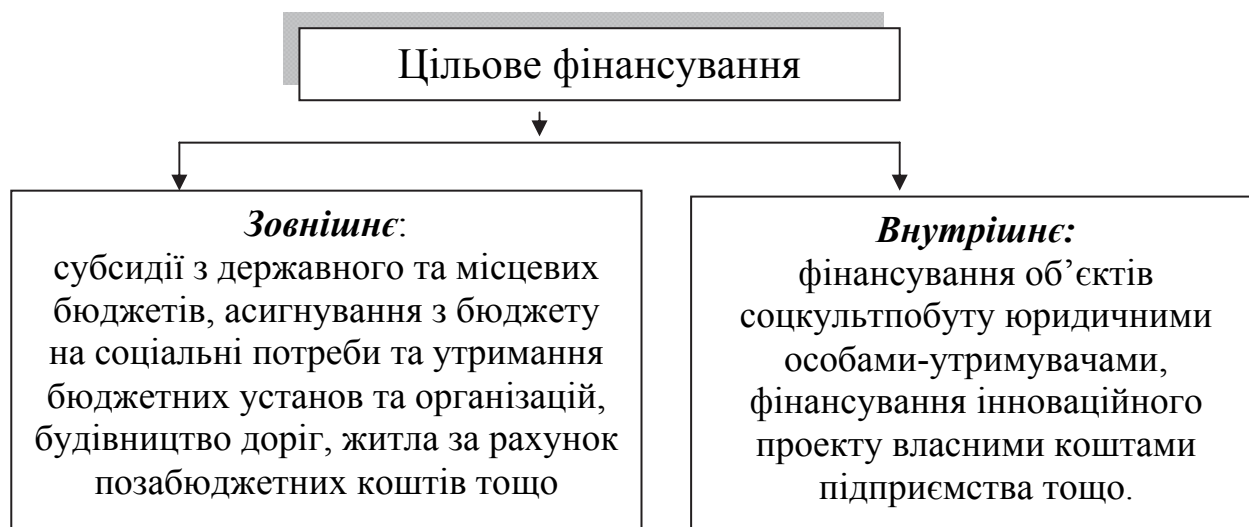


Рис. 10.1. Види цільового фінансування неприбуткових установ та організацій

Цільові надходження – це надходження коштів, матеріальних та нематеріальних активів цільового призначення для виконання юридичною особою - отримувачем певних завдань (реалізації програм, проектів, заходів), попередньо обумовлених з надавачем.

У більшості випадків цільові надходження мають не тривалий характер, сприяють у вирішенні окремих завдань у межах цільового проекту. Прикладами цільових надходжень є отримані виробничі

запаси для виконання ліквідаційних робіт внаслідок стихійного лиха, отримане обладнання для реалізації інноваційного проекту, виділена підприємством готова продукція для виконання окремих операцій (заходів, проектів) тощо.

Безповоротна допомога – це передача активів та надання економічних вигод однією юридичною чи фізичною особою іншій з метою матеріально-технічної та фінансової підтримки.

Безповоротна допомога, що надається неприбутковим організаціям для підтримки їх основної діяльності, набуває характеру цільового використання (цільового фінансування та цільових надходжень) і повинна використовуватись відповідно до попередньо затвердженого кошторису.

Форми безповоротної допомоги, що передбачені законодавчими актами України, наведено на рис. 10.2.

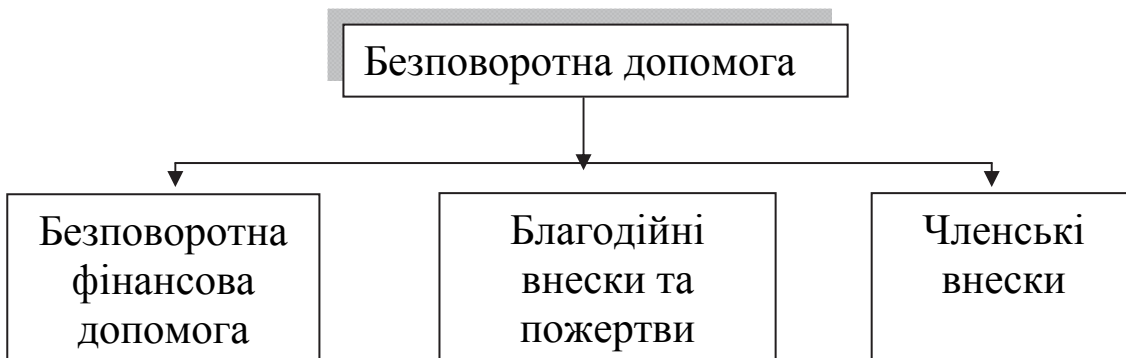


Рис.10.2. Форми безповоротної допомоги неприбутковим організаціям та установам

Щодо *пасивних доходів*, слід зазначити, що в Податковому кодексі відсутнє тлумачення цього поняття. Одночасно, виходячи із приписів абзацу «а» п. 14.1.54 ст. 14 Податкового кодексу, до складу пасивних доходів входять: проценти, дивіденди, роялті та інші пасивні доходи, а тлумачення цих понять надано у першому розділі кодексу (табл. 10.1).

Для застосування пільгового оподаткування неприбутковими установами та організаціями суттєве значення має їх статутна діяльність. Тобто статутні документи неприбуткових організацій повинні містити вичерпний перелік видів їх діяльності, які не передбачають одержання прибутку згідно з нормами законів, що регулюють їх діяльність (п. 157.15 ст. 157 Кодексу).

Поняття пасивних доходів

Види пасивних доходів	Визначення поняття	Норма ст. 14 ПКУ
Дивіденди	Це платіж, що здійснюється юридичною особою-емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку	п. 14.1.49
Проценти	Це дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за користування залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна. До процентів включається: платіж за використання коштів або товарів, робіт, послуг, отриманих у кредит; платіж за використання коштів, залучених у депозит; платіж, за придбання товарів у розстрочку; платіж за користування майном згідно з договором фінансового лізингу оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу; винагорода (дохід) орендодавця як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, сплачена фізичною особою платнику податку, на користь якого відступлено право отримання таких платежів	п.14.1.206
Роялті	Це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інших записів на носіях інформації, відео - або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).	п.14.1.225

Слід ураховувати, що неприбуткові установи та організації можуть здійснювати господарську діяльність, яка спрямована на отримання прибутку, але в такому випадку вони будуть сплачувати податок на прибуток, отриманий від цієї діяльності на загальних підставах.

Окрім того, неприбуткові установи та організації для отримання пільгового оподаткування повинні бути включені до реєстру неприбуткових установ та організацій, згідно з вимогами наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2013р. № 37.

Неприбутковим підприємствам, установам та організаціям при включенні їх до бази реєстру неприбуткових установ та організацій, присвоюється *ознака неприбутковості*, якою є нумерація установ та організацій за окремими групами відповідно до пункту 157.1 статті 157 розділу III Податкового кодексу (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

Види неприбуткових установ, організацій та ознака їх неприбутковості

Назва неприбуткових установ та організацій	Ознака
Органи державної влади України (підпункт "а" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0001
Установи, організації, створені органами державної влади України, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів (підпункт "а" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0002
Органи місцевого самоврядування (підпункт "а" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0003
Установи, організації, створені органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів (підпункт "а" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0004
Благодійні фонди (організації), створені в порядку, визначеному законом для провадження благодійної діяльності (підпункт "б" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0005
Громадські організації, створені з метою надання реабілітаційних, фізкультурно-спортивних для інвалідів (дітей-інвалідів) та соціальних послуг, правової допомоги, провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, просвітньої, освітньої та наукової діяльності, громадськими організаціями інвалідів, спілками громадських організацій інвалідів та їх місцевими осередками, створеними згідно з відповідним законом (підпункт "б" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0006

Творчі спілки (підпункт "б" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0007
Політичні партії (підпункт "б" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0008
Пенсійні фонд (підпункт "в" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0009
Кредитні спілки (підпункт "в" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0010
Інші юридичні особи, діяльність яких не передбачає отримання прибутку згідно з нормами відповідних законів (підпункт "г" пункту 157.1 статті 157 розділу III Кодексу)	0011
Спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господарської діяльності, за винятком отримання пасивних доходів (підпункт "г" пункту 157.1 статті 157 розділу III Кодексу)	0012
Релігійні організації, зареєстровані в порядку, передбаченому законом (підпункт "д" пункту 157.1 статті 157 Кодексу)	0013
Науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади III - IV рівнів акредитації, внесені до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави, заповідники, музеї, музеї-заповідники (підпункт "б" пункту 157.1 статті 157 розділу III Кодексу)	0014
Житлово-будівельні кооперативи, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (підпункт "е" пункту 157.1 статті 157 розділу III Кодексу)	0015
Професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання, створені в порядку, визначеному законом (підпункт "е" пункту 157.1 статті 157 розділу III Кодексу)	0016

У випадку отримання неприбутковою організацією доходів із джерел, інших, ніж визначені пунктами 157.2–157.7 цієї статті, така організація зобов'язана сплатити *податок на прибуток*, що визначається як сума доходів, отриманих із таких джерел, зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вище суми таких доходів.

$$\text{Прибуток} = \text{доходи} - \text{витрати}$$

Наприклад. Регіональним відділенням Фонду державного майна України у звітному періоді отримано 1400 тис. грн. коштів із загального фонду бюджету та 300 тис. – із спеціального фонду бюджету. У цьому ж періоді реалізовано автомобіль за ціною 48 тис.

грн. з ПДВ (переоціненою вартістю 80 тис. грн. та сумою нарахованого зносу 62 тис. грн.).

Кошти з бюджету не оподатковуються. Підлягає оподаткуванню податком на прибуток сума перевищення ціни продажу над залишковою вартістю без ПДВ. Організація за результатами звітного періоду, у якому відбулась операція (кварталу), зобов'язана сплатити податок на прибуток за ставкою 20 % відповідно до ст. 151.1: (40 тис. грн. – (80 тис. грн. – 62 тис. грн.) × 0,20 = 4,4 тис. грн.

10.2. Особливості оподаткування кредитних спілок як неприбуткових організацій

Кредитна спілка – це неприбуткова організація, заснована фізичними особами, професійними спілками, їх об'єднаннями на кооперативних засадах з метою задоволення потреб її членів у взаємному кредитуванні та наданні фінансових послуг за рахунок об'єднаних грошових внесків членів кредитної спілки (ст. 1 Закону України «Про кредитні спілки»).

На сьогодні в Україні нараховується 739 кредитних спілок (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Кількість кредитних спілок в Україні станом на кінець року

	2005	2010	2011	2012	2013
Кількість, од.	723	659	691	708	739

Джерело: дані Нацкомфінпослуг

За останні три роки намітилась тенденція зростання кількості кредитних спілок в Україні. Темпи приросту кількості кредитних установ зумовлені зростанням довіри населення до даного сектора фінансового ринку та доступністю отримання кредитів у кредитних спілках завдяки їх певним перевагам над банківським кредитуванням. Членами кредитних спілок в Україні є майже 1 млн. осіб.

Кредитна спілка є фінансовою установою, виключним видом діяльності якої є надання фінансових послуг, передбачених законом України «Про кредитні спілки». Головними із яких є надання кредитів своїм членам на умовах їх платності, строковості та забезпеченості в готівковій та безготівковій формі та залучення на договірних умовах внески (вклади) своїх членів на депозитні рахунки як у готівковій, так і в безготівковій формі. Одночасно кредитна

спілка може виступати поручителем виконання членом спілки зобов'язань перед третіми особами.

Обсяг фінансових послуг, що надаються кредитними спілками наведено в таблиці 10.4.

Таблиця 10.4

Динаміка фінансових послуг кредитних спілок України (грн.)

Показники	Станом на 31.12.2011 р.	Станом на 31.12.2012 р.	Станом на 31.12.2013 р.
Кредити, надані членам КС (залишок на кін. періоду)	2 237,4	2 531,0	2 349,1
Внески членів КС на депозитні рахунки (залишок на кін. періоду)	1 185,5	1 287,5	1 330,1

Джерело: http://nfp.gov.ua/files/OgliadRinkiv/KS/ks_2013.pdf

Основна мета діяльності кредитної спілки – це задоволення потреб їх членів у взаємному кредитуванні та наданні фінансових послуг за рахунок об'єднаних грошових внесків, а не отримання прибутку. Тому діяльність кредитної спілки визначається як некомерційна господарська діяльність.

Кредитні спілки, створені в порядку, визначеному відповідним законом, належать до неприбуткових установ та організацій (пп. «в» п. 157.1 ст. 157 Податкового кодексу).

Після реєстрації кредитної спілки у податкових органах її привласнюється ознака неприбутковості (0010). Слід зауважити, що право кредитної спілки на користування пільгами щодо оподаткування податком на прибуток виникає лише після внесення її до Реєстру.

Пунктом 157.4 ст. 157 Податкового кодексу встановлено, що від оподаткування звільняються доходи кредитних спілок, отримані у вигляді:

✓ коштів, які надходять до кредитних спілок у вигляді внесків на потреби, передбачені законом;
✓ доходів від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивних доходів) кредитних спілок;
✓ дотацій або субсидій, отриманих з державного або місцевого бюджету, державних цільових фондів або в межах технічної чи благодійної, у тому числі гуманітарної, допомоги, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються таким неприбутковим організаціям або через них їх одержувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

Ст. 21 Закону про кредитні спілки передбачені такі внески на потреби кредитної спілки (табл. 10.5).

Таблиця 10.5

Види внесків кредитних спілок

Вид	Визначення
Вступний внесок	це обов'язковий незворотний внесок, що вноситься особою одноразово при її вступі до кредитної спілки та є однією з умов набуття членства в кредитній спілці;
Обов'язковий пайовий внесок	це обов'язковий зворотний внесок, що вноситься особою при її вступі до кредитної спілки;
Додатковий пайовий внесок	це необов'язковий або обов'язковий зворотний внесок члена кредитної спілки, режим залучення якого визначається положенням про фінансове управління кредитною спілкою або іншим внутрішнім положенням;
Внесок (вклад) на депозитний рахунок	це кошти в готівковій або в безготівковій формі, внесені до кредитної спілки її членами на договірних умовах, на визначений строк або на вимогу та під процент на умовах видачі на першу вимогу або повернення зі спливом устанавленого договором строку;
Цільовий внесок у додатковий капітал	це необов'язковий або обов'язковий зворотний внесок цільового призначення члена кредитної спілки, який формує додатковий капітал кредитної спілки;
Благодійний внесок у додатковий капітал	це необов'язковий незворотний внесок фізичних та юридичних осіб, який спрямовується на формування додаткового капіталу кредитної спілки;
Внесок до благодійного фонду	необов'язковий незворотний внесок цільового призначення, що вноситься членами кредитної спілки й іншими особами на формування благодійного фонду та спрямовується безпосередньо на фінансування кредитною спілкою благодійної діяльності.

Згідно з п. 157.4 ст. 157 Податкового кодексу вступні, обов'язкові, додаткові та цільові внески членів кредитної спілки звільняються від оподаткування.

Щодо благодійних внесків від інших фізичних та юридичних осіб, то положеннями ст. 157 Податкового кодексу не передбачено звільнення таких видів доходів від оподаткування.

Особливості оподаткування доходів кредитної спілки з інших джерел

Згідно з п. 157.11 ст. 157 Податкового кодексу в разі, якщо неприбуткова організація отримує дохід із джерел інших, ніж визначені пунктами 157.2 – 157.9 цієї статті, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок на прибуток, який визначається як сума доходів, отриманих із таких інших джерел, зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вище суми таких доходів.

Наприклад, якщо кредитна спілка здійснює операції з оперативної оренди, то сума отриманої кредитною спілкою орендної плати не є пасивним доходом і від оподаткування податком на прибуток не звільняється і оподатковується за загальними правилами.

Згідно з вимогами п. 157.11 ст. 157 Податкового кодексу витрати можуть відобразитися лише в межах суми оподатковуваних доходів, з якими вони пов'язані. До того ж отримання таких оподатковуваних доходів має передбачатися статутом кредитної спілки і не суперечити її неприбутковому статусу.

Крім того, якщо кредитна спілка для поповнення своїх обігових коштів залучає поворотню фінансову допомогу, від звичайного платника податку на прибуток і ця допомога залишилася неповернутою на кінець звітного періоду, то умовно нараховані проценти прирівнюються до безповоротної фінансової допомоги і відповідно до пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, підлягають оподаткуванню у складі інших доходів податком на прибуток.

Одночасно, у разі отримання кредитною спілкою допомоги від осіб, які не є платниками податку (у тому числі нерезидентів чи осіб, які мають пільги з цього податку або право застосовувати ставки податку нижчі, ніж загальна), і неповернення її на кінець звітного періоду, то така допомога підлягає оподаткуванню податком на прибуток, таку суму допомоги потрібно відобразити в доходах, а при поверненні – у витратах.

Кредитна спілка як податковий агент

Відповідно до Закону про кредитні спілки, кредитна спілка виплачує своїм членам проценти по їх депозитних вкладах, які з 1 липня 2014 р. підлягають оподаткуванню за ставкою 15%. Слід зазначити, що на кредитну спілку як податкового агента покладено зобов'язання щодо нарахування та сплати податку на депозити. Разом

з тим, Законом України від 27 березня 2014 року №1166-VII „Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” передбачено, що не підлягатимуть оподаткуванню проценти, у тому числі нараховані за депозитами, у сумі, що не перевищує в рік 17 прожиткових мінімумів для працездатної особи, установлених законом на 1 січня звітного податкового року (тобто у 2014 році - 20706 грн. (1218 грн. x 17)).

10.3. Оподаткування профспілкових організацій

За останнє десятиліття кількість всеукраїнських профспілок в Україні збільшилась із 106 до 177 організацій. Більшість всеукраїнських профспілок та їх об'єднань, закомуніковані в порівняно обмеженій кількості сфер. Переважно це транспортна галузь, паливно-енергетичний, агропромисловий комплекси та сфера підприємництва.

Професійна спілка (профспілка) - добровільна неприбуткова громадська організація, що об'єднує громадян, пов'язаних спільними інтересами за родом їх професійної (трудової) діяльності (навчання)

Професійні спілки створюються з метою здійснення представництва та захисту трудових, соціально-економічних прав та інтересів членів профспілки. Їх діяльність будується на принципах законності та гласності. Інформація щодо їх статутних і програмних документів є загальнодоступною.

Правовою базою діяльності профспілки в Україні є Конституції України, Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності», Закон України «Про об'єднання громадян», Кодекс законів про працю України та інші нормативно-правові акти.

3.1. Щодо оподаткування доходів профспілок

У Податковому кодексі наведено перелік доходів профспілкових організацій, звільнених від податку на прибуток підприємств, а саме: пунктом 157.9. статті 157 кодексу визначено, що від оподаткування звільняються доходи професійних спілок, їх об'єднань та організацій профспілок, а також організацій роботодавців та їх об'єднань, отримані у вигляді:

- вступних, членських та цільових внесків;
- відрахувань коштів підприємств, установ і організацій на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу;
- безповоротної фінансової допомоги;
- добровільних пожертвувань;
- пасивних доходів;
- вартості майна та послуг, отриманих первинною профспілковою організацією від роботодавця згідно з положеннями колективного договору (угоди), з метою забезпечення умов діяльності такої профспілкової організації відповідно до статті 42 Закону України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності".

Таким чином, надання роботодавцем приміщень з усім необхідним обладнанням, зв'язком, опаленням, освітленням, прибиранням, транспортом, охороною для роботи виборного профспілкового органу та проведення зборів працівників у порядку, передбаченому колективним договором (угодою), не вважатиметься оподатковуваним доходом.

Разом з тим, користуватися цими нормами можуть лише ті профспілкові організації, які зареєстровані в податкових органах як неприбуткові, оскільки в пункті 157.12. статті 157 Податкового кодексу зазначено, що «право неприбуткової організації на користування пільгами в оподаткуванні податком на прибуток виникає після внесення такої організації до Реєстру неприбуткових організацій та установ органами державної податкової служби в порядку, установленому законодавством».

Крім того, у разі порушення неприбутковими організаціями положень Податкового кодексу та інших законодавчих актів про неприбуткові організації центральний орган державної податкової служби вирішує питання про виключення організацій із Реєстру неприбуткових організацій та установ і оподаткування їх доходів. До порушень, у тому числі належить використання звільнених від оподаткування коштів на цілі, не передбачені статутом, зокрема, для провадження господарської діяльності. (пункт 157.14. статті 157 Податкового кодексу).

Щодо оподаткування профспілкових виплат

Згідно з чинним податковим законодавством, на профспілки в окремих випадках покладено обов'язки податкового агента,

наприклад при нарахуванні (виплаті) заробітної плати штатним працівникам або при виплаті винагород за цивільно-правовими договорами. Разом з тим, відповідно до своєї статутної діяльності профспілки здійснюють разові виплати своїм членам. У цьому разі профспілки виступають податковими агентами та повинні враховувати вимоги розділу 1У «Податок на доходи фізичних осіб», яким регламентовано порядок нарахувань та утримання цього податку, або звільнення від його сплати.

Так, згідно з підпунктом 165.1.47. статті 165 Податкового кодексу, до загального оподатковуваного доходу платника податку *не включається* сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), яка здійснюється професійними спілками своїм членам протягом року сукупно в розмірі, що не перевищує суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Проте таке звільнення можливо за умови, якщо зазначені виплати будуть здійснені в розмірах та на цілі, установлені загальними зборами членів профспілки.

Одночасно з 1 січня 2011р. змінено умови надання неоподаткованої нецільової благодійної (у т.ч. матеріальної) допомоги. Так, відповідно до підпункту 170.7.3. статті 170 Податкового кодексу до оподатковуваного доходу *не включається* сума такої допомоги в розмірі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень незалежно від наявності у платника податку права на податкову соціальну пільгу (тобто незалежно від розміру отримуваного доходу).

Однак положення цього підпункту не поширюються на профспілкові виплати своїм членам, умови звільнення яких від оподаткування передбачені підпунктом 165.1.47 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу.

Таким чином, для того, щоб з 1 січня 2011 року виплачувати неоподатковувані кошти членам профспілок профспілкові організації повинні мати рішення загальних зборів членів профспілок, у якому буде зазначено, на які цілі та в яких розмірах здійснюються профспілкові виплати.

