

Розділ 5. Податок на прибуток підприємств, у тому числі дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некорпоратизованими, казенними або комунальними підприємствами

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, що сплачується підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій. Структурно-логічна схема податку на прибуток підприємств наведена на схемі 5.1

5.1. Склад доходів платника податку

Підприємства – платники податку на прибуток отримують різноманітні доходи. Основні види доходів представлені на схемі 5.2. Як бачимо, майже всі основні доходи включаються до валового доходу. І тільки деякі надходження грошей або майна не включаються до валового доходу (дивись схему 5.2).

Валовий дохід - загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами (п. 4.1)¹.

До складу валового доходу включають (ст.4): валовий дохід від усіх видів діяльності, у тому числі:

1) загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів, деривативів, іпотечних сертифікатів участі, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю (за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення), операцій з їх кінцевого

погашення (ліквідації)) та операцій з консолідованим іпотечним боргом відповідно до закону) (п.п. 4.1.1);

2) вартість відвантажених товарів або вартість при здійсненні товарообмінних (бартерних) операцій; доходи і витрати від здійснення бартерних операцій визначають, виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижче звичайних цін (п.п. 7.1.1).

Звичайною (п.п.1.20) вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

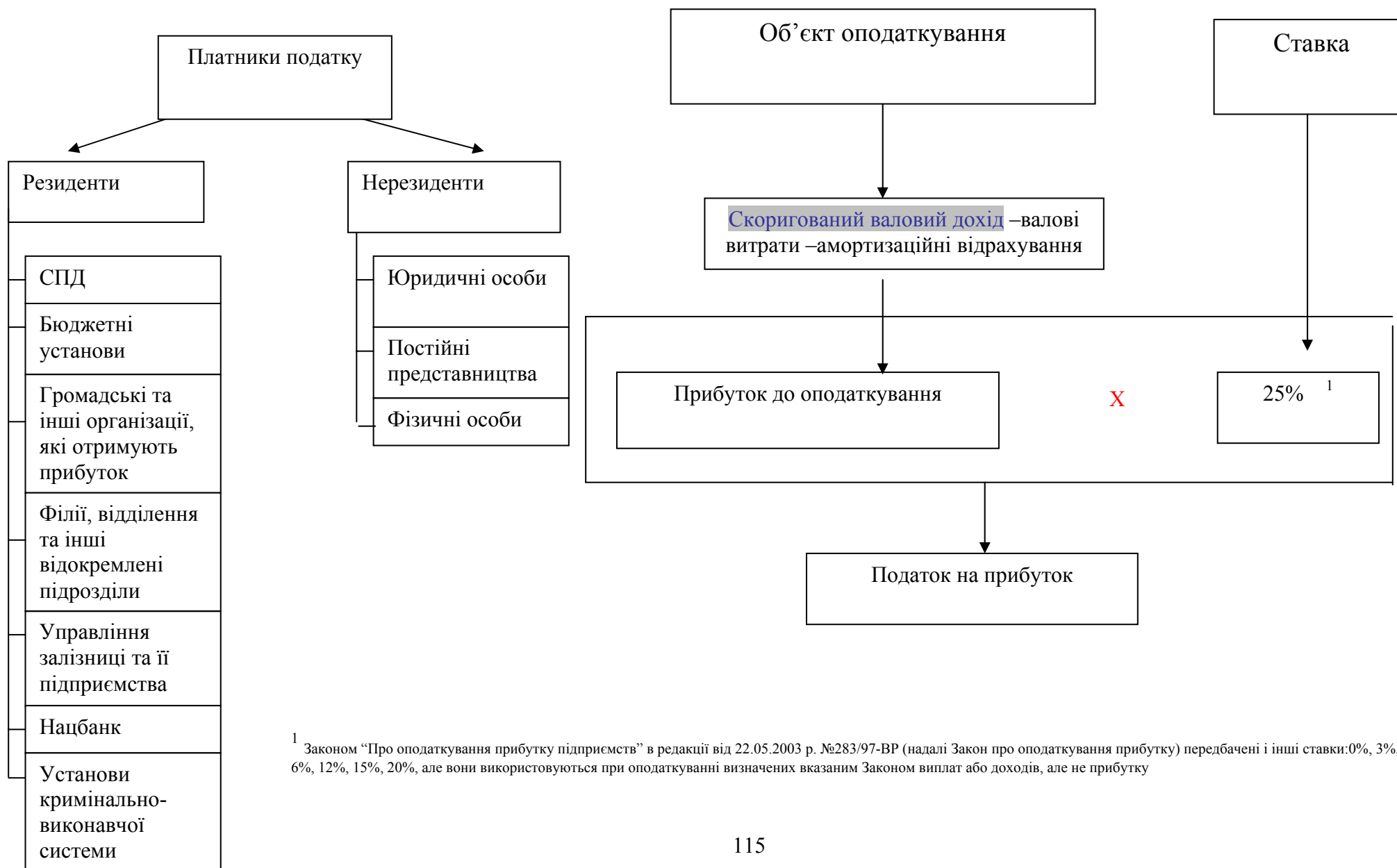
Справедлива ринкова ціна - це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг).