Також без оподаткування профспілки зможуть надавати цільову або нецільову благодійну допомогу постраждалим внаслідок:

✓ екологічних, техногенних та інших катастроф у місцевостях, оголошених згідно з Конституцією України зонами надзвичайної екологічної ситуації;

✓ стихійного лиха, аварій, епідемій та епізоотій загальнодержавного або місцевого характеру, які завдали шкоди або створюють загрозу здоров'ю громадян, навколишньому природному середовищу, викликали або можуть викликати людські жертви чи втрату власності громадян, у зв'язку з якими рішення про залучення (надання) благодійної допомоги було прийнято відповідно Кабінетом Міністрів України або органом місцевого самоврядування, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України або органом місцевого самоврядування відповідно.

Підпунктом 170.7.2 ст. 170 Податкового кодексу визначено, що для цілей цього підпункту вважається цільовою благодійною допомогою та не підлягає оподаткуванню профспілкова виплата, здійснена за рішенням профспілки, прийнятим в установленому порядку на користь члена такої профспілки, який має статус постраждалого внаслідок обставин, зазначених у цьому підпункті.

Профспілки зможуть користуватися також нормами Податкового кодексу, якими звільнено від оподаткування, а саме:

а) вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та/або переможці змагань, конкурсів	пп. 165.1.38 ст. 165
б) вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), установлені на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі	пп. 165.1.39 ст. 165

Штатні працівники профспілкових організацій зможуть отримати від роботодавця неоподатковувану допомогу на лікування та медичне обслуговування. Оскільки пп. 165.1.19. ст. 165 Податкового кодексу звільнено від оподаткування кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів

благодійної організації або його роботодавця, у тому числі в частині витрат роботодавця на обов'язковий профілактичний огляд працівника згідно із Законом України «Про захист населення від інфекційних хвороб» та на вакцинацію працівника, спрямовану на профілактику захворювань у період загрози епідемії відповідно до Закону України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» за наявності відповідних підтвердних документів, крім витрат, що компенсуються виплатами з фонду загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування.

Слід звернути увагу на порядок оподаткування вартості путівок та виплат на поховання від профспілок, що регламентовано п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу, згідно з яким до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку *не включаються* такі доходи:

а) члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;	п. 165.1. ст. 165
б) вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку;	пп. 165.1.35 ст. 165
в) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку професійною спілкою.	п. 165.1.22 ст. 165

10.4. Оподаткування об'єднань співвласників багатоквартирного будинку та житлово-будівельних кооперативів

Житлово-комунальне господарство України своєю діяльністю реалізує житлово-комунальні потреби громадян. Громадяни, відповідно до законодавства України та концепції державної житлової політики, можуть брати участь в управлінні житловим фондом. Вони можуть самостійно сприяти поліпшенню використання і забезпеченню схоронності житлового фонду, здійснювати контроль за якістю і строками виконання заходів з управління житловим

фондом, а також вносити державним органам, підприємствам, установам та організаціям пропозиції з питань експлуатації та схоронності житлового фонду та ін.

Реалізувати це право громадяни можуть шляхом створення житлово-будівельних кооперативів.

Житлово-будівельний кооператив – це юридична особа, утворена фізичними та/або юридичними особами, які добровільно об'єдналися на основі об'єднання їх майнових пайових внесків для участі в будівництві або реконструкції житлового будинку (будинків) і наступної його (їх) експлуатації.

Питання діяльності житлово-будівельних кооперативів регулюється Житловим кодексом Української РСР та Постановою ради Міністрів Української РСР від 30.04.1985 № 186 «Про затвердження Примірного статуту житлово-будівельного кооперативу». Такі житлово-будівельні кооперативи (далі – ЖБК) не є суб'єктами господарювання, предметом діяльності яких є надання житлово-комунальних послуг. ЖБК організовані з метою забезпечення житлом членів кооперативу та їхніх сімей шляхом будівництва багатоквартирного жилого будинку (будинків), а також для наступної експлуатації та управління цим будинком (будинками).

Крім того, громадяни – власники квартир та будинків можуть створювати об'єднання співвласників багатоквартирного будинку та вступати до них.

Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку - юридична особа, створена власниками для сприяння використанню їхнього власного майна та управління, утримання і використання неподільного та загального майна.

Дані об'єднання діють відповідно до Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29 листопада 2001 р. № 2866/III та створюються для забезпечення і захисту прав його членів та дотримання їхніх обов'язків, належного утримання та використання неподільного і загального майна, забезпечення своєчасного надходження коштів для сплати всіх платежів, передбачених законодавством та статутними документами.

Основна діяльність житлово-будівельних кооперативів та об'єднання співвласників багатоквартирного будинку (далі – ОСББ)

полягає у здійсненні функцій, що забезпечують реалізацію прав власників приміщень на володіння та користування спільним майном членів об'єднання, належне утримання будинку та прибудинкової території, сприяння членам об'єднання в отриманні житлово-комунальних та інших послуг належної якості за обґрунтованими цінами та виконання ними своїх зобов'язань, пов'язаних з діяльністю об'єднання.

Як житлово-будівельні кооперативи, так і об'єднання співвласників багатоквартирного будинку є неприбутковою організацією і не мають на меті одержання прибутку для його розподілу між членами об'єднання.

Разом з тим, обов'язковою умовою присвоєння їм статусу неприбуткової організації є включення ЖКХ та ОСББ до Реєстру неприбуткових організацій та установ в порядку, установленому законодавством (п. 157.12 ст. 157 Кодексу) та присвоєння їм коду неприбутковості – 0015.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій – ЖКХ та ОСББ, визначених у підпункті “е” пункту 157.1 статті 157, отримані у вигляді *внесків, коштів або майна*, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності та у вигляді *пасивних доходів* (п. 157.8 ст. 157 Кодексу).

До першої групи звільнених від оподаткування доходів належать передбачені статутом і Законом про ОСББ внески членів ОСББ, субсидії на оплату житлово-комунальних послуг та компенсацій, добровільні внески юридичних і фізичних осіб на забезпечення основної діяльності ОСББ тощо.

До другої групи належать доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті.

Якщо ОСББ отримуватиме дохід з інших джерел, ніж визначені пунктом 157.8 статті 157 Податкового кодексу, воно зобов'язане сплатити податок на прибуток, який визначається як сума доходів, отриманих з інших джерел, зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вища від суми таких доходів. Причому у витратах сума амортизації не враховується.

Найпоширеніший вид доходу, який отримує ОСББ і який підлягає оподаткуванню, – орендна плата. Отримана орендна плата не звільняється від оподаткування.

ОСББ, яке є неприбутковою організацією, у разі перевищення загальної суми від здійснення операцій з постачання товарів/послуг протягом останніх 12 календарних місяців 300 тис. грн. (без урахування ПДВ) має в обов'язковому порядку зареєструватися платником ПДВ.

У випадку встановлення ОСББ для власників жилих і нежилих приміщень окремої плати за послуги з перерахунку отриманих від таких власників коштів підприємствам, організаціям, що надають послуги з водо-, тепло-, газо-, електропостачання, гарячого водопостачання та інші послуги, в ОСББ виникає об'єкт оподаткування ПДВ виходячи з вартості утриманої плати за послугу з перерахунку коштів.

Щодо коштів, які надходять на банківський рахунок об'єднання від власників жилих і нежилих приміщень для компенсації видатків на утримання і ремонт приміщень або іншого майна, яке перебуває у спільній власності об'єднання, то вони не підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ (за умови, що таку суму компенсації не встановлено та не затверджено у вигляді тарифу органом місцевого самоврядування).

Крім того, відповідно до статті 4 Закону про ОСББ об'єднання може здійснювати господарську діяльність для забезпечення власних потреб безпосередньо або шляхом укладення договорів з фізичними чи юридичними особами. Така господарська діяльність об'єднання (наприклад, здача в оренду нежитлових приміщень) підпадає під визначення об'єкта оподаткування ПДВ і підлягає оподаткуванню цим податком за ставкою 20%.

Щодо оподаткування операцій з передачі багатоквартирних будинків з балансу комунального підприємства на баланс ОСББ.

Передача майна з балансу комунального підприємства на баланс ОСББ відбувається в порядку, установленому Кабінетом Міністрів України.

1) Для комунальних підприємств, які передають з балансу основні засоби.

У разі здійснення операції з безоплатної передачі основних засобів іншим особам, сума перевищення доходів від такої передачі над балансовою вартістю об'єктів основних засобів включається до доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такої передачі включається до витрат платника податку.

При цьому дохід від відчуження основних засобів визначається з урахуванням звичайних цін на такі об'єкти.

2) Для ОСББ, які отримують на баланс основні засоби.

Постановою Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 р. № 145 «Деякі питання безоплатної передачі основних засобів» передбачено, що безоплатна передача основних засобів платникові податку на прибуток з метою їх експлуатації за рішенням ЦОВВ здійснюється у порядку, визначеному Законом України «Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності» і Положенням про порядок передачі об'єктів права державної власності, затвердженим постановою Кабміну від 21.09.1998 р. №1482.

При цьому, не враховані у складі доходу під час їх зарахування на баланс платника податку відповідно до Податкового кодексу доходи платника податку у вигляді вартості основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабміном чи під гарантії Кабміну, з метою здійснення їх експлуатації, визнаються з метою оподаткування доходами в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів, нарахованих у порядку, передбаченому Податковим кодексом, у момент нарахування такої амортизації.

Для неприбуткових установ та організацій застосовується особливий порядок оподаткування, установлений статтею 157 Податкового кодексу.

Згідно з вимогами Податкового кодексу від оподаткування звільняються доходи ОСББ, отримані у вигляді внесків, коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів.

Таким чином, доходи об'єднання співвласників багато квартирних будинків у вигляді основних засобів, переданих у встановленому порядку з комунальної власності на баланс такого об'єднання, не підлягають оподаткуванню податком на прибуток за умови, що таке об'єднання внесено до Реєстру неприбуткових організацій та установ і використовує це майно для забезпечення потреб основної діяльності

Щодо оподаткування податком тих чи інших операцій, що надаються ОСББ та реєстрації ОСББ як платників ПДВ.

Відповідно до загального правила визначення об'єкта оподаткування ПДВ, встановленого пунктом 185.1 статті 185 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування ПДВ є

операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу.

При цьому відповідно до підпункту 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 Кодексу постачання послуг – це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

При цьому ні статтею 196, ні статтею 197 Кодексу не передбачено виключень з об'єкта оподаткування ПДВ тих чи інших операцій, що надаються ОСББ.

Відповідно до Закону України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» об'єднання співвласників багатоквартирного будинку є юридичною особою, створеною власниками для сприяння використанню їхнього власного майна та управління, утримання і використання неподільного та загального майна.

Відповідно до статті 22 Закону № 2866-III за наявності технічної можливості проведення поквартирного обліку споживання водо-, тепло-, газо-, електропостачання, гарячого водопостачання та інших послуг власники жилих і нежилих приміщень можуть перераховувати кошти безпосередньо на рахунки підприємств, організацій, які надають ці послуги, за відповідними тарифами для кожного виду послуг у порядку, установленому законом, або кошти, що сплачуються власниками приміщень за надані їм комунальні послуги, можуть згідно з укладеними договорами надходити на рахунок об'єднання для накопичення і наступного перерахунку підприємствам, організаціям, які надають ці послуги.

Ураховуючи викладене, в ОСББ відсутній об'єкт оподаткування по водо-, тепло-, газо-, електропостачанню, гарячому водопостачанню та інших послугах, кошти за які власники жилих і нежилих приміщень перераховують безпосередньо на рахунки підприємств, організацій, які надають ці послуги, або перераховують на рахунок об'єднання для накопичення і наступного перерахунку підприємствам, організаціям, які надають ці послуги.

У випадку встановлення ОСББ для власників жилих і нежилих приміщень окремої плати за послуги з перерахунку отриманих від

таких власників коштів підприємствам, організаціям, що надають послуги з водо-, тепло-, газо-, електропостачання, гарячого водопостачання та інші послуги, в ОСББ виникає об'єкт оподаткування ПДВ виходячи з вартості наданих послуг.

Видатки на утримання і ремонт приміщень або іншого майна, що перебуває у спільній власності, визначаються статутом об'єднання та договором про їх використання (кошторисом). Кошти за користування неподільним та загальним майном й обслуговування спільної власності сплачуються на банківський рахунок об'єднання (стаття 23 Закону № 2866-III).

Кошти, що надходять на банківський рахунок об'єднання від власників жилих і нежилых приміщень для компенсації видатків на утримання і ремонт приміщень або іншого майна, що перебуває у спільній власності об'єднання, не підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ.

Крім того, відповідно до статті 4 Закону N 2866-III об'єднання може здійснювати господарську діяльність для забезпечення власних потреб безпосередньо або шляхом укладення договорів з фізичними чи юридичними особами. Така господарська діяльність об'єднання (наприклад, здача в оренду нежитлових приміщень) підпадає під визначення об'єкта оподаткування ПДВ.

При реєстрації ОСББ як платників ПДВ необхідно враховувати вимоги пункту 181.1 статті 181 Кодексу щодо обов'язковості реєстрації платником ПДВ у разі перевищення нарахованої (сплаченої) особі (ОСББ) протягом останніх 12 календарних місяців суми 300000 гривень (без урахування податку на додану вартість) від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню.

У разі, якщо ЖКХ та ОСББ отримують дохід із джерел інших, ніж визначені пунктами 157.2 – 157.9 цієї статті, такі неприбуткові організації зобов'язані сплатити податок на прибуток, який визначається як сума доходів, отриманих із таких інших джерел, що зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вище від суми таких доходів (п. 157.11 ст. 157 Кодексу).

Слід зазначити, що за неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків) передбачена відповідальність п. 120.1 ст. 120 Податкового кодексу, а за порушення правил сплати (перерахування) податків – п. 126.1 ст. 126 Податкового кодексу України.

Отже, на ЖКХ та ОСББ покладається обов'язок подавати до контролюючих органів у встановленому порядку декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, передбачених ст. 9 та ст. 10 Кодексу, та сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, установлених Податковим кодексом.

10.5. Особливості оподаткування підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів

Підпунктом 154.1 ст. 154 Податкового кодексу передбачено звільнення від оподаткування прибутку підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю.

Правовий статус інвалідів та їх підприємств і організацій регулюється Законом України від 21.03.91 р. № 875-ХІІ «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» (далі - Закон № 875).

Згідно з положеннями цього Закону громадські організації інвалідів та спілки громадських організацій інвалідів створюються з метою здійснення заходів щодо соціального захисту, реабілітації інвалідів, залучення їх до суспільно корисної діяльності, занять фізичною культурою і спортом і мають право користуватися пільгами і преференціями, передбаченими законодавством.

Громадські організації інвалідів надають соціальні послуги, здійснюють громадський контроль за дотриманням прав інвалідів, представництво інтересів та захист прав інвалідів, створюють підприємства, які здійснюють комерційну і некомерційну господарську та іншу діяльність, не заборонену законодавством.

Підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, звільняються від оподаткування доходів, якщо відповідають таким ознакам:

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менше ніж 50% середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу, за попередній звітний (податковий) період (рік); |
| 2) фонд оплати праці інвалідів становить протягом звітного періоду не менше ніж 25% суми загальних витрат на оплату праці; |
| 3) дохід отримано від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії |

(консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари.

У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до Податкового кодексу.

Підприємства та організації громадських організацій інвалідів повинні зареєструватися у відповідному органі державної податкової служби в порядку, передбаченому для платників цього податку та отримати право на застосування пільги.

Право на користування такою пільгою вони мають за наявності дозволу, який видається міжвідомчою Комісією з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів відповідно до Закону № 875.

Рішення про надання дозволу на право користування пільгами, відмову у його наданні та скасування дозволу приймаються Комісією та регіональними комісіями на підставі Порядку надання дозволу на право користування пільгами з оподаткування для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2007 р. № 1010.

Дозвіл підприємствам та організаціям громадських організацій інвалідів надається за умови їх відповідності таким критеріям:

- 1) середньооблікова чисельність інвалідів, які працюють на підприємствах, в організаціях протягом попереднього звітного (податкового) періоду, становить не менше ніж 50% середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу;
- 2) фонд оплати праці інвалідів, які працюють на підприємстві, в організації, становить протягом звітного періоду не менше ніж 25% суми загальних витрат на оплату праці, що належать до складу витрат згідно з правилами оподаткування податком на прибуток підприємств;
- 3) сума витрат підприємства, організації з переробки (обробки, інших видів перетворення) сировини, комплектувальних виробів, складових частин, інших покупних товарів (послуг), які

використовуються для виготовлення товарів (надання послуг) безпосередньо підприємствами, організаціями, становить не менше ніж 8% ціни постачання таких виготовлених товарів (наданих послуг);

4) розмір середньомісячної заробітної плати інвалідів, які працюють на підприємстві, в організації, в еквіваленті повної зайнятості повинен бути не меншим за законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати;

5) виконання підприємством, організацією рішень Комісії та регіональних комісій (крім підприємств, організацій, які звернулися вперше).

Філії та відокремлені підрозділи підприємства, які зареєстровані окремими платниками податків, що претендують на пільговий режим оподаткування, повинні відповідати вищезазначеним критеріям.

Основні терміни і поняття

Податкові пільги
Неприбуткові організації
Реєстр неприбуткових організацій
Код неприбутковості
Пасивні доходи
Благодійні внески
Цільове фінансування
Кредитні спілки
Профспілкові організації

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Що є основною метою діяльності неприбуткових підприємств, установ та організацій?
2. Яким ознакам повинна відповідати діяльність неприбуткових підприємств, установ та організацій ?
3. Які є види цільового фінансування?
4. Що собою являють цільові надходження?
5. Наведіть приклади цільових надходжень
6. Які є форми фінансової допомоги?
7. Дайте визначення пасивним доходам та їх видам.

8. Назвіть коди неприбутковості підприємств, установ та організацій, що є неприбутковими.

9. У чому полягає особливість оподаткування кредитних спілок?

10. Розкрийте зміст особливостей профспілкових організацій

11. Які доходи об'єднань співвласників багатоквартирних будинків та житлово-будівельних кооперативів звільняються від оподаткування?

12. В чому полягають особливості оподаткування доходів кредитної спілки із інших джерел ?

13. Як оподатковуються профспілкові виплати?

14. Який порядок оподаткування операцій з передачі багатоквартирних будинків з балансу комунального підприємства на баланс ОСББ ?

15. В чому полягають особливості оподаткування податком тих чи інших операцій, що надаються ОСББ ?

16. Яким ознакам повинні відповідати підприємства та організацій, що засновані громадськими організаціями інвалідів для отримання податкових пільг?

17. Назвіть доходи, отримані громадськими організаціями інвалідів, що звільняються від оподаткування?

Тестові завдання

1. *Неприбуткові підприємства, установи та організації* – це...

А) підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством (пп. 14.1.121 п. 14.1 ст. 14 ПК України);

Б) підприємства, установи та організації, що звільнені від оподаткування або звільнені від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору;

В) усі підприємства, установи та організації, що внесені до Реєстру неприбуткових організацій;

Г) відповідь «а» та «в» правильні.

2. *Цільове фінансування* – це ...

А) грошові кошти цільового призначення та використання;

Б) виділення фінансових ресурсів із завчасно обумовленими та затвердженими умовами їх використання;

В) це грошові кошти, виділені засновником для статутної діяльності підприємства, установи, організації;

Г) кошти, виділені для поповнення обігових коштів підприємства, установи та організації.

3. Надходження коштів, матеріальних та нематеріальних активів цільового призначення для виконання юридичною особою - отримувачем певних завдань (реалізації програм, проектів, заходів), попередньо обумовлених з надавачем – це...

А) благодійна допомога;

Б) цільові надходження;

В) цільове фінансування;

Г) безповоротня фінансова допомога.

4. Ознака неприбутковості – це...

А) код, що визначає неприбутковість підприємства, установи та організації;

Б) номер, що присвоюється підприємству, установі та організації після реєстрації в податкових органах;

В) нумерація установ та організацій за окремими групами відповідно до пункту 157.1 статті 157 розділу III Податкового кодексу;

Г) відсутні правильні відповіді.

5. Перелік доходів кредитних спілок, що звільняються від оподаткування, визначені:

А) пунктом 157.4 ст. 157 Податкового кодексу;

Б) Пунктом 154.7 ст. 154 Податкового кодексу;

В) Ст. 157 Податкового кодексу;

Г) відповідь «а» та «в» вірні.

6. В яких випадках кредитна спілка є податковим агентом?

А) коли сплачує податок на дивіденди;

Б) коли нараховує та перераховує до бюджету податок на доходи фізичних осіб та податок на депозити;

В) коли нараховує та сплачує податок на додану вартість;

Г) усі відповіді не правильні.

7. *Кредитна спілка є платником податку на прибуток у випадках:*

- А) ніколи, оскільки вона є неприбутковою організацією;
- Б) вона сплачує в усіх випадках отримання доходів;
- В) у разі отримання інших доходів, які не є їх виключною діяльністю передбаченої Законом про кредитні спілки;
- Г) якщо отримує дохід із джерел інших, ніж визначені пунктами 157.2 – 157.9 ст. 157 Податкового кодексу.

8. *Доходи профспілок, які звільняються від оподаткування:*

- А) вступні, членські та цільові внески; відрахування коштів підприємств, установ та організацій на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу; безповоротня фінансова допомога; добровільні пожертвування; пасивні доходи;
- Б) вартість майна та послуг, отриманих первинною профспілковою організацією від роботодавця згідно з положеннями колективного договору (угоди), з метою забезпечення умов діяльності такої профспілкової організації відповідно до статті 42 Закону України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності»;
- В) безповоротня фінансова допомога; пасивні доходи; відрахування коштів підприємств, установ і організацій на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу;
- Г) правильні відповіді «а» та «б».

9. *Профспілка є податковим агентом у випадках:*

- А) при виплаті заробітної плати;
- Б) при нарахуванні (виплаті) заробітної плати штатним працівникам або при виплаті винагород за цивільно-правовими договорами; при виплаті допомоги в розмірі більше ніж місячний прожитковий мінімум членам профспілки;
- В) при нарахуванні та сплаті податку на прибуток;
- Г) усі відповіді правильні.

10. Звільнення від оподаткування доходів ОСББ, отриманих у вигляді внесків, коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям для забезпечення потреб їх основної діяльності та у вигляді пасивних доходів передбачено:

А) підпунктом “е” пункту 157.1 та п. 157.8 ст. 157 Податкового кодексу;

Б) ст.157 Податкового кодексу;

В) ст.156 Податкового кодексу;

Г) усі відповіді правильні.

11. Від оподаткування звільняються доходи садівничих та гаражних кооперативів та товариств, отримані у вигляді:

А) дотацій або субсидій, наданих з державного або місцевого бюджетів;

Б) разових або періодичних внесків, відрахувань засновників і членів;

В) коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

Г) коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань.

12. Податки, які сплачують неприбуткові організації:

А) ПДВ;

Б) податок на прибуток;

В) екологічний податок;

Г) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

13. Від оподаткування звільняються доходи релігійних організацій, отримані у вигляді:

А) доходів від продажу основних засобів;

Б) коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

В) доходів від здачі в оренду майна;

Г) доходів від надання культових послуг.

ТЕМА 11. ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ФІЗИЧНИХ ОСІБ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

11.1. Податкова політика держави у сфері підприємницької діяльності фізичних осіб.

11.2. Оподаткування підприємницької діяльності фізичних осіб на загальній системі.

11.3. Особливості оподаткування єдиним податком діяльності фізичних осіб-підприємців.

11.4. Особливості оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів).

11.1. Податкова політика держави у сфері підприємницької діяльності фізичних осіб

Вирішальна роль у становленні високоефективної ринкової економіки належить підприємництву, яке будучи ініціативною формою діяльності населення дозволяє знаходити найкращі форми і способи розподілу та використання обмежених природних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Підвищення ролі підприємництва є передумовою стабільного економічного зростання та конкурентоспроможності економіки держави, створення нових робочих місць, збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Податкова політика у сфері оподаткування фізичних осіб – підприємців починаючи з 1998 р., з моменту прийняття Указу Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» сприяла розвитку підприємницької діяльності фізичних осіб в Україні. Однак економічна криза 2008/2009рр. негативно вплинула на підприємницьку діяльність фізичних осіб, що призвело до їх скорочення більш ніж на 120 тис. одиниць.

Проведена податкова реформа 2011/2012 р. направлена на стимулювання малого та середнього бізнесу в Україні позитивно вплинула на розвиток підприємницької діяльності фізичних осіб, що підтверджується даними Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, наведеними на рис. 11.1.

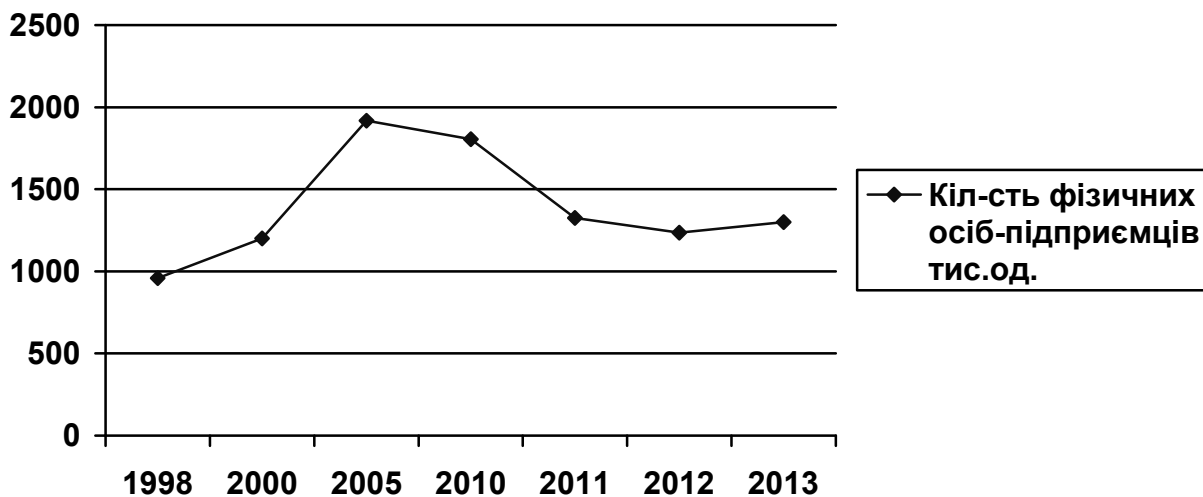


Рис. 11.1 Динаміка кількості зареєстрованих фізичних осіб, що займаються підприємницькою діяльністю в Україні

Правові та економічні засади державної політики у сфері підтримки та розвитку малого підприємництва встановлені Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22 березня 2012 року № 4618-VI, в якому термін «суб'єкт малого підприємництва» вживається у значенні, наведеному в ст. 55 Господарського кодексу України, з урахуванням того, що цей термін охоплює суб'єктів мікропідприємництва. У реальному житті державної підтримки потребують суб'єкти мікропідприємництва - фізичні особи, які отримують значно нижчі доходи ніж ті, що зафіксовані в частині 3 ст. 55 Господарського кодексу України.

Відповідно до глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України фізична особа – підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, установленим главою 1 розділу XIV Податкового кодексу та реєструється платником єдиного податку.

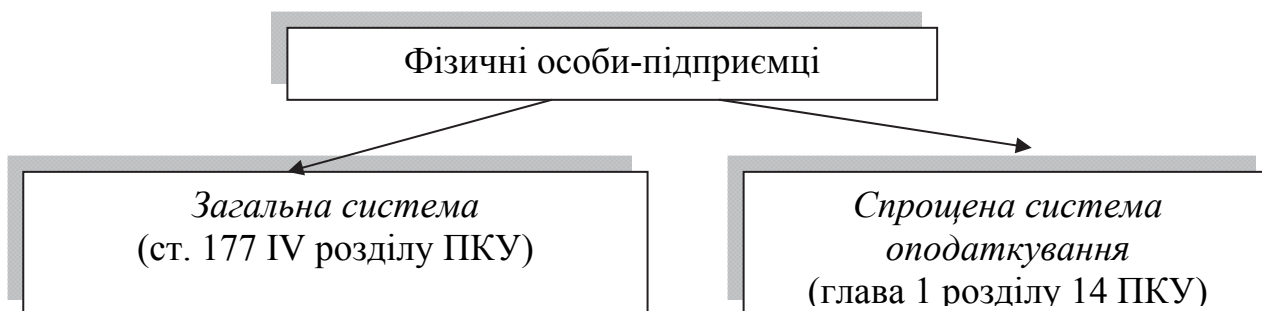


Рис. 11.2 Діючі системи оподаткування фізичних осіб підприємців

Отже, фізична особа – підприємець, що здійснює господарську діяльність, може перебувати як на загальній системі оподаткування своїх доходів, так і на спрощеній.

Спрощена система оподаткування – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, передбачених 1 главою ХІУ розділу Податкового кодексу (п. 291.2 ст. 291 Податкового кодексу України).

Загальна система оподаткування діяльності ФОП має більш складну форму оподаткування для бізнесу з точки зору ведення обліку й складання звітності. Проте вона дозволяє займатися будь-яким незабороненим законом видом діяльності та не має інших обмежень, притаманних спрощеній системі оподаткування (табл. 11.1)

Таблиця 11.1

Переваги і недоліки оподаткування фізичних осіб-підприємців за загальною та спрощеною системою оподаткування

<i>Недоліки загальної системи оподаткування діяльності фізичних осіб - підприємців</i>	
1.	Обов'язкове застосування регістратора розрахункових операцій у разі здійснення готівкових розрахунків (абз.2 п.177.10 ст.177 Податкового кодексу)
2.	Розмір єдиного соціального внеску складає 34,7% від отриманого доходу (прибутку) (п.11 ст.8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 №2464-VI
3.	Обов'язкове ведення Книги обліку доходів і витрат
<i>Переваги загальної системи оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців</i>	
1.	Можливість використовувати необмежену кількість найманих працівників
2.	Необмежений обсяг доходу
3.	Можливість обирати будь-який вид діяльності, не заборонений законом
<i>Недоліки спрощеної системи оподаткування діяльності фізичних осіб - підприємців</i>	
1.	Установлені обмеження за видами діяльності

2.	Діють обмеження чисельності працівників та обсягів доходу
3.	Заборона на проведення розрахунків за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) у негрошовій формі
<i>Переваги загальної системи оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців</i>	
1.	Звільнення від сплати окремих податків, зокрема податку на прибуток, податку на додану вартість (крім юридичних осіб, які обрали ставки єдиного податку 3% або 7%), земельного податку тощо
2.	Надання права вибору сплати ПДВ
3.	Спрощення бухгалтерського обліку та фінансової звітності
4.	Необов'язковість використання реєстраторів розрахункових операцій

Звільнення підприємців – фізичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, від обов'язку використовувати реєстратори розрахункових операцій – це, мабуть, головний позитивний момент у спрощеній системі оподаткування. На відміну від фізосіб – підприємців на загальній системі оподаткування, «спрощенці» сплачують єдиний соціальний внесок у розмірі мінімального страхового внеску. Однак слід зазначити, що сплачувати ЄСВ вони повинні незалежно від того, чи проводиться господарська діяльність, чи отримується ними дохід, чи ні.

Суттєвим недоліком спрощеної системи є також і обмеження щодо окремих видів господарської діяльності.

11.2. Оподаткування підприємницької діяльності фізичних осіб на загальній системі

Оподаткування підприємців на загальній системі регламентовано ст. 177 Податкового кодексу України, яка має назву «Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування».

Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця (п. 177.2 ст. 177 Податкового кодексу України).

Отже, об'єкт оподаткування фізичних осіб – підприємців, що перебувають на загальній системі оподаткування визначається за формулою:

$$\text{ЧД} = \text{ЗД} - \text{Вд}$$

де

ЧД – чистий оподаткований дохід

ЗД – загальний оподаткований дохід

В – документально підтвержені витрати, пов'язані з господарською діяльністю.

Дохід, що враховується при визначенні об'єкта оподаткування на загальній системі оподаткування фізичної особи – підприємця формується за касовим методом. Тобто датою при формуванні загального оподаткованого доходу є дата фактичного надходження коштів на банківський рахунок (до каси) або отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів, тобто застосовується касовий метод.

До складу *загального оподаткованого доходу* зараховується виручка, що надійшла фізичній особі – підприємцю як у грошовій, так і в натуральній формі, а саме:

- 1) виручка у вигляді безготівкових грошових коштів, що надійшли на банківський рахунок чи в готівковій формі безпосередньо підприємцю чи його працівникам на місці здійснення розрахунків (у тому числі відсотки банку);
- 2) виручка в натуральній (негрошовій формі);
- 3) суми штрафів і пені, отримані від інших суб'єктів підприємництва за договорами цивільно-правового характеру за порушення умов договорів та інші доходи, пов'язані із здійсненням підприємницької діяльності.

Відповідно до п. 177.4 ст. 177 Податкового кодексу України до переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать документально підтвержені витрати, що включаються до витрат виробництва (обігу) згідно з розділом III «Податок на прибуток підприємства» Податкового кодексу. Тобто перелік операційних витрат для підприємців - фізичних осіб визначено такий самий, як і для юридичних осіб - платників податку на прибуток (п. 138.4, 138.6 -138.9, пп. 138.10.2 - 138.10.4, п. 138.11 ПКУ). Отже, до складу операційних витрат для фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності входять:

1) собівартість придбаних та реалізованих товарів, з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу;
2) собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг), ураховуючи постійні загальновиробничі витрати;
3) адміністративні витрати;
4) витрати на збут;
5) інші операційні витрати;
6) суми витрат, не віднесені до складу операційних витрат минулих звітних періодів поточного року через помилку, а також втрату, знищення або зіпсуття документів, що підтверджують здійснення витрат, та підтвержені такими документами у звітному податковому періоді

До операційних витрат не включено інші витрати, це: фінансові витрати та інші витрати звичайної діяльності, не пов'язані безпосередньо з виробництвом та реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Таким чином, до складу витрат, що враховуються фізичною особою підприємцем, при визначенні чистого оподаткованого доходу, включаються витрати, які:

1) пов'язані безпосередньо з отриманням доходу (п. 177.2 ст. 177 ПКУ);
2) повинні мати документальне підтвердження (п. 138.10 ст. 138 ПКУ)
3) підтвержені відповідними документами про їх оплату

Фізичні особи – підприємці, що перебувають на загальній системі оподаткування, зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат і мати підтвердні документи щодо походження товару.

Підприємці, які є платниками ПДВ, не включають до своїх доходів і витрат суми ПДВ, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг).

Відповідно до п. 177.1 ст. 177 Податкового кодексу доходи фізичних осіб – підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються за ставками, визначеними в п. 167.1ст. 167 Кодексу (табл. 11.2).

Ставки оподаткування фізичних осіб - підприємців

<i>Доходи</i>	<i>Розмір ставки оподаткування</i>
1) якщо розмір доходу за звітний податковий місяць не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року	15 %
2) якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року	17 % суми перевищення

Наприклад, фізична особа-підприємець Козак П.Р., що знаходиться на загальній системі оподаткування у 3 кварталі поточного року придбала у ТОВ «Веселка» товари на загальну суму 60000,00 грн. (отримана видаткова накладна) та одразу сплатила за придбаний товар. У цьому ж періоді придбані товари були продані покупцю ПП «Каркас» на загальну суму 80000,00 грн. (виписана видаткова накладна). Крім того, ПП «Каркас» 29 вересня поточного року перерахувало на поточний рахунок ФОП грошові кошти за придбаний товар (підтверджується випискою банку). Таким чином, оподаткований дохід фізичної особи-підприємця Козак П.Р. становить 20000,00 грн. (Розрахунок: $80000 - 60000 = 20000$). З урахуванням мінімальної заробітної плати, яка станом на 01.01.2014 р. становить 1218 грн., десятикратний розмір буде становити, 12180,00 грн. (Розрахунок: $1218 \times 10 = 12180$).

Отже, для розрахунку податку необхідно застосовувати дві ставки: 15% до доходу 12180,00 грн., а до суми, що перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати – 7820,00 грн. (Розрахунок: $20000 - 12180 = 7820$) ставку податку у розмірі 17%. Таким чином, грошові зобов'язання підприємця Козак П.Р. з єдиного податку, що підлягає до сплати в місцевий бюджет, буде становити- 3156,40 грн. (Розрахунок: $12180 \times 0,15 + 7820 \times 0,17 = 3156,40$).

Слід зазначити, що фізичні особи, які перебувають на загальній системі оподаткування, відповідно до пп. 177.5.1 п. 177.5 ст. 177 Податкового кодексу України, сплачують авансові платежі які розраховуються ними самостійно, але не менше ніж 100 % річної

суми податку з оподаткованого доходу за минулий рік (у співставних умовах), та сплачують до бюджету по 25 % щокварталу (до 15 березня, 15 травня, 15 серпня і 15 листопада).

При цьому Податковим кодексом передбачено, що остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в річній податковій декларації, та в разі надмірно сплачених сум податку вони підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку або поверненню платнику податку.

Окрім податку на доходи, фізичні особи – підприємці, що перебувають на загальній системі оподаткуваня, відповідно до норм Податкового кодексу України, при наявності об'єктів оподаткування, є платниками податків та зборів (табл. 11.3)

Таблиця 11.3

Перелік податків і зборів, платником яких є фізична особа-підприємець, що знаходиться на загальній системі оподаткування

Види податків і зборів	Податковий кодекс
1) податок на додану вартість;	Розділ У
2) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;	Ст. 265
3) екологічний податок;	Розділ VIII
4) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;	Розділ XVII
5) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;	Розділ VII
6) збір за користування надрами;	Розділ XI
7) плата за землю;	Розділ XIII
8) збір за спеціальне використання води;	Розділ XVI
9) збір за місця для паркування транспортних засобів;	Ст.266
10) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (торговий патент);	Ст.267
11) туристичний збір.	Ст.268

Крім того, фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування за себе нараховують єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) у розмірі 34,7% від суми доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

Тобто, якщо брати приклад фізичної особи підприємця Козак П.Р., у якого в поточному звітному (податковому) періоді оподаткований дохід склав 20000,00 грн., то його єдиний соціальний внесок, що підлягає до сплати, буде становити 6940,00 грн.

При цьому сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, у якому отримано дохід (прибуток) та не більшою від максимального страхового внеску. Тобто залежно від розміру чистого доходу (прибутку) підприємця на загальній системі оподаткування, ЄСВ нараховується в таких розмірах:

1) якщо чистий дохід за місяць складає нуль або підприємець отримав збитки	ЄСВ не нараховується і авансові внески не сплачуються
2) якщо чистий дохід за місяць складає більше нуля і до рівня мінімальної заробітної плати	ЄСВ дорівнює мінімальному страховому платежу (розмір мінімальної заробітної плати за цей місяць множимо на 34,7%). Довідково: з січня до червня 2014 року – 422,65 грн., з липня до вересня – 433,75 грн., з жовтня до грудня – 451,45 грн.
3) якщо чистий дохід (прибуток) за місяць дорівнює від розміру мінімальної заробітної плати до розміру максимальної величини бази нарахування ЄСВ	ЄСВ розраховується як 34,7% від чистого доходу (прибутку)
4) якщо чистий дохід (прибуток) за місяць більше ніж максимальна величина бази нарахування ЄСВ	ЄСВ нараховується в розмірі 34,7% від максимальної величини бази нарахування ЄСВ. Довідково: з січня до червня 2014 року – 7184,98 грн., з липня до вересня – 7373,75 грн., з жовтня до грудня – 7674,60 грн.)

Фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування самі розраховують та подають до органів доходів і зборів звіт з єдиного соціального внеску, один раз на рік до 10 лютого року, наступного за звітним роком.

Протягом року зазначені підприємці сплачують авансові платежі з ЄСВ до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада в розмірі 25 % від річної суми ЄСВ, нарахованого на суму, визначену податковими органами для сплати авансових сум податку на доходи фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності.

За найманих працівників підприємець повинен сплачувати ЄСВ щомісячно не пізніше 20 числа.

11.3. Особливості оподаткування єдиним податком діяльності фізичних осіб-підприємців

Відповідно до п.291.3 ст. 291 Податкового кодексу фізична особа – підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає встановленим вимогам та реєструється платником єдиного податку у визначеному порядку.

Податковим законодавством установлені досить жорсткі обмеження щодо суб'єктів господарювання, які не можуть взагалі бути платниками єдиного податку. Так, починаючи з 2012 року, стати та бути платниками єдиного податку не зможуть фізичні особи-підприємці, які є нерезидентами, а також фізичні особи – резиденти, які здійснюють:

1) діяльність з організації, проведення азартних ігор;
2) обмін іноземної валюти;
3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів у ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин);
4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення;
5) видобуток, реалізацію корисних копалин;
6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України "Про страхування", сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III ПКУ;
7) діяльність з управління підприємствами;
8) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку;
9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;
11) технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005);
12) діяльність у сфері аудиту;

13) надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;
14) страхові (перестрахові) брокери, реєстратори цінних паперів.

Не можуть перебувати на спрощеній системі оподаткування фізичні особи-підприємці, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Крім того, платникам єдиного податку дозволено здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Відповідно до глави 1 розділу XIV ПКУ розмір оподаткування єдиним податком встановлюється залежно від групи, до якої віднесено підприємців. При цьому фізичні особи – підприємці з метою оподаткування єдиним податком їх доходів від провадження підприємницької діяльності розподілено на чотири групи:

<i>Перша група</i>	фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 000 гривень;
<i>Друга група</i>	фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: 1) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; 2) обсяг доходу не перевищує 1 000 000 гривень
<i>Третя група</i>	фізичні особи – підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

	1) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб; 2) обсяг доходу не перевищує 3 000 000 гривень; 3) <u>будь-які види діяльності незаборонені законом</u>
<i>П'ята група</i>	фізичні особи – підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: 1) обсяг доходу не перевищує 20 млн. грн.; 2) кількість найманих осіб не обмежена 3) <u>будь-які види діяльності незаборонені законом</u>

Водночас, фізичні особи – підприємці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005) можуть бути платниками єдиного податку тільки третьої групи (якщо, звісно, відповідають вимогам, установленим для третьої групи).

Для цілей оподаткування єдиним податком та для з'ясування наявності у суб'єкта господарювання права зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування здійснюється визначення обсягів доходу.

Доходом платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця є дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

При цьому до доходу *не включаються* отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності.

Крім того, до суми доходу за звітний період включається сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

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

Датою отримання платником єдиного податку доходу є дата надходження коштів на його розрахунковий рахунок (у касу), дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, дата фактичного отримання платником єдиного податку безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг).

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

До обсягу доходу, що дає право на застосування спрощеної системи, не входять суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону.

При визначенні обсягу доходу, що дає право суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування в наступному податковому (звітному) періоді, не включається дохід, отриманий як компенсація (відшкодування) за рішенням суду за будь-які попередні (звітні) періоди.

Крім того, до обсягу доходу *не включаються*:

❖ податок на додану вартість;
❖ суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
❖ суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
❖ суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
❖ суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, установлених ПКУ, вартість яких була включена до загального оподаткованого доходу фізичної особи – підприємця;

❖ суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, установлених ПКУ;

❖ суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, установлених ПКУ, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

Фізичні особи– підприємці, що застосовують спрощену систему оподаткування, сплачують єдиний податок.

Єдиний податок - це податок, який сплачується фізособами - підприємцями та юридичними особами, які перебувають на спрощеній системі оподаткування.

Єдиний податок передбачає спрощений облік доходів і витрат, а також заміщає собою сплату і розрахунок певної кількості обов'язкових податків і зборів, які сплачуються в Україні. Єдиний податок звільняє їх платників від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

1) податку на прибуток підприємств;

2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цією главою;

3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, зі сплатою податку на додану вартість;

4) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;

5) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;

6) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Отже, при виборі спрощеної системи оподаткування платники податку сплачуватимуть єдиний податок за обраною ставкою (табл. 11.4), замість основних податків (податок на прибуток

підприємств, на доходи фізичних осіб, на додану вартість тощо) та зможуть вести спрощений бухгалтерський облік.