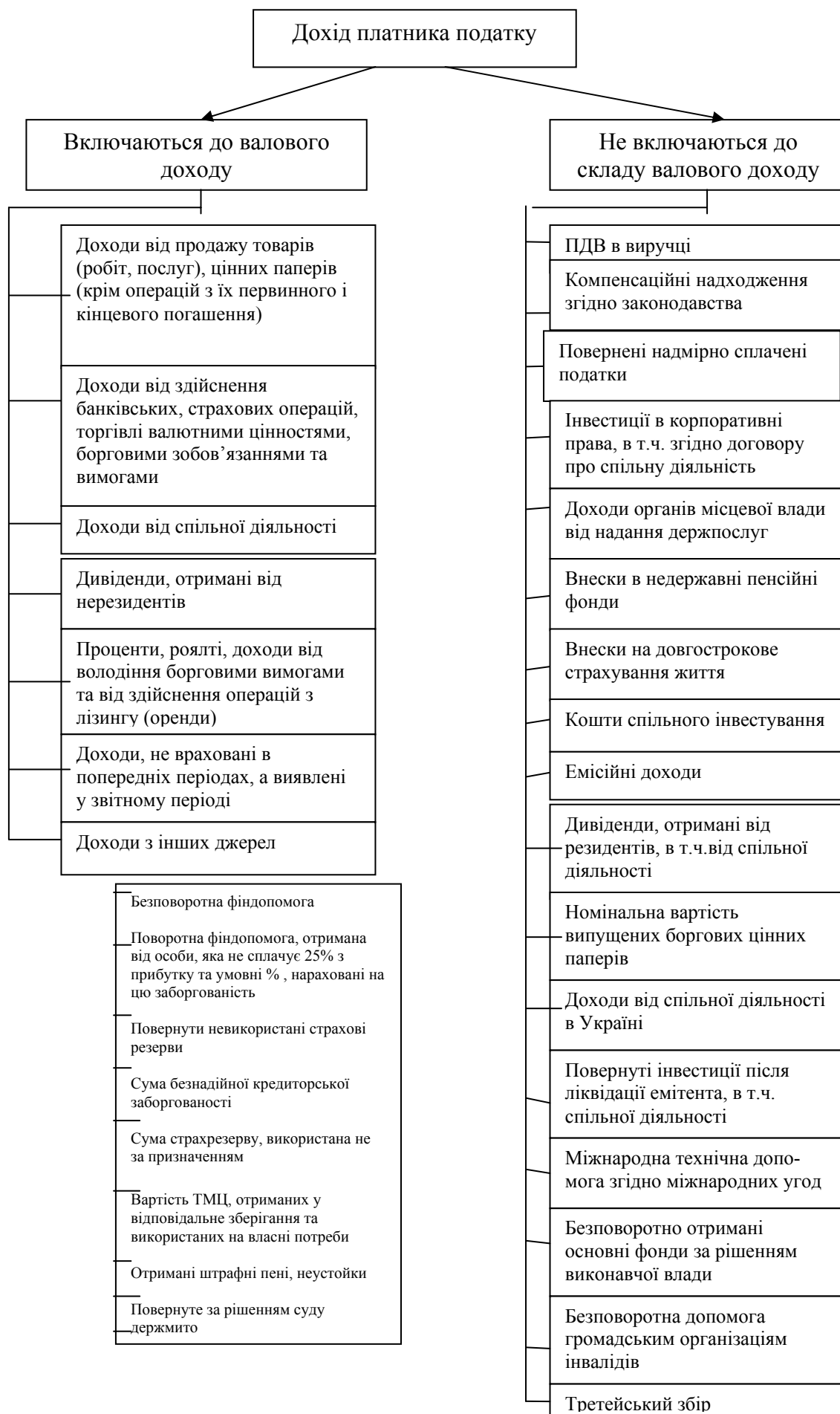
Ідентичні товари (роботи, послуги), що мають однакові характерні для них основні ознаки. Під час визначення ідентичності товарів беруться до уваги, зокрема, їх фізичні характеристики, які не впливають на їх якісні характеристики і не мають суттєвого значення для визначення ознак товару, якість і репутація на ринку, країна походження та виробник.