Таблиця 11.4

Ставки єдиного податку для різних груп платників

Групи	Ставки єдиного податку	
	основні	додаткові
1	1% – 10% МЗП на місяць	<p>15 %</p> <p>до:</p> <p>1) суми перевищення граничного обсягу доходу для 1-3 груп та для 5 групи;</p> <p>2) доходу, від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника ЄП;</p> <p>3) доходу, отриманого при застосуванні інш. способу розрахунків, ніж грошовий;</p> <p>4) доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, що не дають права застосовувати спрощену систему</p>
2	2% – 20% МЗП на місяць	
3	3 % від доходу для платників ПДВ	
	5 % від доходу для неплатників ПДВ	
5	5 % від доходу для платників ПДВ	
	7% від доходу для неплатників ПДВ	

Довідково: станом на 01.01.2014р. розмір мінімальної заробітної плати встановить 1218,00 грн.

З урахуванням розміру мінімальної заробітної плати на 01.01.2014р. єдиний податок для платників першої групи буде складати від 12,18 грн. до 121,80 грн., а для платників другої групи від 24,36грн. до 243,60 грн.

Отже, відповідно до ч. 293.1 ст. 293 Податкового кодексу України ставки єдиного податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки – для першої та другої групи платників податку) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року або у відсотках до доходу (відсоткові ставки для платників третьої та п'ятої групи).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць.

Так, наприклад, у Київському районі м. Одеса за інформацією податкових органів у 2014 році ставки єдиного податку в грошовому вираженні складають: для платників єдиного податку 1 групи – 121 грн. 80 коп.; для платників єдиного податку 2 групи – 243 грн. 60 коп.

Варто відзначити, що відповідно до Указу Президента «Про спрощену систему оподаткування» ставка єдиного податку для фізичних осіб-підприємців залежно від виду діяльності становила від 20 до 200 гривень на місяць. Тобто, у вартісному розмірі ставки для фізичних осіб-підприємців змінились не суттєво, проте була зроблена прив'язка до мінімальної заробітної плати, що означає, що фіксована ставка єдиного податку буде з року в рік зростати разом із зростанням розміру мінімальної зарплати.

Слід звернути увагу, що несплата (неперерахування) фізичною особою – платником податку авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені Податковим кодексом України, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку.

11.4. Особливості оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів)

Основним нормативно-правовим актом, що регулює питання оподаткування доходу нотаріуса, є Податковий кодекс України. У ньому приватний нотаріус розглядається як самозайнята особа.

Самозайнята особа – це платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності (ч. 1 п. 14.1.226. ст.14 Податкового кодексу України)

Тобто самозайнята особа - це платник податку, який самостійно здійснює незалежну професійну діяльність. Ураховуючи той факт, що державний нотаріус, крім загального статусу нотаріуса, має також правове положення працівника юридичної особи - державної нотаріальної контори, до самозайнятих осіб слід відносити тільки приватних нотаріусів.

Згідно з підпунктом 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПКУ самозайнята особа – платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою - підприємцем та використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб.

Оподаткування доходів фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність здійснюється відповідно до положень статті 178 Розділу IV „Податок на доходи фізичних осіб” Податкового кодексу України.

У пункті 178.1 статті 178 ПКУ зазначено, що особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати свідоцтво про таку реєстрацію згідно зі статтею 65 цього Кодексу.

Відповідно до абзацу другого пункту 65.1 статті 65 ПКУ фізичні особи, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, протягом 10 календарних днів після такої реєстрації зобов'язані стати на облік в органі державної податкової служби за місцем свого постійного проживання.

Пунктом 178.2 статті 178 ПКУ передбачено, що доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставками, визначеними в пункті 167.1 статті 167 цього Кодексу, тобто за ставкою 15 відсотків бази оподаткування, а в разі перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 відсотків суми перевищення.

Оподатковуваним доходом є сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності (пунктом 178.3 статті 178 ПКУ)

Отже, для обчислення суми податку необхідно вирахування суми чистого доходу нотаріуса за рік, а також за місяць.

Тому правильним виглядає обчислення податку в такій послідовності:

по-перше, обраховується сума чистого доходу за календарний рік, для чого обчислюється загальний дохід за рік, а від отриманої суми віднімається сума понесених нотаріусом витрат за рік (що є документально підтвердженими);

по-друге, обраховується сума отриманого чистого доходу за календарний місяць, для чого отриману суму чистого доходу за рік необхідно поділити на дванадцять місяців;

в-третьє, якщо сума чистого доходу за місяць перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року, то сплачується податок за ставкою 17 процентів, якщо ні - то за ставкою 15 процентів.

Важливо зазначити, що обрахування суми витрат приватного нотаріуса також має свої особливості. Зокрема, в узагальнюючі консультації податкових органів щодо витрат приватних нотаріусів зазначено, що необхідно при оподаткуванні доходів приватних нотаріусів за звітний податковий період ураховувати документально підтверджені обов'язкові витрати, пов'язані з організацією їх роботи:

✓ користування приміщенням (орендна плата, платежі за надання комунальних послуг та інші обов'язкові платежі), яке є робочим місцем приватного нотаріуса (ст. 25 Закону України «Про нотаріат»);
✓ користування телефонним зв'язком;
✓ одержання спеціальних бланків нотаріальних документів, книг обліку та реєстрів, необхідних у роботі нотаріуса;
✓ виготовлення печаток та штампів, а також їх заміну (ст. 26 Закону України «Про нотаріат»);
✓ укладання договору службового страхування або внесення страхової застави (ст. 28 Закону України «Про нотаріат»);
✓ придбання канцелярського приладдя;
✓ оплату інформаційно-технічних послуг щодо користування державними реєстрами, що діють у системі нотаріату;
✓ модернізацію та обслуговування комп'ютерної та копіювальної техніки, придбання комплектів картриджів;
✓ оплату праці найманих працівників за трудовими угодами;

✓ сплату нотаріусами внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
✓ придбання офіційних видань, рекомендованих Міністерством юстиції України, проходження навчання з підвищення професійного рівня;
✓ використання електронної бази законодавства. Зазначеним листом визначено вичерпний перелік витрат, які нотаріус може враховувати при обчисленні податку на доходи.

Зазначені витрати враховуються за звітний податковий період (рік) та не переносяться на наступний звітний податковий період (рік). Окрім того, основним критерієм для обґрунтування витрат, що зменшують дохід для визначення об'єкта оподаткування, є їх належність та необхідність для провадження незалежної професійної діяльності.

У разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат. Для визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб розраховується середньомісячний оподатковуваний дохід.

Під час виплати суб'єктами господарювання - податковими агентами, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується в разі надання такою фізичною особою копії свідоцтва про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця.

Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності та подавати податкову декларацію за результатами звітного року відповідно до цього розділу у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб, тобто до 1 травня року, що настає за звітним.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником податку самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації.

При цьому до 1 серпня року, що настає за звітним, самозайнята особа зобов'язана самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій податковій декларації (стаття 179.7 ПКУ).

Згідно з п. 178.4 ПК України нотаріуси подають податкову декларацію за результатами звітного року відповідно до розділу IV ПК України у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб. Порядок подання річної декларації передбачено ст. 179 ПК України, а граничний строк для подання – пп. 49.18.4 ПК України.

Щодо оподаткування доходів фізичних осіб, які займаються незалежною адвокатською діяльністю

Правові засади організації і діяльності адвокатури та здійснення адвокатської діяльності в Україні регулюються Законом України від 05 липня 2012 року № 5076 „Про адвокатуру та адвокатську діяльність” (далі – Закон № 5076), статтею 1 якого визначено, що адвокат – це фізична особа, яка здійснює адвокатську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом.

Адвокатською діяльністю визнається незалежна професійна діяльність адвоката зі здійснення захисту, представництва та надання інших видів правової допомоги клієнту.

До інших видів правової допомоги належать види адвокатської діяльності з надання правової інформації, консультацій та роз'яснень з правових питань, правового супроводу діяльності клієнта, складення заяв, скарг, процесуальних та інших документів правового характеру, спрямованих на забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів клієнта, недопущення їх порушень, а також на сприяння їх відновленню в разі порушення (підпункт 6 пункту 1 статті 1 Закону № 5076).

Отже, фізична особа, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем у межах такої адвокатської діяльності. При цьому чинним законодавством не заборонено фізичній особі, яка здійснює незалежну адвокатську діяльність, бути підприємцем та здійснювати іншу підприємницьку діяльність, не заборонену законом.

Таким чином, на сьогодні серед юристів, які є самозайнятими особами та займаються приватною фаховою практикою, найбільш поширені три способи провадження діяльності, зокрема:

1) як приватні підприємці, які перебувають на спрощеній системі оподаткування (для тих, у кого виручка не перевищує 500 тис. гривень за рік);

2) як приватні підприємці, які перебувають на загальній системі оподаткування;

3) як адвокати які здійснюють незалежну професійну діяльність.

Із перерахованих трьох способів оподаткування фахової юридичної діяльності розглянемо другу та третю моделі оподаткування ведення приватного юридичного бізнесу самозайнятими особами, як приватних підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування, та адвокатів, які у розумінні Податкового кодексу вважаються особами, що провадять незалежну професійну діяльність.

Таблиця 11.5

Відмінності та переваги при оподаткуванні адвокатів та приватно практикуючих юристів

Відмінності		
	<i>приватні підприємці</i> (загальна система оподаткування)	<i>адвокати</i> (особи, що провадять незалежну професійну діяльність)
Постановка на облік	1) протягом 1 робочого дня з дня отримання відомостей від державного реєстратора або заяви фізичної особи (п. 6.5. Наказу ДПА № 979); 2) відомості від державного реєстратора подаються протягом 1 робочого дня з дня державної реєстрації (частина 5 статті 43 Закону №755-IV)	1) протягом 1 робочого дня з дня отримання заяви фізичної особи (пп. 6.9.3. Наказу ДПА № 979); 2) заява про реєстрацію має бути подана протягом 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію (пп. 6.9.1. Наказу ДПА № 979)
Об'єкт оподаткування	чистий оподатковуваний дохід, (п. 177.2. ПК України)	сукупний чистий дохід (п. 178.3. ПК України)

Склад витрат	<p>1) документально підтверджені витрати, що включаються до витрат виробництва (обігу) згідно з розділом III цього Кодексу (п.177.4. ПК України);</p> <p>2) у складі витрат не можуть бути відображені витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи - підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи - платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації) (пп. 139.1.12. ПК України)</p>	<p>1) документально підтверджені витрати, необхідні для провадження певного виду незалежної професійної діяльності;</p> <p>2) у разі неотримання свідоцтва особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат (п.178.3. ПК України);</p> <p>3) у складі витрат можуть бути відображені витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи - підприємця, що сплачує єдиний податок.</p>
Порядок подання звітності	<p>1) податкова декларація за базовий податковий період, що дорівнює календарному місяцю, про загальні суми доходів, що нараховані (виплачені, надані) на користь платників податку, і загальні суми податку на доходи фізичних осіб, що утримані з цих доходів, а також обсяги перерахованого податку до бюджету (обов'язкова для осіб, які мають статус податкових агентів, абзац «д» п. 176.2 ПК України);</p> <p>2) податкова декларація за календарний квартал або календарне півріччя протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя) (пп. 49.18.2 ПК України);</p>	<p>1) податкова декларація за базовий податковий період, що дорівнює календарному місяцю, про загальні суми доходів, що нараховані (виплачені, надані) на користь платників податку, і загальні суми податку на доходи фізичних осіб, що утримані з цих доходів, а також обсяги перерахованого податку до бюджету (обов'язкова для осіб, які мають статус податкових агентів, абзац «д» п. 176.2 ПК України);</p> <p>2) податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (пп. 49.18.2 та абзац «б» п. 176.2 ПК України, форма розрахунку затверджена Наказом ДПА України № 1020 від 24.12.2010 р.);</p>

<p style="text-align: center;">Порядок подання звітності</p>	<p>3) податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (пп. 49.18.2 та абзац «б» п. 176.2 ПК України, форма розрахунку затверджена Наказом ДПА України № 1020 від 24.12.2010 р.);</p> <p>4) податкова декларація за результатами календарного року, у якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року</p>	<p>3) податкова декларація за результатами календарного року до 1 травня, що настає за звітним роком (пп.49.18.4 та п.178.4 ПК України)</p>
<p style="text-align: center;">Порядок сплати податку</p>	<p>1) авансові платежі розраховуються підприємцем самостійно, але не менш як 100 відсотків річної суми податку з оподаткованого доходу за минулий рік (у співставних умовах), та сплачуються до бюджету по 25 відсотків щокварталу (до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада) (пп. 177.5.1 ПК України);</p> <p>2) остаточний розрахунок податку за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в річній податковій декларації, з урахуванням сплаченого ним протягом року податку на доходи та суми плати за торговий патент (пп. 177.5.3 ПК України).</p>	<p>1) остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації (п. 178.7 ПК України);</p> <p>2) сплачується самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, у сумі, зазначеній у поданій податковій декларації (п. 179.7 ПК України)</p>

Порядок сплати податку	Надмірно сплачені суми податку підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку або поверненню платнику податку в порядку, передбаченому ПК України.	
Однаково		
Облік доходів та витрат	1) зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат та мати підтверджуючі документи щодо походження товару (п.177.10. ПК України)	1) зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності (п.178.6. ПК України).
Податкові ставки	1) 15 відсотків бази оподаткування; 2) 17 відсотків суми перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року	1)15 відсотків бази оподаткування; 2)17 відсотків суми перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року (п. 167.1 та п. 178.2 ПК України)

Отже, який податковий режим кращий? При відповіді на це запитання необхідно враховувати два аспекти:

по-перше, статус адвоката порівняно із фізичною особою - підприємцем надає певні переваги фахівцю при застосуванні положень Закону України «Про адвокатуру» та Господарського процесуального кодексу України;

по-друге, наявність відмінностей, установлених ПК України, для цих двох режимів оподаткування, зокрема щодо:

- визначення витрат, які можуть бути враховані у зменшення доходу, отриманого від здійснення діяльності;
- подання декларацій;
- порядку та строків сплати податку з доходів фізичних осіб є вагомими аргументами на користь обрання податкового режиму оподаткування доходів як самозайнятої особи, що провадить незалежну професійну діяльність.

Відповідно до частини другої статті 8 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI єдиний внесок не входить до системи оподаткування й податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску.

Розмір єдиного соціального внеску як для фізичних осіб – підприємців, так і адвокатів, що провадять незалежну професійну діяльність, становить 34,7% бази нарахування (чистий дохід, який є базою оподаткування для податку на додану вартість) й обмежений максимальною величиною бази нарахування єдиного соціального внеску, що становить 15 прожиткових мінімумів працездатних осіб.

Основні терміни і поняття

Спрощена система оподаткування

Єдиний податок

Чистий оподаткований дохід

Самозайнята особа

Незалежна професійна діяльність

Доходи

Витрати

Податкова звітність

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Які суб'єкти господарювання – фізичні особи – підприємці можуть стати платниками єдиного податку?
2. Хто не може бути платником єдиного податку?
3. Які ставки єдиного податку передбачені для фізичних осіб – підприємців?
4. За яких умов фізичні особи - підприємці можуть бути платниками єдиного податку першої групи?
5. За яких умов фізичні особи - підприємці можуть бути платниками єдиного податку другої групи?
6. За яких умов фізичні особи - підприємці можуть бути платниками єдиного податку третьої групи?
7. За яких умов фізичні особи - підприємці можуть бути платниками єдиного податку п'ятої групи?
8. Які види послуг розуміються під «побутовими послугами населенню», які надаються фізичними особами-підприємцями платниками єдиного податку першої та другої груп?
9. Як фізичній особі - підприємцю відмовитись від застосування спрощеної системи оподаткування?

10. Яким чином буде оподатковуватись дохід фізичної особи - підприємця - платника єдиного податку першої або другої групи, отриманий від суб'єкта господарювання (не платників єдиного податку) у звітному році за роботи (послуги), виконані минулого року та чи може такий платник далі перебувати на першій або другій групі платників ЄП?

11. Які дії фізичної особи - підприємця – платника єдиного податку у разі перевищення обсягу доходу, визначеного для платника єдиного податку відповідної групи?

12. Чи може фізична особа – підприємець як платник єдиного податку здійснювати виробництво та продаж ювелірних виробів?

13. У яких випадках та у які строки фізична особа-підприємець - платник єдиного податку зобов'язаний перейти на сплату інших податків і зборів?

14. Що є об'єктом оподаткування фізичної особи – підприємця на загальній системі оподаткування?

Тестові завдання

1. Види діяльності, які фізична особа-підприємець платник 3 групи єдиного податку має право здійснювати:

- А) оптова торгівля непродовольчими товарами;*
- Б) аудиторські послуги;*
- В) послуги з надання в оренду земельних ділянок площею понад 0,2 га;*
- Г) послуги з інформатизації.*

2. Види діяльності, які фізична особа-підприємець платник 1 групи єдиного податку має право здійснювати:

- А) будівельні послуги;*
- Б) діяльність у сфері ресторанного господарства ;*
- В) послуги з надання в оренду житлових приміщень загальною площею понад 100 кв. м;*
- Г) роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках.*

3. Група платників єдиного податку, що має право обрати фізична особа-підприємець, яка здійснює господарську діяльність з ремонту автотранспортних засобів та надає зазначені послуги

безпосередньо фізичним особам, при цьому оплату за виконані роботи отримує від страхової компанії:

- А) 1 група;
- Б) 2 група;
- В) 3 група;
- Г) 5 група.

4. Строк сплати єдиного податку фізичною особою-підприємцем третьої групи:

- А) протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал;
- Б) протягом 20 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал;
- В) протягом 5 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал;
- Г) протягом 20 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) місяць.

5. Строк сплати єдиного податку фізичною особою-підприємцем першої та другої груп:

- А) шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 10 числа (включно) поточного місяця;
- Б) шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 05 числа (включно) поточного місяця;
- В) шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця;
- Г) шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 30 числа (включно) поточного місяця.

6. Останній податковий період для фізичної особи-підприємця в разі зміни податкової адреси:

- А) вважається період, у якому прийнято рішення надати до органу державної податкової служби заяву щодо зміни податкової адреси;
- Б) вважається період, у якому подано до органу державної податкової служби заяву щодо зміни податкової адреси.
- В) вважається період, у якому змінено податкову адресу;
- Г) вважається період протягом 5 днів, у якому подано до органу державної податкової служби заяву щодо зміни податкової адреси.

7. *Відповідальність, що передбачена для платників єдиного податку фізичних осіб-підприємців за несвоєчасну сплату авансового внеску єдиного податку:*

А) накладення штрафу в розмірі 50 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до Податкового кодексу України;

Б) накладення штрафу в розмірі 10 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до Податкового кодексу України;

В) накладення штрафу в розмірі 30 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до Податкового кодексу України;

Г) накладення штрафу в розмірі 20 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до Податкового кодексу України.

8. *Фізичні особи-підприємці платники єдиного податку застосовують реєстратори розрахункових операцій якщо вони є:*

А) платниками єдиного податку першої - третьої та п'ятої груп;

Б) платниками єдиного податку першої та другої груп;

В) платниками єдиного податку третьої та п'ятої груп;

Г) немає правильної відповіді.

9. *Дані, що зазначаються платником єдиного податку фізичною особою – підприємцем на титульній сторінці книги обліку доходів або книги обліку доходів та витрат:*

А) ФІО фізичної особи-підприємця; номер облікової картки; місце здійснення діяльності; місце проживання;

Б) ФІО фізичної особи-підприємця; номер облікової картки; місце здійснення діяльності;

В) ФІО фізичної особи-підприємця; номер облікової картки; місце здійснення діяльності; місце проживання; номер телефону;

Г) немає правильної відповіді.

10. *Фізична особа – підприємець платник єдиного податку:*

А) може здійснювати зовнішньоекономічну діяльність як на території України, так й за її межами;

Б) не може здійснювати зовнішньоекономічну діяльність як на території України, так й за її межами;

В) може здійснювати зовнішньоекономічну діяльність як на території України, так й за її межами за умови, що ним не здійснюються види діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;

Г) немає правильної відповіді.

11. Витрати у вигляді вартості ремонту та обслуговування орендованих основних засобів фізичної особи-підприємця на загальній системі оподаткування:

А) включаються до складу витрат фізичної особи – підприємця;

Б) не включаються до складу витрат фізичної особи – підприємця;

В) включаються на 50% до складу витрат фізичної особи – підприємця;

Г) включаються на 30% до складу витрат фізичної особи – підприємця.

12. Об'єктом оподаткування фізичної особи-підприємця на загальній системі оподаткування є:

А) чистий оподатковуваний дохід;

Б) чистий дохід;

В) тільки дохід;

Г) немає правильної відповіді.

13. Витрати фізичної особи-підприємця, що знаходиться на загальній системі оподаткування, пов'язані з придбанням літератури, передплатою спеціалізованих періодичних видань, а також оплатою Інтернет – послуг:

А) включаються до витрат фізичної особи - підприємця на загальній системі оподаткування без їх документального підтвердження;

Б) не включаються до витрат фізичної особи - підприємця на загальній системі оподаткування;

В) включаються до витрат фізичної особи - підприємця на загальній системі оподаткування тільки за умови, інформаційного забезпечення господарської діяльності фізичної особи – підприємця та їх документального підтвердження;

Г) включаються 2% до витрат фізичної особи - підприємця на загальній системі оподаткування тільки за умови, інформаційного забезпечення господарської діяльності фізичної особи – підприємця та їх документального підтвердження.

ТЕМА 12. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

12.1. Податкова політика у сфері малого підприємництва (малих підприємств).

12.2. Оподаткування юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва на спрощеній системі.

12.3. Зарубіжний досвід оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

12.1. Податкова політика у сфері малого підприємництва

В умовах економічної кризи та задля виходу з неї першочерговим є забезпечення зростання виробництва, зниження рівня інфляції, скорочення безробіття та досягнення стабільного розвитку економіки. Для здійснення цих цілей необхідна виважена податкова політика, яка буде спрямована на стимулювання розвитку суб'єктів підприємницької діяльності, а зокрема малого підприємництва, що є локомотивом європейської економіки. Варто зазначити, що особливе місце в податковій політиці займає політика щодо малого підприємництва.

Податкова політика у сфері малого підприємства реалізується через систему оподаткування юридичних осіб суб'єктів малого бізнесу, яка у своєму розвитку за роки незалежності України пройшла чотири етапи.

Перший етап (1991–1993 рр.) – це початок формування державної політики підтримки малого підприємництва, прийняття Верховною Радою Закону України «Про підприємництво» від 07.02.1991 р. № 698-ХІІ, утворення Державного комітету України по сприянню малим підприємствам і підприємництву та схвалення Урядом Програми державної підтримки підприємництва.

Важливим кроком у стимулюванні розвитку суб'єктів малого підприємництва стало прийняття Закону України «Про систему оподаткування» (1991 р.), Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» (прийнятий у лютому 1992 р.). Останнім законом були передбачені пільги малим підприємствам у сфері промисловості, сільського господарства та будівництва. Так, протягом першого року такі підприємства сплачували податок з доходу в розмірі 25 %, другого – 50 %, третього – 75 % загальної

ставки, за умови, що кошти були спрямовані на будівництво, оновлення й освоєння нової техніки, формування статутного фонду. Наприклад, звільнявся від оподаткування дохід підприємств, одержаний від виробництва сільськогосподарської продукції, за винятком продукції квітково-декоративного рослинництва та звіроводства.

Однак напрямок стимулюючої податкової політики у сфері малого підприємництва з прийняттям Декрету Кабінету міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» (12.1992–04.1993 рр.) почав змінюватись. Цим Декретом були внесені певні зміни і передбачалася, у перший рік роботи, для виробників промислової продукції та товарів для населення, підприємств побутової сфери, ремонтних, будівельних, наукових, навчальних закладів та охорони здоров'я, сплата податку в розмірі 50 % від ставки. Крім того, у грудні 1992 р. був прийнятий Декрет Кабінету міністрів України «Про податок на додану вартість» (26.12.1992 р. - 03.04.1994 р.) яким було впроваджено податкову модель з величезним ПДВ (базова ставка 28%), який обчислювався як податок з обігу, що спричинило вимивання обігових коштів у суб'єктів малого підприємництва.

Другий етап (1994-1998) податкової політики у сфері малого підприємництва можна охарактеризувати як стримуючий. З прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (28.12.1994 р.) оподаткування малого підприємництва здійснювалось на загальних підставах. Ставка податку на прибуток підприємств у цей становила 30%. З квітня 1994р. вступив у силу Закон України «Про податок на додану вартість» (03.04.1994 р.), базова ставка податку становила 20%. Цим законом пільг для малого підприємництва практично не передбачалось. Існуванням, у цей період, досить жорсткої податкової політики у сфері малого підприємництва із частими змінами податкового законодавства, не стимулювало подальший розвиток підприємництва .

Третій етап (1999-2011) податкової політики у сфері малого підприємництва характеризується запровадженням альтернативної системи оподаткування, шляхом прийняття Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» (03.07.1998 р.). Відповідно до указу суб'єкти підприємницької діяльності - юридичні особи, які

перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, мали право самостійно обирати одну з таких ставок єдиного податку:

✓ 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України «Про податок на додану вартість»;

✓ 10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Крім того, вони звільнялись від сплати: податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; збору на спеціальне використання природних ресурсів; збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збору до Державного інноваційного фонду; збору на обов'язкове соціальне страхування; відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; комунального податку; податку на промисел; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів; внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення; плати за патенти згідно із Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

Такі законодавчі ініціативи в податковій політиці викликали позитивну реакцію суб'єктів малого підприємництва, і в 1999 р. спостерігався пік переходу малих підприємств із загальної системи оподаткування на новостворені альтернативи, а саме – темп їх приросту у 1999 р. склав 13,7. Значно зросла не лише їхня кількість, але й обсяги виробництва, кількість зайнятих у цій сфері.

Однак на початку 2003 р. податкова політика знову змінюється. Так, у липні 2003 р. було прийнято Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», яким було передбачено сплату внесків до фондів соціального страхування і підприємствами малого бізнесу. З 2003 р. темпи зростання кількості малих підприємств порівняно з попереднім роком мають помітну тенденцію до зниження з 107,5 % у 2003 р. до 103,9 % у 2004 та 2005 рр. Починаючи з 2005 року, відбуваються стрибкоподібні зміни темпів приросту малих підприємств: з 4,1 % до 2,5 % (2005-2008 рр.).

Слід зауважити, що загальне погіршення економічної кон'юнктури у 2008/2009 рр., припинення кредитування малого бізнесу, девальвація української гривні негативно вплинули на малий бізнес, призвели до різкого скорочення обсягів реалізації з 701634,6 млн. грн. до 657643,6 млн. грн. за всіма суб'єктами малого підприємництва.

У 2011р. було прийнято Податковий кодекс, згідно з перехідних положень якого зберігалася дія Указу Президента про спрощену систему оподаткування, з урахуванням окремих положень про порядок справляння окремих податків і зборів.

Четвертий етапу (2012 – до сьогодні) податкової політики характеризується лібералізацією. Так, суттєво збільшились граничні суми доходу для переходу на єдиний податок, знижені ставки єдиного податку та інше. Разом з тим, зміни в податковій політиці у сфері малого підприємництва, які відбулися з прийняттям податкового кодексу, мають як переваги, так і недоліки (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

Позитивні та негативні наслідки Податкового кодексу для розвитку малого бізнесу

<i>Позитивні аспекти змін</i>
1) Дозволено відносити до складу витрат платниками податку на прибуток, собівартість товарів (робіт, послуг) «спрощенців»
2) Збільшена сума річних доходів, для юридичних осіб для 4 групи до 5 млн. грн., а для 6 групи платників до 20 млн. грн.
3) Збільшена середньооблікова кількість працівників до 50 осіб для 4 групи платників, а для 6 групи обмеження не встановлені
<i>Негативні аспекти змін</i>
1) Розширення обмеження видів діяльності п. 291.5 ст. 291 ПКУ
2) Юридичні особи 4 та 6 групи зобов'язані вести спрощений облік доходів та витрат з урахуванням положень пункту 44.2 статті 44 ПКУ, згідно з п.296.1.3 ст. 296 ПКУ
3) Розширені права податківців на анулювання свідоцтв платника єдиного податку тощо
4) Обов'язкове використання касових апаратів у випадках перерахованих у ст. 9 Закону про РРО або у Переліку №1336
5) Подвійні ставки єдиного податку у разі: <ul style="list-style-type: none"> а) при перевищенні граничного обсягу виручки – із суми перевищення; б) при не грошових розрахунках до суми доходу, отриманого в не грошовій формі; в) при заборонених видах діяльності до суми доходу, отриманого від видів діяльності, заборонених на єдиному податку

Розглянемо більш детально окремі аспекти змін. Так, відповідно до п. 291.5 ст. 291 Податкового кодексу України, не можуть бути платниками єдиного податку: юридичні особи, які здійснюють:

1) діяльність з організації, проведення азартних ігор
2) обмін іноземної валюти;
3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів у ємностях до 20 літрів);
4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення;
5) видобуток, реалізацію корисних копалин;
6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України «Про страхування», сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III ПКУ;
7) діяльність з управління підприємствами;
8) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку;
9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів (пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПКУ).

Окрім того, не можуть бути платниками єдиного податку:

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

– реєстратори цінних паперів (пп. 291.5.4 п. 291.5 ст. 291 ПКУ); суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків (пп. 291.5.5 п. 291.5 ст. 291 ПКУ);

– представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку (пп. 291.5.6 п. 291.5 ст. 291 ПКУ);

– юридичні особи – нерезиденти (пп. 291.5.7 п. 291.5 ст. 291 ПКУ); суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про

реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (пп. 291.5.8 п. 291.5 ст. 291 ПКУ).

12.2. Оподаткування юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва на спрощеній системі

Юридичні особи, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, звільняються, відповідно до п. 297.1 ст. 297 Податкового кодексу, від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- податку на прибуток підприємств;
- податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується, зокрема, юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 ст. 293 ПКУ;
- земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;
- збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Разом з тим, спрощена система оподаткування юридичних осіб передбачає заміну окремих податків і зборів, від яких звільняється юридична особа на єдиний податок.

Єдиний податок – це встановлений державою консолідований податок для визначеної частини юридичних осіб, який замінює справляння певної сукупності передбачених законодавством податків і зборів та зараховується до місцевих бюджетів, характеризується добровільністю обрання платниками його сплати та має на меті спрощення оподаткування доходів цих суб'єктів підприємницької діяльності.

Отже, єдиний податок є прямим, місцевим податком, що сплачується юридичними особами, які відповідають критеріям, установленим податковим законодавством.

Об'єктом його оподаткування є дохід, порядок визначення якого передбачено ст.292 Податкового кодексу.

Доходом платника єдиного податку для юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі (пп. 292.1.1 п .292.1 ст. 292 ПКУ)

До складу доходу юридичної особи – платника єдиного податку включаються такі доходи:

- 1) сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг) (п. 292.3 ст. 292 ПКУ);
- 2) дохід при продажу основних засобів, у вигляді позитивного значення між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, за мінусом їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу (п. 292.2 ст. 292 ПКУ);
- 3) сума отриманої винагороди повіреного (агента), у разі надання платника єдиного податку – юридичною особою послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами (п. 292.4 ст. 292 ПКУ);
- 4) вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг) (пп. 292.3 ст. 292 ПКУ);
- 5) вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) (пп. 292.3 ст. 292 ПКУ);
- 6) дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, установленим Національним банком України на дату отримання такого доходу (п. 292.5 ст. 292 ПКУ)

Наприклад, ТОВ «Світанок», що перебуває на спрощеній системі оподаткування і є платником єдиного податку 4 групи та не є платником податку на додану вартість. За звітний податковий період отримало аванс у розмірі – 10 тис. грн. відповідно до підписаного

договору з підприємством «Зоря» та отримало оплату за поставлену продукцію нерезиденту в розмірі 20 тис. дол. США (курс НБУ на дату отримання становив 11,5 грн. за 1 дол. США, а на останній день звітного періоду курс НБУ змінився та становив 12,00 грн. за 1 дол. США). Крім того, сума кредиторської заборгованості ТОВ «Світанок», за якою минув строк позовної давності, становила 15000,00 грн. За договором комісії товариством отримано винагороду у розмірі - 12,00 тис. грн. За звітний період ТОВ «Світанок» поставило ПП «Місяць» готову продукцію, власного виробництва на суму – 60,0 тис. грн. та оплатило за виробничі запаси – 35,0 тис. грн. Отже, за звітний податковий період, дохід ТОВ «Світанок», що враховується при визначенні єдиного податку, становитиме 267,0 тис. грн. (Розрахунок:

$$10000,0+(20000,0\times 11,5)+15000,0+12000,0=267000,00).$$

Разом з тим, відповідно до п. 292.10 ст. 292 Податкового кодексу не є доходом юридичної особи – платника єдиного податку суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону.

Крім того, до складу доходу, визначеного цією статтею, не включаються:

1) суми податку на додану вартість;
2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
5) суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) - платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, установлених ПКУ, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств;
7) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, установлених ПКУ;
8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;
9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, установлених ПКУ, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;
10) дивіденди, отримані платником єдиного податку - юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПКУ.

Окрім того, при визначенні обсягу доходу, що дає право суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування в наступному податковому (звітному) періоді, не включається дохід, отриманий як компенсація (відшкодування) за рішенням суду за будь-які попередні (звітні) періоди (п. 292.15 ст. 292 Податкового кодексу).

Важливим чинником у визначенні об'єкта оподаткування єдиним податком юридичних осіб є дата отримання доходу.

Дата отримання доходу платником єдиного податку - юридичною особою – це дата надходження коштів на поточний рахунок (у касу) платника єдиного податку та дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності і дата фактичного отримання платником єдиного податку безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг) (п. 292.6 ст. 292 ПКУ).

Однак у разі здійснення юридичною особою – платником єдиного податку, торгівлі товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України, датою отримання доходу вважається дата продажу таких жетонів,

карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України.

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

Якщо юридичні особи – платники податку – є учасниками зовнішньоекономічної діяльності і отримують валютну виручку, дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, установленим Національним банком України на дату отримання такого доходу.

Відповідно до п. 293.3 ст. 293 Податкового кодексу України для платників єдиного податку 4 та 6 групи, тобто для юридичних осіб установлені ставки єдиного податку наведені в таблиці 12.2.

Таблиця 12.2

Ставки єдиного податку для юридичної особи

Групи	Види діяльності	Ставки податку:	
		основні	додаткові
Четверта група	Будь-які види діяльності, крім тих, що заборонені платникам єдиного податку	3 % від доходу для платників ПДВ	Подвійний розмір ставок (6 % або 10 % відповідно) від: а) суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 4 п. 291.4 ПКУ; б) доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий; в) доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування
		5 % від доходу для не платників ПДВ	
Шоста група		5 % від доходу для платників ПДВ	Подвійний розмір ставок (14 % або 20 % відповідно) від: а) суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 6 п. 291.4 ПКУ; б) доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий; в) доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування
		7 % від доходу для не платників ПДВ	

Ставка єдиного податку, визначена для юридичних осіб четвертої групи у розмірі 3 відсотки, може бути обрана, відповідно до п. 4 п. 293.8 ст. 293 Податкового кодексу, якщо:

- | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| а) суб'єктом господарювання, який зареєстрований платником податку на додану вартість відповідно до розділу V ПКУ, у разі переходу ним на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу; |
| б) платником єдиного податку, який зареєстрований платником податку на додану вартість відповідно до розділу V ПКУ, у разі добровільної зміни ставки єдиного податку шляхом подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися нова ставка; |
| в) суб'єктом господарювання, який не зареєстрований платником податку на додану вартість, у разі його переходу на спрощену систему оподаткування шляхом реєстрації платником податку на додану вартість відповідно до розділу V ПКУ і подання заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, у якому здійснено реєстрацію платником податку на додану вартість; |

У разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі *сплачуються* платником єдиного податку на загальних підставах відповідно до закону (п. 297.2 ст. 297 ПКУ).

Платник єдиного податку виконує передбачені ПКУ функції *податкового агента* у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах (п. 297.3 ст. 297 ПКУ).

Слід звернути увагу, що в разі анулювання реєстрації платника податку на додану вартість у порядку, установленому розділом V цього Кодексу, платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату єдиного податку за ставкою в розмірі 5 відсотків або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування шляхом подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку чи відмови від застосування спрощеної системи оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного

календарного кварталу, у якому здійснено анулювання реєстрації платником податку на додану вартість.

12.3. Зарубіжний досвід оподаткування суб'єктів малого підприємництва

У законодавчих системах багатьох країн малі підприємства тією чи іншою мірою користуються певною державною підтримкою. В одних країнах перехідного типу така підтримка виражена у формі спрощеної системи оподаткування, а в інших державах вона закладена в рамки загальної системи оподаткування, але також передбачає певні податкові пільги для суб'єктів малого підприємництва.

Так, спрощена система оподаткування має місце і в країнах Європи (Болгарії, Литві, Румунії тощо), і в країнах СНД (Азербайджані, Білорусії, Грузії, Казахстані, Киргизії, Росії тощо).

Однак, в кожній країні, що застосовують спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва, є свої особливості. Так, у Болгарії єдиний річний (патентний) податок сплачують підприємства, річний оборот яких за останні 12 місяців не перевищує 75 тис. левів та які займаються визначеними законом видами підприємницької діяльності (близько 50 видів: готельні й ресторани послуги, торгівлі в крамницях і оптових складах, виробництво продуктів харчування, будівництво, надання послуг з комп'ютерних ігор, інтернет-послуг і транспортних послуг тощо).

Болгарські підприємства, що перебувають на спрощеній системі, сплачують єдиний річний (патентний) податок однократно до 31 січня зі знижкою 5% або трьома рівними частками до 31 січня, 31 липня та 31 жовтня (податок сплачується за твердою шкалою, визначеною законом, а розмір податку залежить від місця розташування і параметрів конкретної підприємницької діяльності. Тобто застосовуються чіткі порядки розрахунку-диференціації суми єдиного річного (патентного) податку залежно від кількісних параметрів конкретного виду підприємницької діяльності:

- від категорії готелю та кількості його номерів (готельний бізнес);
- від площі магазину (торгівля);
- від кількості місць (ресторанний бізнес).

По-третє, підприємства, що сплачують єдиний річний (патентний) податок, є платниками:

- податку на нерухоме майно;
- збору на побутові відходи;
- податку на транспортні засоби;

А також є податковими агентами зі сплати прибуткового податку із заробітної плати найманих працівників та соціальних і пенсійних внесків. Разом з тим, вони звільнені від обов'язку сплати ПДВ.

Особливості системи спрощеного оподаткування в Литві. У цій країні вид оподаткування малих і середніх підприємств залежить від статусу платника податку (юридична або фізична особа). Якщо платник податку – фізична особа, то до уваги береться ще і вид його діяльності.

Більш докладно слід зупинитись на специфіці сплати прибуткового податку в умовах звичайної системи податку на прибуток та в умовах спеціального податкового режиму.

Охарактеризуємо прибутковий податок з юридичних осіб в умовах звичайної системи податку на прибуток сплачується, як правило, за ставкою 29% від чистого оподаткованого прибутку. Малі підприємства, валовий дохід яких становить менше ніж 100 тисяч літ у рік (25 тисяч доларів США), сплачують податок за більш низькою ставкою, а саме – 15%. Щоб мати право на сплату податку за цією ставкою, платник податку має відповідати таким умовам:

- | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| – на підприємстві має бути не більше 50 співробітників; |
| – підприємство не повинно займатися певними видами діяльності, пов'язаними з виробництвом та реалізацією алкогольної продукції, нафти та продуктів нафтопереробки, продовольства та інше. |

Юридичні особи, що працюють у галузі сільськогосподарського виробництва Литви, мають можливість сплачувати податок на прибуток за ставкою 10%, але лише в тому випадку, якщо більш ніж 50% валового прибутку отримано в результаті сільськогосподарського виробництва.

Особистий прибутковий податок застосовується (в умовах звичайної структури прибуткового податку) відносно фізичних осіб (підприємців), які займаються індивідуальною трудовою діяльністю, та партнерів у товариствах.

Підприємці сплачують особистий прибутковий податок за ставкою 29% (до 2000 року ставка становила 24% - для порівняння, 33% складає ставка від трудового доходу і 20% від інших доходів).

Відрахування витрат, які можна робити відповідно до Закону «Про податок з доходів корпорацій», включено до резервів для розрахунку доходу індивідуальних підприємців.

Платник податку сплачує податок – у вигляді ліцензії – у відділі податкової інспекції того району, у якому він мешкає і отримує заповнену ліцензію. При цьому допускається таке (і це може бути вказано в ліцензії), що інший член сім'ї платника податку може займатися тим же видом діяльності від його імені за тією ж ліцензією.

Для ведення бухгалтерського обліку платники податку зобов'язані мати книги обліку доходів і витрат, у які записуються будь-які зауваження та інша інформація, зроблені в ході перевірок. Згідно із законодавством Литви обов'язковою є наявність книг реєстрації потоків грошових коштів (спрощений облік).

Малі й середні підприємства є найважливішим чинником у розвитку приватного сектора й вільного ринку **Румунії**, у тому числі є сектором економіки із найбільшим рівнем поглинання трудових ресурсів. 97% із числа румунських підприємств є малими й середніми підприємствами. Координація, моніторинг і підтримування впровадження урядових програм для малих і середніх підприємств здійснюється Агентством з Реалізації Проектів і Програм для малих та середніх підприємств при Міністерстві Економіки, Торгівлі й Ділового Середовища. Стосовно діючої системи спрощеного оподаткування малих підприємств у Румунії, слід відзначити таке. Від 1 лютого 2013 р. в Румунії була введена нова система оподаткування, яка передбачає зміни щодо оподаткування малих підприємств та сплати акцизів. За новими правилами, малі підприємства зобов'язані сплачувати податок на прибуток у розмірі 3%, в умовах, коли мікропідприємством вважається суб'єкт малого підприємництва, обсяг доходу якого не перевищує 65 тисяч євро. Разом з тим, нова система оподаткування передбачає сплату податку у розмірі 50% на укладені контракти консалтингу та надання послуг із зареєстрованими підприємствами у країнах, які вважаються «податковим раєм» та країнах, з якими Румунія не має підписаних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Окрім того малі підприємства будуть сплачувати податок із доходів, отриманих з лісівництва, рибальства та вирощування тварин, з продажу різних

домашніх виробів. Нова система оподаткування приносить зміни і щодо додаткового оподаткування підприємств у галузі виробництва, транспорту та дистрибуції енергетики.

У **Швеції** немає особливих податкових режимів для малих і середніх підприємств. Податкове законодавство побудоване за принципом нейтральності, відповідно до якого до всіх підприємств, незалежно від їх юридичної форми, виду господарської діяльності, розміру або місця знаходження, застосовується одна і та ж сама податкова база, одні й ті ж самі ставки оподаткування.

Однак, незважаючи на нейтральність і рівність усіх платників податків, у Швеції існують винятки у вигляді податкових пільг, які спеціально надаються малим підприємствам і полягають у таких принципах:

по-перше, малі підприємства подають спрощену податкову декларацію, використовують касовий метод обліку доходів і зобов'язані реєструватися лише в податковій інспекції;

по-друге, малі підприємства з доходом, що не перевищує 110 тис. доларів, можуть подавати податкову декларацію лише раз на рік, а не щомісячно, як це роблять підприємства з великим доходом;

по-третьє, частково звільняються від податку дивіденди підприємств, акції яких не котируються на біржі (ця пільга спрямована на стимулювання інвестицій у малі підприємства і компенсацію для них вищої вартості позичкового капіталу).

Розглянемо досвід оподаткування підприємств в **Угорщині**. За останній час угорське податкове регулювання загалом стало відповідати західноєвропейській моделі оподаткування. На сьогодні в Угорщині діє кілька загальнодержавних законів, які є наріжним каменем цілісної системи оподаткування, що чітко визначає весь спектр питань від платників податку та бази оподаткування до порядку їх обчислення та сплати.

В Угорщині існують три основні податки для організацій (рис. 12.1).

Крім цього, компанії та підприємці сплачують внески до фондів охорони здоров'я, пенсійного забезпечення та інші соціальні фонди.

Основне місце в податкових надходженнях до бюджету займає загальний податок з обороту (аналог українського ПДВ), яким обкладаються всі вироблені в країні товари і багато послуг, має 2 ставки (раніше було 3): основну – 20% і пільгову – 0%. До нульової групи, що налічує всього 48 позицій, належать деякі види

фармацевтичних препаратів, підручники, дитячі товари, товари для інвалідів.