Однорідні товари (роботи, послуги), які не є ідентичними, мають подібні характеристики і складаються зі схожих компонентів, що дозволяє їм виконувати однакові функції та (або) бути взаємозамінними. Під час визначення однорідності товарів (робіт, послуг) беруться до уваги, зокрема, їх якість, наявність товарного знака, репутація на ринку, країна походження та виробник. (п.п. 1.20.1).

¹ Тут і надалі посилання дається на статті Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції від 22.05.1997 р. №283/97-ВР (із змінами і доповненнями)

Структурно-логічна схема податку на прибуток підприємств





Якщо звичайна ціна не може бути визначена з використанням норм Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, то для доказів обґрунтування її рівня застосовуються правила, визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а також національними стандартами з питань оцінки майна та майнових прав. З метою оподаткування терміни “справедлива вартість”, “ринкова вартість” та “чиста вартість реалізації”, які використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та національних стандартах з питань оцінки майна і майнових прав прирівнюються до терміну “звичайна ціна” визначеного Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (п.п.1.20.5).

- 3) доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті (п.п 7.3.1.);
- 4) сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об’єктів основних фондів групи 1, балансовою вартістю основних фондів груп 2, 3,4, нематеріальних активів та доходи, отримані від продажу невиробничих фондів.
- б) прибуток, отриманий в результаті продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, якщо отримані доходи перевищують витрати, понесені платником податку (п.п. 7.6.1);
- 7) частина валових доходів при виконанні довготермінових договорів (контрактів), що припадає на звітний місяць (п.п.7.10.3);
- 8) позитивна різниця між сумою отриманих коштів при реалізації землі та сумою витрат, пов’язаних із купівлею такого окремого об’єкта, збільшених на коефіцієнт індексації (при продажу ділянки, придбаної раніше).
- 9) додатна різниця (приріст) між балансовою вартістю запасів на кінець звітного періоду і балансовою вартістю на початок звітного періоду (п.5.9);
- 10) доходи від банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівля валютними цінностями, цінними паперами, борговими зобов’язаннями й вимогами (п.п 4.1.2.);
- 11) доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, а також від здійснення операцій лізингу (оренди) (п.п.4.1.4.);
- 12) доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному, й виявлені у звітному періоді (подається уточнююча декларація (п.п.4.1.5));
- 13) доходи від інших джерел, в тому числі, але не виключно, у вигляді (п.п. 4.1.6):
 - а) сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, вартості товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платником податку у звітному періоді.