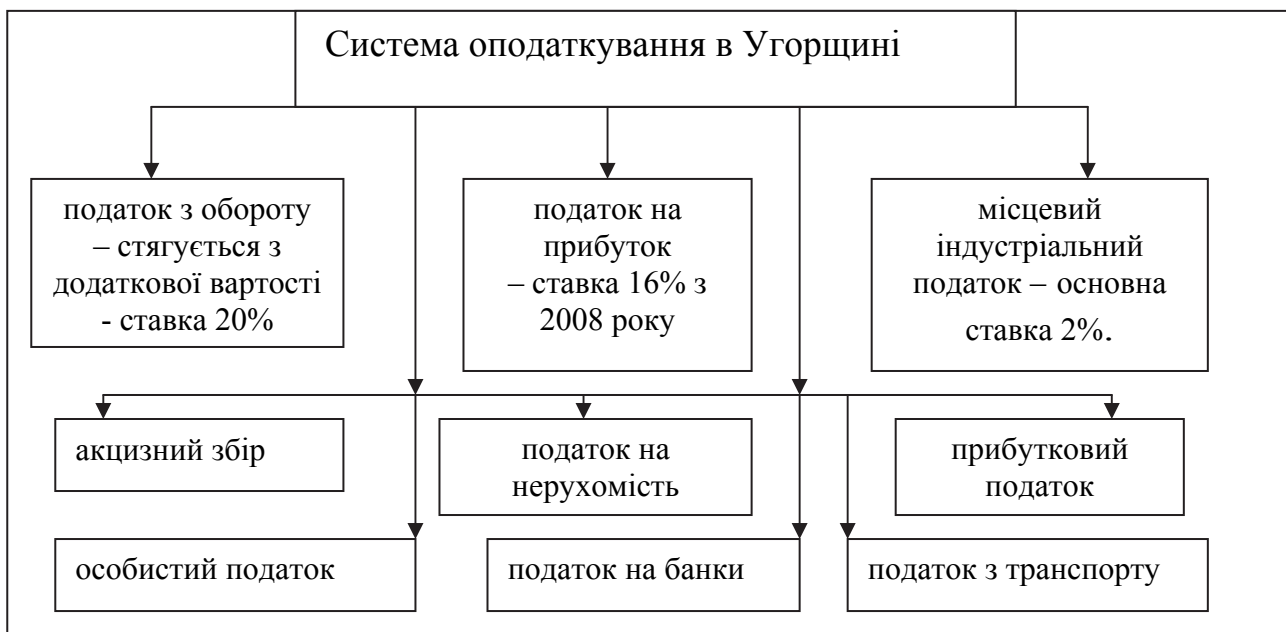


Рис. 12.1. Склад основних податків в Угорщині

Цей податок підлягає сплаті з додаткової вартості від реалізації товарів, робіт, послуг. Як і з російським ПДВ, при розрахунку платежів до бюджету розраховується різниця в прибуткових і витратних рахунках. Якщо отримана АФА має позитивне значення, значить вона підлягає сплаті, якщо негативне значення, то відшкодуванню з бюджету.

Умова відшкодування – урахований річний прихід має досягти 4000000 форинтів (600000 \$). Податок з обороту, заплачений на імпортовані товари, також може бути прийнятий до відрахування. У такому випадку податок з обороту сплачується не в податкову службу, а в митницю. Як правило, у такому випадку необхідно проплатити відразу на митниці при митному очищенні вантажу, хоча іноді бувають винятки, які потребують окремого, більш детального розгляду.

Окрім того, будь-якій угорській фірмі, що здійснює на території Угорщини комерційну діяльність, треба платити податок на прибуток. Ставка даного податку з 2008 року становить 16%. Деякі підприємства та організації звільняються від сплати цього податку. Так, не оподатковуються організації соціальної сфери, церкви та різноманітні фонди за умови, що їхній дохід від комерційної діяльності не перевищує 10%, об'єкти, які перебували на фінансовому

оздоровленні (за умови невиплати дивідендів). Зменшується розмір ставки податку і для підприємців, які були зайняті у сфері надання культурних, спортивних та оздоровчих послуг.

Пільги мають підприємства з іноземними інвестиціями. Вони можуть зменшити ставку податку на 60% протягом п'яти років за умови, що стартовий капітал повинен бути не менший за визначену суму, а частка закордонних інвестицій не має перевищувати 30%. Крім того, такі підприємства повинні були одержати половину доходу від виробничої діяльності. Якщо компанія займається особливими видами діяльності у сфері електроніки, обчислювальної техніки, фармакології, переробки харчових продуктів, зв'язку, охорони навколишнього середовища, і вони становлять не менше половини річного обороту, то таке підприємство в наступні п'ять років повністю звільнялось від сплати податку на прибуток, а в майбутні п'ять років сплачувало податок за ставкою, зменшеною на 60% (але ця пільга існувала тільки до 31 грудня 1993 року). Проведення такої податкової політики дало змогу суттєво активізувати іноземні інвестиції в угорську економіку, особливо в середній та малий бізнес.

У разі, якщо є які-небудь знижки на скорочення податків, дані суми також віднімаються від річного обороту перед розрахунком податку. Наприклад, витрати на підвищення кваліфікації та професійну перепідготовку (додаткова освіта) робітників.

Якщо іноземний інвестор вкладає в Угорщину більше 1 мільярда форинтів, то він вважається великим інвестором і може розраховувати на окремі додаткові податкові знижки.

У разі податку на прибуток потрібно платити передоплату відповідно до розміру податку, сплаченого компанією в попередньому році. Якщо в попередньому році компанія заплатила податку на прибуток менше ніж на 5 мільйонів форинтів, то в поточному році компанія зобов'язана вносити передоплату щокварталу. Якщо в попередньому році компанія заплатила податку на прибуток більше, ніж на 5 мільйонів форинтів, то в поточному році компанія зобов'язана вносити передоплату щомісяця. У першому році роботи компанії немає зобов'язання про передоплату податку. 40% від виплачуваних відсотків по кредиту на розвиток може бути зараховано як податкова знижка, максимальний розмір 5 мільйонів форинтів на рік. Дана знижка дійсна також на відсотки, що виплачуються за договором фінансового лізингу.

Третій вид податку - місцевий індустріальний податок. Податок платиться не в податкове управління, а до місцевих органів управління - місцеві управи, відповідно до місця, де територіально зареєстрована фірма. Ставка даного податку максимум 2%. Не рідко трапляються управи, які дану ставку податку скорочують на 0,5% або 1%. Оподатковуваною базою є доходи мінус витрати.

Як наслідок, фірму реєструють за адресою в тому районі, де місцевий індустріальний податок менший ніж 2%. Наприклад, у Геделле (24 км. від Будапешта) у перші два роки, у випадку, якщо річний прихід менше ніж 3 млн. форинтів, не треба платити місцевий індустріальний податок взагалі.

Запровадження податку на нерухомість в Угорщині – важливий приклад для України. Угорщина, як і Україна, у складні кризові часи значною мірою залежить від зовнішніх джерел фінансування. Отримання Будапештом третього траншу кредиту з боку ЄС у сумі 6,5 мільярда євро на пряму залежало від виконання низки умов, однією з яких було запровадження податку на нерухомість. Сьогодні цей податок суттєво доопрацьовують з метою включення до об'єктів оподаткування коштовних яхт, літаків, вертольотів та дорогих автомобілів. Урядовці Угорщини під час кризи, на відміну від їхніх колег з України, обрали інший підхід при внесенні змін до податкової системи: підвищуючи рівень оподаткування для одних сфер економіки, угорська влада зменшує тиск на інших. При цьому збільшення тиску торкатиметься передусім більш багатих верств населення. При придбанні нерухомості (квартири або апартаментів) протягом 6 місяців необхідно сплатити разовий податок на придбання нерухомості, так званий угорський податок, за ставками:

Об'єкт оподаткування	Ставка
1) земля під будівництво, новобудови	0%
2) вартість будинку або квартири до 4 млн. форинтів (17 000 євро)	2%
3) вартість будинку або квартири понад 4 млн. форинтів (17 000 євро)	6%
4) при купівлі готелю, бізнесу	10%

Крім податків для юридичних осіб, існує податок на доходи фізичних осіб.

Прибутковим податком обкладаються всі доходи фізичних осіб, незалежно від джерела надходження. В Угорщині до 1 січня 2011 року діяла прогресивна ставка прибуткового податку від 18% до 36%:

18% - до 800 000 форинтів;
36% з суми перевищує 1 500 000 форинтів.

Податок на дивіденди сплачується з перерахованих за кордон та з виплачених приватним особам дивідендах: ставка податку 20%, проте розмір податкової ставки обмежується договорами про уникнення подвійного оподаткування. Для філій – залежно від положень договору - податок стягується за затвердженими дивідендам. Іноземні інвестори звільняються від сплати податку при реінвестуванні дивідендів в Угорщині.

Закон про податок за особистим доходом визначає статус на основі постійної прописки або звичайного місцезнаходження. За укладеними договорами про виключення подвійного оподаткування місцем знаходження звичайного є те місце, де суб'єкт оподаткування проводить не менше 183 днів у році.

Починаючи з 1992 року, з приватних підприємців почали стягувати особистий податок. Оподаткування здійснюється за прогресивною шкалою, і податок має три ставки: 25, 35 та 40%.

З 1997 року в Угорщині збільшилась межа оподаткування мінімального доходу для підприємств громадського харчування, роздрібною торгівлі та ін. Якщо підприємство займається навчанням або підвищенням кваліфікації працівників за умови використання найманої робочої сили не менше ніж шість місяців, то воно має право відрахувати визначену суму на кожного працівника зі свого річного доходу. Крім того, одержаний валовий дохід корегувався на суму витрат, які були підтверджені відповідними документами. Якщо витрати підприємця не були підтверджені документально, то вони враховувались на рівні 10% валового доходу. Недоліком цієї системи є велика кількість змін, які вносились щорічно, що не давало змоги планувати податкові платежі на тривалий час.

Професійна освіта заохочувалася кількома способами. При укладанні підприємцем угоди про навчання його податкова база зменшувалася. Якщо після закінчення навчання працівнику надавалася робота, то зберігалася пільга – зменшувалися відрахування на соціальне забезпечення, які нараховувались на щорічну заробітну плату учня.

Податок на додану вартість уперше був запроваджений в Угорській Республіці у 1988 році. Але вже на початку 90-х років він акумулював близько 18% бюджетних доходів ВВП. З 1994 року встановлено дві податкові ставки: стандартну – 25% та пільгову – 12%. Крім того, з 1997 року були скасовані всі пільги на основні засоби, які ввозяться з-за кордону під час створення підприємства, а також можливість відшкодування податку при будівництві або придбанні нової квартири. Об'єктом ПДВ також стали субсидії, пов'язані з державним регулюванням цін. Запроваджено новий механізм щодо угод. ПДВ почав нараховуватись на ціну контракту, якщо вона була значно нижчою за ринкову.

Іншим непрямим податком є акцизний збір. У 1992 році законодавством Угорської Республіки встановлено перелік підакцизних товарів. Здебільшого це товари, які користуються підвищеним попитом. До них належать алкогольні та тютюнові вироби, бензин. Окремим законом визначається процедура оподаткування цих товарів з метою забезпечення максимальних надходжень та зменшення можливості ухилення від сплати цього податку. З 1998 року акцизним збором було замінено податок на споживання. Крім того, прийнятий закон дав змогу систематизувати відповідне законодавство, а також об'єднати відповідні законодавчі акти щодо цього податку.

З надходжень від цього податку 50% одержують місцеві органи влади, а 50% - дорожні фонди. Для транспортних засобів, які є екологічно безпечними, застосовується податкова знижка у розмірі 50%. Для вантажних автомобілів та машин сільськогосподарського призначення, які за своїми параметрами повністю відповідають вимогам економічної комісії ООН, передбачені податкові знижки: для вантажних автомобілів – від 25 до 50%, для автомобілів сільськогосподарського призначення – від 80 до 90%.

У липні 2010 року парламент Угорщини ухвалив новий податок на банки, що втричі суворіший за відповідний податок в інших країнах Європи і США.

Податок стягуватиметься за ставкою в 0,5% від суми банківських активів понад 50 млрд. форинтів, раніше планувалася ставка у 0,45%. У США цей податок становить 0,15% від суми банківських зобов'язань, Великобританія збирається ввести податок на банківський баланс у розмірі 0,07%.

Урядовці Угорщини під час кризи, на відміну від їхніх колег з України, обрали інший підхід при внесенні змін до податкової системи: підвищуючи рівень оподаткування для одних сфер економіки, угорська влада зменшує тиск на інших. При цьому збільшення тиску торкатиметься передусім більш багатих верств населення.

З 1 січня 2011 року в Угорщині більш ніж удвічі зменшено податки працюючим громадянам. Замість так званого прогресивного оподаткування вступає в дію більш спрощений механізм, покликаний підтримати багатодітні сім'ї і дрібний бізнес.

Так, єдиний спрощений податок для працюючих в Угорщині становить 16 відсотків замість 32-х (це була нижня межа оподаткування фізичних осіб) і 44-х відсотків найвищого рівня старого податку. Зараз ці високі прогресивні ставки вже у минулому.

Правляча консервативна коаліція Угорщини бачить у новому податковому законодавстві деякі переваги над попереднім. Кабінет міністрів Угорщини запроваджує оподаткування, яке б одночасно підтримало працюючих і тих громадян, які хочуть створити сім'ї.

Згідно з новим законом, бюджет середньостатистичної родини з 3-4 осіб поповниться додатковими 50-ма чи 100 доларами. У випадку народження третьої і четвертої дитини і за умови, що обидва батьки працюють, держава доплачуватиме такій сім'ї ще по 100 доларів на дитину.

Громадяни з низькими доходами (в Угорщині такий заробіток без стягнень не перевищує 900 доларів) і надалі матимуть податкові знижки. Проте з нового року доведеться повною мірою (а це 16 відсотків від доходу) сплачувати податки тим, хто має мінімальну зарплату, а це трохи більше ніж 300 доларів. Раніше такі працівники були звільнені від сплати податків, чим, на думку правлячої коаліції, користувалися різного роду аферисти, щоб приховати від держави справжні доходи.

При цьому віднині уряд недоплачуватиме за дітей батькам, які щомісяця заробляють понад дві тисячі доларів.

Водночас уряд пообіцяв малому і середньому бізнесу ввести додаткові дешеві кредитні лінії.

Очікується, що при спрощеному оподаткуванні громадяни будуть менше приховувати від держави свої доходи і не живитимуть у такий спосіб тіньову економіку.

Основні терміни і поняття

Малі підприємства

Єдиний податок

Етапи податкової політики у сфері малого підприємництва

Дата виникнення доходу

Четверта група платників єдиного податку

Шоста група платників єдиного податку

Питання для обговорення та самопідготовки

1. Назвіть звітні податкові періоди для платників єдиного податку – юридичних осіб.

2. Чи включається до доходу юридичної особи - платника єдиного податку – відшкодована орендарем сума комунальних платежів, яка відповідно до договору не включається до орендної плати?

3. Як визначаються звичайні ціни юридичної особи – платниками єдиного податку?

4. Яка дата вважається датою отримання доходу юридичною особою - платником єдиного податку?

5. Яким чином юридичні особи – платники єдиного податку – оподатковують операції від продажу цінних паперів?

6. Чи включається до доходу юридичної особи - платника єдиного податку сума курсової різниці від здійснення перерахунку валютного кредиту?

7. Чи є доходом сума ПДВ для юридичної особи платника єдиного податку (не платника ПДВ), яка надійшла у складі оплати за товар відвантажений ЮО під час перебування на загальній системі оподаткування (платник ПДВ)?

8. Чи включається до доходу юридичної особи - платника єдиного податку сума отриманої поворотної фінансової допомоги, якщо на момент ліквідації такої юридичної особи не минуло 12 місяців та допомога не повернута?

9. Яким чином філія (без статусу юридичної особи) здійснює перехід на спрощену систему оподаткування?

10. Чим відрізняється спрощений період оподаткування в Угорщині?

11. Які податкові пільги для малого підприємництва діють у Швеції?

12. Яка податкова політика до малих підприємств у Румунії?

Тестові завдання

1. Сума фрахту, що сплачується резидентом юридичною особою-платником єдиного податку нерезиденту за договором фрахту:

- А) оподатковується за ставкою 6%;
- Б) не оподатковується;
- В) оподатковується за ставкою 5%;
- Г) оподатковується за ставкою 7%.

2. Чи підлягають оподаткуванню кошти, вивільнені від оподаткування, у зв'язку із застосуванням нульової ставки податку на прибуток при переході такого платника на єдиний податок:

А) платник податку, який застосовував нульову ставку податку на прибуток підприємств, а в наступних звітних періодах поточного року перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, зобов'язаний вивільнені від оподаткування кошти використати за цільовим призначенням відповідно до вимог п. 152.11 ст. 152 ПКУ;

Б) платник податку, який застосовував нульову ставку податку на прибуток підприємств, а в наступних звітних періодах поточного року перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, не зобов'язаний вивільнені від оподаткування кошти використати за цільовим призначенням відповідно до вимог п. 152.11 ст. 152 ПКУ;

- В) платник податку, який звільнений від оподаткування;
- Г) немає правильної відповіді.

3. Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, включається до складу доходу юридичної особи – платника єдиного податку з ПДВ чи без ПДВ:

А) юридична особа – платник єдиного податку включає до складу доходу суму кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, без податку на додану вартість, за умови, що

така юридична особа – платник єдиного податку зареєстрована платником податку на додану вартість;

Б) юридична особа – платник єдиного податку не включає до складу доходу суму кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, без податку на додану вартість, за умови, що така юридична особа – платник єдиного податку зареєстрована платником податку на додану вартість;

В) юридична особа – платник єдиного податку включає до складу доходу суму кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, без податку на додану вартість, за умови, що така юридична особа – платник єдиного податку не зареєстрований платником податку на додану вартість;

Г) немає правильної відповіді.

4. Види діяльності, що має право здійснювати юридична особа – платник 4 групи єдиного податку:

А) обмін іноземної валюти;

Б) аудиторські послуги;

В) послуги з надання в оренду нежитлових приміщень;

Г) видобуток, виробництво, реалізація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення.

5. Види діяльності, що має право здійснювати юридична особа – платник 6 групи єдиного податку:

А) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату;

Б) охоронні послуги;

В) послуги консультування з питань комерційної діяльності та керування;

Г) діяльність з організації та проведення гастрольних заходів.

6. Дохід, отриманий як компенсація (відшкодування) за рішенням суду за будь-які попередні (звітні) періоди:

А) не включається до доходу юридичної особи-платника єдиного податку;

Б) включається тільки на 50 % до доходу юридичної особи-платника єдиного податку;

В) включається повністю;

Г) немає правильної відповіді.

7. До складу доходу юридичної особи-платника єдиного податку не включаються:

А) суми коштів, отримані за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;

Б) суми коштів, отримані у результаті продажу товарів;

В) кредиторська заборгованість;

Г) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених ПКУ;

Д) безоплатно отримані послуги та роботи.

8. До складу доходу юридичної особи – платника єдиного податку не включаються:

А) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;

Б) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, установлених ПКУ, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;

В) дивіденди, отримані платником єдиного податку - юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному ПКУ;

Г) немає правильної відповіді.

9. Перший податковий (звітний) період для юридичної особи, яка перейшла на сплату єдиного податку, починається з:

А) першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) роком, у якому таким особам виписано свідоцтво платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду;

Б) першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) місяцем, у якому таким особам виписано свідоцтво платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду;

В) першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому таким особам виписано свідоцтво

платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду;

Г) першого числа дня, що настає за наступним податковим (звітним) роком, у якому таким особам виписано свідоцтво платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду;

10. Датою отримання доходу юридичної особи – платником єдиного податку, якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України, вважається:

А) дата продажу таких жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України;

Б) дата придбання таких жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України;

В) дата сплати за такі жетони, картки та/або інші замінники грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України;

Г) немає правильної відповіді.

11. Датою отримання юридичною особою – платником єдиного податку доходу – за умови здійснення торгівлі товарами або надання послуг з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій вважається:

А) дата продажу товарів або надання послуг з використанням торговельних автоматів;

Б) дата оприбуткування в такі торговельні апарати та/або подібного обладнання грошової виручки;

В) дата вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки;

Г) немає правильної відповіді.

12. Дохід юридичної особи – платника єдиного податку – від продажу земельної ділянки визначається як:

А) сума доходу, отриманого внаслідок продажу земельної ділянки, та сумою витрат;

Б) позитивна різниця між сумою доходу, отриманого внаслідок продажу земельної ділянки, та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такої земельної ділянки;

В) сума витрат, пов'язаних із купівлею такої земельної ділянки;

Г) немає правильної відповіді.

13. Суб'єкт підприємницької діяльності-юридична особа, зобов'язаний вести:

А) книгу обліку доходів та видатків;

Б) касову книгу;

В) книгу обліку доходів та видатків;

Г) немає правильної відповіді.

14. Умови, що зобов'язують юридичну особу платника єдиного податку застосовувати звичайні ціни:

А) продаж товарів робіт та послуг;

Б) отримання фінансової допомоги;

В) безоплатне отримання товарів, робіт та послуг;

Г) списання кредиторської заборгованості

15. Термін дії свідоцтва платника єдиного податку:

А) 5 років;

Б) 1 рік;

В) 10 років;

Г) безстроково.

16. Строк подачі податкової декларації платника єдиного податку – юридичної особи:

А) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

Б) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

В) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

Г) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Актуальні питання теорії та практики митної справи : монографія за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А.А., 2013. – 428 с..
2. Аналітична довідка про захист внутрішнього ринку та забезпечення конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ntser.gov.ua/
3. Білецька Г. М. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: [монографія] / [Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.
4. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи справцює інший непрямий податок ліпше? Серія консультативних робіт: Інститут економічних досліджень та політичних консультацій за підтримки німецької консультативної групи. – Київ/Берлін, 2013. – с. 16. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://lukyanenko.at.ua/_ld/7/707____.pdf
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
6. Валігура В. А. Вектори підвищення використання та розширення бази оподаткування ПДВ в Україні/ В. А. Валігура// Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2013. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1950>
7. Воронська Г. ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика / Г. Воронська // Податкова правда. – 2012. – № 5. – С. 64
8. Всесвітній Економічний Форум [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org/>
9. Всесвітня торгівельна організація [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.wto.org.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-ІУ із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
11. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності. - Київ: Центр навчальної літератури, 2005. - 696 с.
12. Давидова О. Г. Інноваційна модель розвитку рекреаційної діяльності в Україні / О. Г. Давидова // Формування ринкових

відносин в Україні : зб. наук. праць / наук. ред. І. Манцуров. – К., 2010. – № 6 (109). – С. 64–69

13. Давидова О. Г. Моделі державного регулювання розвитку туристичної діяльності: світовий досвід [Електронний ресурс] / О. Г. Давидова // Ефективна економіка. – 2012. – № 10. – Режим доступу:

<http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=1480>.

14. Джаман М. О. Розвиток туристичних послуг в Україні / М.О. Джаман, Т.О. Гусаковська // Науковий вісник ПУЕТ. Серія «Економічні науки». – 2011. – № 5 (50). – С. 20–23.

15. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>

16. Державний комітет статистики України: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

17. Донченко Л.М. Проблеми та перспективи державної підтримки розвитку туризму / Л.М. Донченко, Н.П. Гостева // Держава та регіони. – Запоріжжя, 2010. – № 1. – С. 37–42.

18. Жилінська О.І. Пільгове оподаткування витрат на дослідження й розробки : теоретичні та практичні аспекти / О.І. Жилінська, Д.В. Чеберкус // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 60–73.

19. Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>

20. Закон України «Про добродійність і благодійні організації» від 16.09.97 р. №531/97-ВР із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

21. Закон України «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.99 р. №1192-ХІІ із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

22. Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 09.07.2003 р. №1057-ІВ із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

23. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 960-ХІІ із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

24. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» № 2264 - ІІІ від 12 .07.

2007р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua.](http://zakon1.rada.gov.ua)]

25. Закон України «Про кредитні спілки» № 2908-III від 20.12.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua.](http://zakon1.rada.gov.ua)

26. Коваленко Т. Деякі аспекти справляння акцизного податку з урахуванням останніх змін та доповнень до Податкового кодексу України / Т. Коваленко, І. Мельник// Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2012. – № 26. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2602>;

27. Калінеску Т.В. Адміністрування податків.: навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2013 - 290с.

28. Конституція України від 28.06.1996р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page3>

29. Кузьмін О. Е. Особливості оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності/ О.Є. Кузьмін, А.В. Тодощук, О.Г. Мельник// Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 769. – С. 138-143

30. Кузнецова Л. В. Вплив податкового регулювання на фінансову діяльність банку / Л. В. Кузнецова // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 86–94.

31. Лоханова Н.О. Проблеми відображення податкових різниць в обліку і звітності вітчизняних підприємств [http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/stat_20_1/24.pdf](http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/stat_20_1/24.pdf)

32. Лубковський С.А. Концептуальні засади реформування прибуткового оподаткування // Формування ринкової економіки, 2011. №25 – с.367-379

33. Луценко І.С. Південна Митниця – надійне джерело надходження доходів Державного бюджету України /І.С. Луценко, В.П. Хомутенко, О.Ф. Запорожець // Економіст – 2008 – № 11 – С. 15-17

34. Луценко І.С. Принципи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності: теоретичний аспект / І.С. Луценко // Формування ринкових відносин в Україні – 2009 – № 11 (102) – С. 100-103

35. Луценко І. С. Митне оподаткування: фіскальні та регулюючі аспекти / І. С. Луценко // Розвиток фінансових методів державного управління національною економікою: зб.наук.праць /ДонДУУ. – Донецьк: ДонДУУ. – 2009. – Т.Х. – С. 225-233.
36. Луценко І. С. Сучасне трактування сутності податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І. С. Луценко // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 63-65.
37. Луценко І. С. Основні етапи реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс] / І. С. Луценко // Ефективна економіка – 2011. – № 1. Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com.ua>.
38. Луценко І. С. Моніторинг сучасного стану податкових надходжень до зведеного бюджету України / І. С. Луценко, В. П. Хомутенко // Вісник Тернопільського національного економічного
39. Луценко І.С. Необхідність в удосконаленні нормативних актів щодо порядку заповнення податкових декларацій // Збірник наукових праць/НДІ фінансове право, Київ.: Алеута – 2011 – С. 283-284.
40. Луценко І. С. Елементи податків як інструменти реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І. С. Луценко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2012. – № 2. – С. 94-99.
41. Луценко І. С. Оцінка фіскальної ефективності податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І. С. Луценко // Світ фінансів. – 2012. – № 2. – С. 116-123.
42. Луценко І.С. Політика гармонізації оподаткування у сфері ЗЕД / І. С. Луценко, В.П. Хомутенко // Вісник ТНЕУ– Випуск 5-1. – 2012 – С. 211-219.
43. Луценко І.С. Компаративний аналіз впливу рівня розвитку національних податкових систем на інвестиційну привабливість України, Румунії, та Грузії / І. С. Луценко, В.П. Хомутенко // Інвестиції: практика і досвід». ТОВ ДКС «Центр» – 2012 – № 19 – С. 14-16.
44. Луценко І.С. Податкове стимулювання залучення прямих іноземних інвестицій в Україну / І.С. Луценко // Інвестиції: практика і досвід». ТОВ ДКС «Центр» – 2013 – № 18 – С. 14-16.
45. Луценко І.С. Діагностика мита: фіскальний аспект // Науковий вісник. Одеський національний економічний університет.

Всеукраїнська асоціація молодих науковців – 2013 – № 23 (202) – С. 147-155.

46. Луценко І.С. Податкова політика у сфері аграрного сектору економіки України: проблематика та прагматика / І.С. Луценко, В.П. Хомутенко // Агросвіт України ТОВ ДКС «Центр» – 2014 – № 11– С. 3-8.

47. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua/>

48. Міністерство фінансів України: курси, ставки, індекси [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua/>

49. Митний кодекс від 13.03.2012р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

50. Найденко О.Є. Податковий контроль: навчальний посібник / Найденко О. Є. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. – 224 с.

51. Наказ Мінагрополітики України «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва» від 26.12.2011 р. № 772 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0510-12>

52. Наказ Міндоходів «Про затвердження форми і Порядку складання Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій» від 27.01.14 р. № 85 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/normativno-pravovi-akti/>

53. Наказ Міндоходів «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток банку» від 06.02.14 р. № 121 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/normativno-pravovi-akti/>

54. Наказ Міндоходів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на доходи (прибуток) страховика» від 27.01.2014 р. № 84 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/normativno-pravovi-akti/>

55. Наказ Міндоходів «Про затвердження форми Податкової декларації про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи та Порядку ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи» від 16.12.13 р. № 810 [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/normativno-pravovi-akti/>

56. Наказ Міндоходів України «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» від 16.01.14 р. № 26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/normativno-pravovi-akti/>

57. Наказ Міндоходів «Про затвердження Форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» від 14.01.2014 р. №10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/normativno-pravovi-akti/>

58. Наказ Міндоходів «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/normativno-pravovi-akti/>

59. Наказ Міндоходів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування постанови Кабінету Міністрів України від 25 січня 2012 року №73 «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію» від 30.12.13 № 891 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/normativno-pravovi-akti/>

60. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення» від 17.12.12 № 1340 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/normativno-pravovi-akti/>

61. Наказ Міністерства доходів і зборів «Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення» від 16.09.2013 р. № 481 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1686-13>

62. Наказ Міністерства доходів і зборів «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого

(сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» від 21.01.14 р. № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0228-14>

63. Наказ Міндоходів «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань оподаткування податком на доходи фізичних осіб сум допомоги на лікування та медичне обслуговування платника податку за кордоном за рахунок благодійної організації» від 10.04.14 р. № 235 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/63163.html>

64. Наказ Міндоходів «Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу та Порядку ведення обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу» від 11.12.13 р. № 794 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/>

65. Наказ Міндоходів України «Про затвердження форми довідки про подану декларацію про майновий стан і доходи (про сплату податку на доходи фізичних осіб та про відсутність податкових зобов'язань з такого податку) та Порядку її заповнення» від 11.12.13 № 795 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/>

66. Наказ Міндоходів «Про затвердження форми Інформації суб'єктів господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтерів), про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди))» від 24.12.13 р. № 846 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/>

67. Наказ Міндоходів України «Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання» від 24.12.13 № 845 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta->

zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/

68. Наказ Міндоходів України «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи» від 11.12.13 № 793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/>

69. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» № 1277 від 29.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cct.com.ua/2013/29.10.2013_1277.htm

70. Національний Банк України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/>

71. Орлова В. О. Податкове навантаження комерційних банків як фактор розвитку економіки на сучасному етапі [Електронний ресурс] // Торгівля і ринок України. – 2010. – № 30. Т1. – Режим доступу :
http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tiru/2010_30_1/Orlova.pdf

72. Податковий кодекс України : від 02 .12. 2010 р. № 2755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

73. Попеляев С. Г. Основи податкового права / Попеляев С. Г. – М. : Палеотип, 1995. – 448 с.

74. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги» від 29.12.10 р. № 1227 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-%D0%BF>

75. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку оподаткування доходів з джерелом їх походження в Україні, що виплачуються фізичній особі - нерезиденту іншим нерезидентом» від 27.12.10 р. № 1226 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1226-2010-%D0%BF>

76. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках» від 12.01.11 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/11-2011-%D0%BF>

77. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку звільнення від обкладення податком на додану вартість операцій з постачання та ввезення на митну територію України товарів і послуг, передбачених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також для використання особами з числа дипломатичного персоналу дипломатичних місій та членами їх сімей, які проживають разом з ними» від 27.12.10 р. № 1240 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1240-2010-%D0%BF>

78. Постанова КМУ «Про затвердження переліків відходів та брухту чорних і кольорових металів, операції з постачання яких, зокрема операції з імпорту, тимчасово, до 1 січня 2014 року, звільняються від обкладення податком на додану вартість» від 12.01.2011 р. № 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-2011-%D0%BF>

79. Постанова КМУ «Про перелік товарів, щодо яких під час тимчасового ввезення на митну територію України застосовується часткове умовне звільнення від обкладення податком на додану вартість» від 27.12.10 р. № 1195 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1195-2010-%D0%BF>

80. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку обчислення і накопичення електронними контрольно-касовими апаратами сум податку на додану вартість» від 27.12.10 р. № 1224 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1224-2010-%D0%BF>

81. Постанова КМУ «Порядок укладення державними підприємствами, установами, організаціями, а також господарськими товариствами, у статутному капіталі яких частка держави перевищує 50 відсотків, договорів про спільну діяльність, договорів комісії, доручення та управління майном» від 11.04.2012 р. № 296 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/296-2012-%D0%BF>

82. Постанова КМУ «Питання переходу платників податку на прибуток підприємств, який оподатковується за нульовою ставкою відповідно до пункту 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, до подання спрощеної податкової декларації» від 15.02.12 р. № 98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/98-2012-%D0%BF>

83. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку подання органам державної податкової служби інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів» від 21.12.11 р. № 1386 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1386-2011-%D0%BF>

84. Прокопенко В. В. Митні платежі в Україні: зміст, особливості [Електронний ресурс] / В. В. Прокопенко, Д.В. Козлова // Митна справа. - 2013. - № 4. - С. 50-56. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Ms_2013_4_10.pdf

85. Про затвердження Порядку справляння митних платежів при ввезенні на митну територію України товарів громадянами: Наказ Міністерства фінансів України від 22.05.12 № 581 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/mitni-plateji/opodatkuvannya-gromadyan/normativno-pravovi-akti/62612.html>

86. Про затвердження Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013-2018 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013р. № 869-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/rozporjadjennya-km-ukraini/62895.html>

87. Про затвердження Форми декларації митної вартості та Правил її заповнення: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2012 р. № 599 // Офіційний вісник України. – 2012. - № 52. – Ст. 2104.

88. Про затвердження форми рішення про коригування митної вартості товарів, Правил заповнення рішення про коригування митної вартості товарів та Переліку додаткових складових до ціни договору: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2012 р. № 598 // Офіційний вісник України. – 2012. - № 56. – Ст. 2271

89. Про митне оформлення товарів: Лист Міндоходів від від 04.04.2014 № 7822/7/99-99-19-05-01-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/listi/63162.html>

90. Про Митний тариф України : Закон Верховної Ради України від 19.09.2013 № 584-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/584-18>

91. Про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 18.03.2013 р. № 141/2013 // Офіційний вісник України. – 2013. - № 22. – Ст. 739.

92. Публічний звіт про діяльність Міндоходів у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/data/files/10866.pdf>

93. Рекун В. А. Проблемні питання визначення митної вартості товарів, що переміщуються через митний кордон України / В. А. Рекун // Митна справа. - 2013. - № 5(1). - С. 87-92.

94. Рудюк А. О. Податкові наслідки інтеграційних процесів для України / А. О. Рудюк // Управління розвитком. – 2013. – № 21. – С. 107-110.

95. Сало І.В. Податковий менеджмент у банку : Монографія / І.В. Сало, Н.Г. Євченко. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 187 с.

96. Слатвінська М. О. Зарубіжний досвід оподаткування малого та середнього бізнесу / М. О. Слатвінська // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Забезпечення сталого розвитку економіки на макро- та мікрорівнях», 12-13 лютого 2011 р. – Одеса: ГО «Центр економічних досліджень та розвитку», 2011. – С. 116-118.

97. Симонова Г. Д. Визначення місця митної вартості товарів у системі державного регулювання зовнішньої торгівлі товарами [Електронний ресурс] / Г. Д. Симонова, Г. О. Хабло // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка . - 2010. - № 1. - С. 129-134. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2010_1\(43\)__17.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vamsue_2010_1(43)__17.pdf)

98. Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. – К.: 2010. – 326с.

99. Тищенко О. М. Вдосконалення системи оподаткування банків в умовах кризової економіки [Електронний ресурс] // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2010. – № 2. – С. 11–17. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fkd/2010_2/R1/1.PDF] Сайт консалтингової компанії «Deloitte». – Режим доступу: [<http://www.deloitte.com/assets/DcomUkraine/>]

100. Торгово-промислова палата України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ata.ucci.org.ua/ua/start/default.html>

101. Центр соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.case-ukraine.com.ua>

102. Хомутенко А. В. Роль кредитних спілок у розвитку небанківського фінансового ринку Одещини / А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова // Економіст. – 2008. – № 11. – С. 26–29.

103. Хомутенко В. П. Кредитна кооперація України: сучасний стан та перспективи розбудови [монографія] / [В. В. Немченко, А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко, О. Г. Волкова]. – Одеса: Друк, 2010. – 346 с.

104. Хомутенко В. П. Оцінка ефективності та результативності адміністрування податків і зборів / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Світ фінансів. – 2012. – №2. - С.115 – 122.

105. Хомутенко В. П. Податкові наслідки корпоративних правовідносин в умовах дії Податкового кодексу України / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Науковий вісник ОНЕУ. – 2013. - № 28. – С.35-50.

106. Хомутенко В. П. Ідентифікація суб'єктів господарювання як платників податків / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. - № 2. – С. 35-50.

107. Швабій К. І. Податкові пільги як загроза фінансовій безпеці країни/ К. І. Швабій, В. І. Коротун// Збірник наукових праць «Торгівля та ринок України». – 2012. – №34. – С. 583-590.

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

Аваль - вексельне поручительство, згідно з яким банк бере на себе відповідальність перед векселедержателем за виконання векселедавцем оплати податкового векселя, яке оформляється шляхом проставляння гарантійного напису банку на кожному примірнику податкового векселя.

Амортизація - систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Акцизний податок - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції), а також особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами;

Алкогільні напої - продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів з вмістом спирту етилового понад 1,2 відсотка об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД.

Акцизний склад - спеціально обладнані приміщення на обмеженій території (далі - приміщення), розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікеро-горілочаних виробів.

Балансова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів - сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації.

Бартерна (товарообмінна) операція - господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору.

Безнадійна заборгованість - заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:

а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

б) прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, що не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;

в) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією;

г) заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних після звернення кредитором стягнення на заставлене майно відповідно до закону та договору, за умови, що інші дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника, визначені нормативно-правовими актами, не призвели до повного покриття заборгованості;

г) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

д) прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Базова ставка фрахту - сума фрахту, включаючи витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження та складування (схову) товарів, збільшена на суму витрат за рейс судна або іншого транспортного засобу, сплачуваних (відшкодовуваних) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування.

Безоплатно надані товари, роботи, послуги:

а) товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів;

б) роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості;

в) товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею.

Вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, яка амортизується, - первісна або

переоцінена вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Вартість малоцінних необоротних матеріальних активів, яка амортизується, - первісна або переоцінена вартість малоцінних необоротних матеріальних активів.

Ввезення товарів на митну територію України, вивезення товарів за межі митної території України - сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку, відповідно до Митного кодексу України.

Великий платник податків - юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень.

Витрати - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Вироблена продукція - загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції і доставленої в пункт виміру.

Відновлювальні джерела енергії - джерела вітрової, сонячної, геотермальної енергії, енергії хвиль та припливів, гідроенергії, енергії біомаси, газу з органічних відходів, газу каналізаційно-очисних станцій, біогазів.

Відповідальне зберігання - господарська операція, що здійснюється платником податків і передбачає передачу згідно з договорами схову матеріальних цінностей на зберігання іншій фізичній чи юридичній особі без права використання у господарському обороті такої особи з подальшим поверненням таких матеріальних цінностей платнику податків без зміни якісних або кількісних характеристик.

Власники земельних ділянок - юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності відповідно.

Господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Грошове зобов'язання платника податків - сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Давальницька сировина - сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникові або за його дорученням іншій особі.

Дебітор - особа, у якій внаслідок минулих подій утворилася заборгованість перед іншою особою у формі певної суми коштів, їх еквіваленту або інших активів.

Депозит (вклад) - кошти, які надаються фізичними чи юридичними особами в управління резиденту, визначеному фінансовою організацією згідно із законодавством України, або нерезиденту на строк або на вимогу та під процент на умовах видачі на першу вимогу або повернення зі спливом встановленого договором строку. Залучення депозитів може здійснюватися у формі випуску (емісії) ощадних (депозитних) сертифікатів. Правила здійснення депозитних операцій встановлюються: для банківських депозитів - Національним банком України відповідно до законодавства; для депозитів (внесків) до інших фінансових установ - державним органом, визначеним законом.

Дериватив - стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах. Стандартна (типова) форма деривативів і порядок їх випуску та обігу встановлюються законодавством.

До деривативів належать:

- своп - цивільно-правова угода про здійснення обміну потоками платежів (готівкових або безготівкових) чи іншими активами, розрахованими на підставі ціни (котирування) базового активу в межах суми, визначеної договором на конкретну дату платежів (дату проведення розрахунків) протягом дії контракту;

- опціон - цивільно-правовий договір, згідно з яким одна сторона контракту одержує право на придбання (продаж) базового активу, а інша сторона бере на себе безумовне зобов'язання продати (придбати) базовий актив у майбутньому протягом строку дії опціону чи на встановлену дату (дату виконання) за визначеною під час укладання такого контракту ціною базового активу. За умовами опціону покупець виплачує продавцю премію опціону;

- форвардний контракт - цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором.

- ф'ючерсний контракт (ф'ючерс) - стандартизований строковий контракт, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк (дата виконання зобов'язань за ф'ючерсним контрактом) передати базовий актив у власність покупця на визначених специфікацією умовах, а покупець зобов'язується прийняти базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення.

Діяльність у сфері розваг - господарська діяльність юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, що полягає у проведенні лотерей, а також розважальних ігор, участь в яких не передбачає одержання її учасниками грошових або майнових призів (виграшів), зокрема більярд, кегельбан, боулінг, настільні ігри, дитячі відеоігри тощо.

Додаткові блага - кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або

не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV ПКУ).

Дивіденди - платіж, що здійснюється юридичною особою - емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

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) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:

а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;

б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;

в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;

г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків на території України;

г) доходів страховиків - резидентів від страхування ризиків страхувальників - резидентів за межами України;

д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);

е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;

є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;

ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю.

Дохід, отриманий з джерел за межами України, - будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, не підконтрольних контролюючим органам.

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

Емісійний дохід - сума перевищення надходжень, отриманих емітентом від емісії (випуску) власних акцій (інших корпоративних прав) та інвестиційних сертифікатів, над номінальною вартістю таких акцій (інших корпоративних прав) та інвестиційних сертифікатів (під час їх первинного розміщення), або над ціною зворотного викупу під час наступних розміщень інвестиційних сертифікатів та акцій інвестиційних фондів.

Житлово-комунальні підприємства - суб'єкти господарювання, які безпосередньо виробляють, створюють та/або надають житлово-комунальні послуги.

Єдиний реєстр податкових накладних - реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Заходи нетарифного регулювання:

- 1 - ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій;
- 2 - застосування спеціальних заходів щодо імпорту товарів в Україну;

- 3 - процедура реєстрації зовнішньоекономічних контрактів;
- 4 - процедура видачі ліцензій на право імпорту, експорту - спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- 5 - дозвільна система служби експортного контролю;
- 6 - сертифікація товарів, що ввозяться в Україну;
- 7 - дозвільна система органів державної влади, що здійснюють санітарно-епідеміологічний, ветеринарний, фітосанітарний, екологічний та інші види контролю;
- 8 - реєстрація лікарських засобів, виробів медичного призначення, імунобіологічних препаратів, харчових добавок;
- 9 - застосування державного пробірного контролю.

Звичайна ціна - ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін.

Землекористувачі - юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди.

Земельна ділянка - частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами.

Земельне поліпшення - результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані у межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо).

Землі сільськогосподарського призначення - землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей.

Землі житлової та громадської забудови - земельні ділянки в межах населених пунктів, які використовуються для розміщення

житлової забудови, громадських будівель і споруд, інших об'єктів загального користування.

Інвестиції - господарські операції, які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно. Інвестиції поділяються на:

а) капітальні інвестиції - господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм цього Кодексу;

б) фінансові інвестиції - господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів. Фінансові інвестиції поділяються на:

прямі інвестиції - господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою;

портфельні інвестиції - господарські операції, що передбачають купівлю цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку або біржовому товарному ринку;

в) реінвестиції - господарські операції, що передбачають здійснення капітальних або фінансових інвестицій за рахунок прибутку, отриманого від інвестиційних операцій.

Інвестиційна складова - кошти, передбачені в тарифі на виробництво, передачу та постачання електричної енергії, виробництво, транспортування та постачання теплової енергії, а також транспортування, зберігання та постачання природного газу ліцензіата як частина прибутку, що залишається в розпорядженні суб'єкта господарювання для цільового фінансування видатків, пов'язаних із відновленням, реконструкцією, модернізацією основних засобів (у тому числі заходів з підвищення безпеки та дотримання екологічних норм) та будівництвом нових об'єктів підприємств паливно-енергетичного комплексу, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Інститути спільного інвестування (далі - ІСІ) - інвестиційні фонди та взаємні фонди інвестиційних компаній, корпоративні інвестиційні фонди та пайові інвестиційні фонди, створені відповідно до законодавства.

Іпотечний житловий кредит - фінансовий кредит, що надається фізичній особі банківською чи іншою фінансовою

установою відповідно до закону строком не менш як на п'ять повних календарних років для фінансування витрат, пов'язаних з придбанням квартири (кімнати) чи житлового будинку (його частини) або будівництвом житлового будинку (його частини), що надаються у власність позичальника, з прийняттям кредитором такого житла (землі, що знаходиться під таким житловим будинком, у тому числі присадибної ділянки) у заставу.

Іпотечний сертифікат (у тому числі іпотечний сертифікат участі та іпотечний сертифікат з фіксованою дохідністю) - іпотечний цінний папір, забезпечений іпотечними активами або іпотеками відповідно до закону.

Консолідований іпотечний борг - зобов'язання за договорами про іпотечний кредит, реформовані кредитором відповідно до закону.

Корпоративні права - права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Корисні копалини - природні мінеральні утворення органічного і неорганічного походження у надрах, у тому числі будь-які підземні води, а також техногенні мінеральні утворення в місцях видалення відходів виробництва та втрат продуктів переробки мінеральної сировини, які можуть бути використані у сфері матеріального виробництва і споживання безпосередньо або після первинної переробки.

Кошти - гривня або іноземна валюта.

Компенсаційна продукція - частина виробленої продукції, що передається у власність інвестора в рахунок компенсації його витрат.

Кредитор - юридична або фізична особа, яка має підтвержені у встановленому порядку вимоги щодо грошових зобов'язань до боржника, у тому числі щодо виплати заборгованості із заробітної плати працівникам боржника, а також контролюючі органи - щодо податків та зборів.

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.

Ломбардна операція - операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою, з отримання коштів від юридичної особи, що є фінансовою установою, згідно із законодавством України, під заставу товарів або валютних цінностей. Ломбардні операції є різновидом кредиту під заставу.

Максимальні роздрібні ціни - ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію з урахуванням усіх видів податків (зборів), вищими за які не може здійснюватися продаж підакцизних товарів (продукції) у роздрібній торгівлі. Максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) встановлюються виробниками або імпортерами товарів (продукції) шляхом декларування таких цін у порядку, встановленому ПКУ;

Матеріальні активи - основні засоби та оборотні активи у будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є коштами, цінними паперами, деривативами і нематеріальними активами.

Митні платежі - податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

Надміру сплачені грошові зобов'язання - суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату.

Нематеріальні активи - право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Неприбуткові підприємства, установи та організації - підприємства, установи та організації, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства і іншої діяльності, передбаченої законодавством.

Нерезиденти - це:

а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України.

Несільськогосподарські угіддя - господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім віднесених до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо.

Однорідні (подібні) товари (роботи, послуги) - товари (роботи, послуги), що не є ідентичними, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, у результаті чого виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними.

Для визначення товарів однорідними (подібними) враховуються такі ознаки:

якість та ділова репутація на ринку;

наявність торговельної марки;

країна виробництва (походження);

виробник;

рік виробництва;

новий чи вживаний;

термін придатності;

Операційний (банківський) день - частина робочого дня, протягом якої приймаються документи на переказ та на їх відкликання і, за наявності технічної можливості, здійснюється їх обробка, передача та виконання.

Операція з давальницькою сировиною - операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. До операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких

сировина замовника на конкретному етапі її переробки становить не менш як 20 відсотків загальної вартості готової продукції.

Основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік);

Податкове зобов'язання - сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк);

Пов'язані особи - юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють.

Пов'язаними особами для цілей трансфертного ціноутворення визнаються:

а) юридичні особи - у разі якщо одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

б) фізична та юридична особа - у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

в) юридичні особи - у разі якщо одна і та сама особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав у кожній юридичній особі становить 20 і більше відсотків;

г) юридична особа і особа, що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої

юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;

г) юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

д) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

е) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи;

є) юридична особа та фізична особа - у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи;

ж) юридичні особи, в яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа;

з) фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, малолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування.

Пенсійний вклад - кошти, внесені на пенсійний депозитний рахунок, відкритий у банківській установі згідно з договором пенсійного вкладу відповідно до закону.

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

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання - документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених цим Кодексом;

Податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента - юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПКУ, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV ПКУ.

Податковий кредит - сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V ПКУ.

Помилково сплачені грошові зобов'язання - суми коштів, які на певну дату надійшли до відповідного бюджету від юридичних осіб (їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи) або фізичних осіб (які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності або не мають такого статусу), що не є платниками таких грошових зобов'язань.

Постачання послуг - будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.

З метою оподаткування постачанням послуг, зокрема є:

а) досягнення домовленості утримуватися від певної дії або від конкуренції з третьою особою чи надання дозволу на будь-яку дію за умови укладення договору;

б) постачання послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або в примусовому порядку;

в) постачання послуг іншій особі на безоплатній основі;

г) передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а

також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності;

г) передача (внесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також повернення послуг;

д) постачання послуг з розміщення знаку відповідної торгової марки або самого товару чи послуги в кінофільмі, серіалі або телевізійній програмі, які є візуальними (глядачі лише бачать продукт або знак торговельної марки, продукт чи торговельна марка згадується у розмові персонажа; товар, послуга чи торговельна марка органічно вплітаються в сюжет і є його частиною).

Податкова різниця - різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III ПКУ.

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

Постачання товарів - будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

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

Постійне представництво - постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів.

Продаж (реалізація) товарів - будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів

операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Продаж результатів робіт (послуг) - будь-які операції господарського, цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпоряджання товарами, у тому числі нематеріальними активами та іншими об'єктами власності, що не є товарами, за умови компенсації їх вартості, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). Продаж результатів робіт (послуг) включає, зокрема, надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди), продажу, передачі права відповідно до авторських або ліцензійних договорів, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів права інтелектуальної, у тому числі промислової власності.

Простий вексель, авальований банком, - цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ банку сплатити після настання строку платежу визначену суму векселедержателю.

Проценти - дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна.

До процентів включаються:

а) платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;

б) платіж за використання коштів, залучених у депозит;

в) платіж за придбання товарів у розстрочку;

г) платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу);

г) винагорода (дохід) орендодавця як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, сплачена фізичною особою платнику податку, на користь якого відступлено право на отримання таких платежів.

Резиденти - це:

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;

в) фізична особа - резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Ринкова ціна - ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах.

Роялті - будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Самозайнята особа - платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Незалежна професійна діяльність - участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою - підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб.

Середньооблікова кількість працівників - кількість працівників у юридичних осіб, визначена за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері статистики, з урахуванням усіх найманих працівників і осіб, що працюють за цивільно-правовими договорами та за сумісництвом більш як один календарний місяць, а також найманих працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів в еквіваленті повної зайнятості, крім найманих працівників, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг - витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу.

Сертифікат фонду операцій з нерухомістю - цінний папір, що засвідчує право його власника на отримання доходу від інвестування в операції з нерухомістю відповідно до закону.

Сільськогосподарські угіддя - рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги.

Сільськогосподарський товаровиробник - юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням,

виращуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання.

Товарний кредит - товари (роботи, послуги), що передаються резидентом або нерезидентом у власність юридичних чи фізичних осіб на умовах договору, що передбачає відстрочення остаточних розрахунків на визначений строк та під процент. Товарний кредит передбачає передачу права власності на товари (роботи, послуги) покупцеві (замовникові) у момент підписання договору або в момент фізичного отримання товарів (робіт, послуг) таким покупцем (замовником), незалежно від часу погашення заборгованості.

Торговельна діяльність - роздрібна та оптова торгівля, діяльність у торговельно-виробничій (ресторанне господарство) сфері за готівку, інші готівкові платіжні засоби та з використанням платіжних карток.

Торгівля валютними цінностями - операції, пов'язані з переходом права власності на національну валюту України, іноземну валюту, платіжні документи та інші цінні папери, виражені у національній валюті України, в іноземній валюті або банківських металах, банківські метали.

Умовне звільнення від оподаткування митними платежами - звільнення від сплати митних платежів, застосування якого передбачає дотримання певних умов та обмежень під час використання товарів і транспортних засобів комерційного призначення, розпорядження ними після їх випуску.

Фінансова допомога - фінансова допомога, надана на безповоротній або поворотній основі.

Безповоротна фінансова допомога - це:

сума коштів, передана платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладення таких договорів;

сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості;

сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності;

основна сума кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за

винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також сума процентів, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних);

сума процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги.

Поворотна фінансова допомога - сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення.

Фінансовий кредит - кошти, що надаються банком-резидентом або нерезидентом, що кваліфікується як банківська установа згідно із законодавством країни перебування нерезидента, або резидентами і нерезидентами, які мають згідно з відповідним законодавством статус небанківських фінансових установ, а також іноземною державою або його офіційними агентствами, міжнародними фінансовими організаціями та іншими кредиторами - нерезидентами юридичній чи фізичній особі на визначений строк для цільового використання та під процент.

Фонд банківського управління - кошти учасників фондів банківського управління та інші активи, що перебувають у довірчому управлінні уповноваженого банку відповідно до закону.

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.

Цільове призначення земельної ділянки - використання земельної ділянки за призначенням, визначеним на підставі документації із землеустрою у встановленому законодавством порядку.

Касовий метод - метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг),

а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Позика - грошові кошти, що надаються резидентами, які є фінансовими установами, або нерезидентами, крім нерезидентів, які мають офшорний статус, позичальнику на визначений строк із зобов'язанням їх повернення та сплатою процентів за користування сумою позики.

Пасивні доходи - доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті.

Додаток А

Таблиця А.1

Визначення місця постачання послуг

№ з/п	Визначення місця постачання	Вид послуги	Норма ПКУ
1	Місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном:	послуги, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;	Пп. «а» пп. 186.2.1
		послуги із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;	Пп. «б» пп. 186.2.1
		послуги, пов'язані із перевезенням пасажирів та вантажів, у т. ч. з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;	Пп. «в» пп. 186.2.1
		послуги з виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном	Пп. «г» пп. 186.2.1
2	Фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у т. ч. такого, що будується, для тих послуг, які пов'язані з нерухомим майном:	послуги агентств нерухомості;	Пп. «а» пп. 186.2.2
		послуги з підготовки та проведення будівельних робіт;	Пп. «б» пп. 186.2.2
		інші послуги за місцезнаходженням нерухомого майна, у т. ч. такого, що будується	Пп. «в» пп. 186.2.2
3	Місце фактичного надання послуг у сфері:	культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності у зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів	Пп. 186.2.3
4	Місцем постачання зазначених послуг вважається місце, у якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або — за відсутності такого місця — місце постійного чи	надання майнових прав інтелектуальної власності, створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у т. ч. за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);	Пп. «а» п. 186.3
		рекламні послуги;	Пп. «б» п. 186.3

	переважного його проживання. До таких послуг належать:	консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у т. ч. адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у т. ч. з використанням комп'ютерних систем;	Пп. «в» п. 186.3
		надання персоналу, у т. ч. якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця;	Пп. «г» п. 186.3
		надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів;	Пп. «г» п. 186.3
		телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою проводових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у т. ч. надання доступу до глобальних інформаційних мереж;	Пп. «д» п. 186.3
		послуги радіо- та телемовлення;	Пп. «е» п. 186.3
		надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перерахованих у п. 186.3 ПКУ;	Пп. «є» п. 186.3
		надання транспортно-експедиторських послуг	Пп. «ж» п. 186.3
5	Місцем постачання послуг є місце реєстрації постачальника, крім операцій, зазначених у пунктах 186.2 та 186.3 ПКУ	загальне правило для всіх послуг	П. 186.4

Додаток Б

Таблиця Б.1

Перелік товарів, на які у 2014 році законами України встановлено ставки вивізного (експортного) мита

Закон України від 07.05.1996 № 180/96-ВР «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» (із змінами та доповненнями)				
Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2007 року)	Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2012 року)	Назва товару	Ставка вивізного (експортного) мита, у відсотках митної вартості товару	
			2013 рік	2014 рік
Велика рогата худоба свійських видів жива, крім чистопородних (чистокровних) племінних тварин:				
0102 90 05 00	0102 29 10 00	свійські види масою не більш як 80 кг	25	20
0102 90 21 00	0102 29 21 00	свійські види масою понад 80 кг, але не більш як 160 кг для забою	25	20
0102 90 29 00	0102 29 29 00	свійські види масою понад 80 кг, але не більш як 160 кг не для забою	25	20
0102 90 41 00	0102 29 41 00	свійські види масою понад 160 кг, але не більш як 300 кг для забою	25	20
0102 90 49 00	0102 29 49 00	свійські види масою понад 160 кг, але не більш як 300 кг не для забою	25	20
0102 90 51 00	0102 29 51 00	нетелі (самки великої рогатої худоби до першого отелення) масою понад 300 кг для забою	25	20
0102 90 59 00	0102 29 59 00	нетелі (самки великої рогатої худоби до першого отелення) масою понад 300 кг не для забою	25	20
0102 90 61 00	0102 29 61 00	корови масою понад 300 кг для забою	25	20
0102 90 69 00	0102 29 69 00	корови масою понад 300 кг не для забою	25	20
0102 90 71 00	0102 29 91 00	свійські види, крім нетелей та корів масою понад 300 кг для забою	25	20
0102 90 79 00	0102 29 99 00	свійські види, крім нетелей та корів масою понад 300 кг не для забою	25	20
0102 90 90 00	0102 39 10 00 0102 39 90 00 0102 90 91 00 0102 90 99 00	несвійські види великої рогатої худоби живої	25	20
		Вівці живі:	25	20
0104 10 10 00	0104 10 10 00	вівці чистопородні (чистокровні)	25	20
		племінні тварини	25	20
0104 10 30 00	0104 10 30 00	ягнята (віком до одного року)	25	20
0104 10 80 00	0104 10 80 00	інші живі вівці, крім чистопородних (чистокровних) племінних тварин та ягнят (віком до одного року)	25	20

Продовження таблиці Б.1

4101	4101	Шкури необроблені великої рогатої худоби (включаючи буйволів) або тварин родини конячих (свіжі або солоні, сушені, зелені, пікельовані або консервовані іншим способом, але не дублені, не вироблені під пергамент і не піддані подальшій обробці), з волосяним покривом або без волосяного покриву, спилок або неспилок	25	24
4102	4102	Шкури необроблені овець або шкурки ягнят (свіжі або солоні, сушені, зелені, пікельовані або консервовані іншим способом, але не дублені, не вироблені під пергамент або не піддані подальшій обробці), з вовняним покривом або без вовняного покриву, спилок або неспилок, крім зазначених у примітці 1 (с) до цієї групи	25	24
4103 30 00 00 4103 90 90 00	4103 30 00 00 4103 90 00 00	Шкури необроблені (свіжі або солоні, сушені, зелені, пікельовані або консервовані іншим способом, але не дублені, не вироблені під пергамент і не піддані подальшій обробці), з волосяним покривом або без волосяного покриву, спилок або неспилок, крім зазначених у примітках 1 (b) або 1 (с) до цієї групи, крім кіз або козенят, рептилій	25	24

**Закон України від 10.09.99 р. № 1033-XIV
«Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» (із змінами та доповненнями)**

Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2007 року)	Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2012 року)	Назва товару	Ставка вивізного (експортного) мита, у відсотках митної вартості товару	
			2013 рік	2014 рік
1204 00	1204 00	Насіння льону, подрібнене або неподрібнене	10	10
1206 00	1206 00	Насіння соняшнику, подрібнене або неподрібнене	10	10
1207 99 97 00	1207 10 00 00 1207 30 00 00 1207 60 00 00 1207 70 00 00 1207 99 96 00	Насіння рижю	10	10

Закон України від 24.10.2002 р. № 216-IV «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» (із змінами та доповненнями)

Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2007 року)	Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2012 року)	Назва товару	Ставка вивізного (експортного) мита, у євро за 1 тунну

			2013 рік	2014 рік
7204 10 00 00	7204 10 00 00	відходи та брухт ливарного чавуну	11,6	10
7204 30 00 00	7204 30 00 00	відходи та брухт чорних металів, луджені	11,6	10
7204 41 10 00	7204 41 10 00	токарна стружка, обрізки, уламки, відходи фрезерного виробництва та ошурки з чорних металів	11,6	10
7204 41 91 00	7204 41 91 00	відходи обрізування або штампування, пакетовані з чорних металів	11,6	10
7204 41 99 00	7204 41 99 00	відходи обрізування або штампування, непакетовані з чорних металів	11,6	10
7204 49 10 00	7204 49 10 00	відходи та брухт чорних металів, подрібнені (різані)	11,6	10
7204 49 30 00	7204 49 30 00	відходи та брухт чорних металів, пакетовані	11,6	10
7204 49 90 00	7204 49 90 00	відходи та брухт чорних металів, несортовані та сортовані	11,6	10
7204 50 00 00	7204 50 00 00	відходи у зливках чорних металів для переплавлення (шихтові зливки), крім сталі легованої	11,6	10

Закон України від 13.12.2006 р. № 441-V
«Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням»
(із змінами та доповненнями)

Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2007 року)	Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2012 року)	Назва товару	Ставка вивізного (експортного) мита, у відсотках митної вартості товару	
			2013 рік	2014 рік
7202 99 80 00	7202 99 80 00	ферохромнікель та інші феросплави	18	15
7204 21	7204 21	відходи та брухт легованої сталі, корозійностійкої (нержавіючої) сталі	18	15
7204 29 00 00	7204 29 00 00	відходи та брухт легованої сталі інші	18	15
7204 50 00 00	7204 50 00 00	відходи у зливках (шихтові зливки) для переплавки, з легованої сталі	18	15
7218 10 00 00	7218 10 00 00	сталь корозійностійка (нержавіюча) у зливках та в інших первинних формах	18	15
7401 00 00 00	7401 00 00 00	штейн мідний; мідь цементаційна (мідь осаджена)	18	15
7402 00 00 00	7402 00 00 00	мідь нерафінована; аноди мідні для електролітичного рафінування	18	15
7403 12 00 00	7403 12 00 00	ваербарси (литі заготовки для виробництва дроту) з рафінованої міді	18	15
7403 13 00 00	7403 13 00 00	білети (заготовки з металу квадратного чи круглого поперечного перерізу для подальшої прокатки сортових профілів) з рафінованої міді	18	15
7403 19 00 00	7403 19 00 00	мідь рафінована інша	18	15
7403 21 00 00	7403 21 00 00	сплави на основі міді та цинку (латуні)	18	15

7403 22 00 00	7403 22 00 00	сплави на основі міді та олова (бронзи)	18	15
7403 29 00 00	7403 29 00 00	мідні сплави (за винятком лігатур товарної позиції 7405)	18	15
7404 00	7404 00	відходи і брухт міді	18	15
7405 00 00 00	7405 00 00 00	лігатури на основі міді	18	15
7406	7406	порошки та луска з міді	18	15
7419 99 10 00	7419 99 10 00	решітки та сітки з мідного дроту	18	15
7415 29 00 00	7415 29 00 00	інші вироби з міді без різьби, крім шайб (включаючи шайби пружні)	18	15
7415 39 00 00	7415 39 00 00	вироби мідні з різьбою (крім шурупів для дерева, інших гвинтів, болтів та гайок)	18	15
7418 19 90 00	7418 10 90 00	вироби столові, кухонні або інші побутові вироби з міді та їх частини	18	15
7419	7419	інші вироби мідні	18	15
7503 00	7503 00	відходи та брухт з нікелю	18	15
7602 00	7602 00	відходи та брухт з алюмінію	18	15
7802 00 00 00	7802 00 00 00	відходи та брухт із свинцю	18	15
7902 00 00 00	7902 00 00 00	відходи та брухт із цинку	18	15
8002 00 00 00	8002 00 00 00	відходи та брухт з олова	18	15
8101 97 00 00	8101 97 00 00	відходи та брухт з вольфраму	18	15
8105 30 00 00	8105 30 00 00	відходи та брухт з кобальту	18	15
8108 30 00 00	8108 30 00 00	відходи та брухт з титану	18	15
8113 00 40 00	8113 00 40 00	металокераміка і вироби з металокераміки, включаючи відходи та брухт: відходи та брухт	18	15
Закон України від 03.06.2008 р. № 309-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (із змінами та доповненнями)				
Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2007 року)	Код згідно з УКТЗЕД (на ГС 2012 року)	Назва товару	Ставка вивізного (експортного) мита	
			2013 рік	2014 рік
2711 21 00 00	2711 21 00 00	природний газ у газоподібному стані	35 %, але не менш як 400 грн. за 1000 м куб.	35 %, але не менш як 400 грн. за 1000 м куб.
2711 29 00 00	2711 29 00 00	газ (крім природного) у газоподібному стані	35 %, але не менш як 400 грн. за 1000 м куб.	35 %, але не менш як 400 грн. за 1000 м куб.

ДЛЯ ПОДАТОК

ДЛЯ ПОДАТОК

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ВІРА ПЕТРІВНА ХОМУТЕНКО
ІРИНА СЕРГІЇВНА ЛУЦЕНКО
АЛЛА ВІТАЛІЇВНА ХОМУТЕНКО
ОКСАНА ГЕОРГІЇВНА ВОЛКОВА

ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Навчальний посібник

В авторській редакції

*Віддруковано з готового оригінал-макета у типографії «ВМВ».
Свідоцтво ДК № 381 від 26.03.2001*

*Формат 84*100/16. Папір офсетний.
Ум. др. арк. 26,25. Наклад 300 прим.
65053, м. Одеса, пр. Добровольського 82-а.
Тел. 751-14-87, 751-15-80
www.vmv.odessa.ua*