Безповоротна фінансова допомога – це:

- сума грошових коштів, передана платнику податку згідно договорам дарування, іншим подібним договорам, що не передбачають відповідну компенсацію або повернення таких (за виключенням бюджетних дотацій, субсидій), або без укладання таких договорів;
 - сума безнадійної заборгованості платника податку перед іншою юридичною або фізичною особою, що залишилась невідшкодованою по закінченню строку позовної давності;
 - основна сума кредиту або депозиту, наданих платнику податку без встановлення строків повернення такої основної суми, за виключенням кредитів, наданих під безстрокові облігації, й депозитів до вимоги, а також сума відсотків, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних);
 - сума відсотків, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, яка залишається недоповерненою на кінець звітного періоду, в розмірі врахованої ставки НБУ, розрахованої на день фактичного використання такої фінансової допомоги.
- б) сум поворотної фінансової допомоги, отриманої від неплатників податку на прибуток (у т.ч. нерезидентів) або осіб, що мають пільги по сплаті даного податку, або застосовують інші ставки, ніж 25%.

Поворотна фінансова допомога - це сума грошових коштів, передана платником податку у використання на певний термін часу у відповідності з договорами, що не передбачають нарахування відсотків або надання інших видів компенсацій як плату за користування такими коштами.

- в) умовні відсотки, нараховані на суму поворотної фінансової допомоги отриманої від платників податку на прибуток і не поверненої на кінець звітного місяця;
- д) вартість матеріальних цінностей, що знаходились у платника на відповідальному зберіганні (згідно з договорами схову) та використаних ним у власному виробничому чи господарському обороті;
- г) суми штрафів, неустойки, пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- д) сум державного мита, попередньо сплачена позивачем, яка повернена йому за рішенням суду;
- е) сума акцизу, отримана (нарахована) продавцем платником акцизного збору при продажу підакцизних товарів (до валового доходу включається акцизний збір по настанні однієї з подій: відвантаження товару, у вартості якого міститься акциз або одержання оплати, до суми якої увійшов акциз) та рентних платежів, а також сум збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;
- є) доходи від продажу електричної енергії (включаючи реактивну);
- ж) суми дотацій і субсидій з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отриманих платником податку;
- 14) зміна суми компенсації вартості товарів. При поверненні товару продавцю валовий дохід коригується зі знаком «-». Якщо компенсація за раніше проданий товар збільшилась, валовий дохід коригується зі знаком «+»;
- 15) суми безнадійної заборгованості (ст. 12);
- 16) суми валових доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» (п.16.3).

Доходи, які не включають до складу валового доходу

- 1) суми податку на додану вартість, отриманих (нарахованих) підприємством у складі ціни продажу продукції (робіт, послуг), за винятком випадків, коли таке підприємство – покупець або підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість (п.п 4.2.1);
- 2) суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законодавством (п.п.4.2.2);
- 3) суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду (господарського суду) або внаслідок задоволення претензій у порядку, установленому законодавством як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, у разі якщо вони не були віднесені таким платником податку до складу валових витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів (п.п.4.2.3);
- 4) суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу валових витрат (п.п.4.2.4);
- 5) суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, у тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи (п.п.4.2.5);
- 6) суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг (видачі дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрації,

інших послуг, обов'язковість яких передбачено законодавством) у разі зарахування таких доходів до відповідних бюджетів (п.п.4.2.6);

7) суми коштів у вигляді внесків, які:

а) надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків, а також осіб, що уклали договори страхування відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення";

б) надходять до страховиків, що здійснюють довгострокове страхування життя, від страхувальників;

в) накопичуються за пенсійними вкладками, рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону;

- суми надходжень до неприбуткових установ і організацій згідно з вимогами оподаткування неприбуткових установ і організацій (п.п.4.2.7);

8) кошти спільного інвестування, а саме кошти, залучені від інвесторів інститутів спільного інвестування (ІСІ) та доходи, нараховані за активами ІСІ, а також кошти, залучені від власників сертифікатів фондів операцій з нерухомістю та доходи, нараховані за активами фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону(п.п.4.2.8);

9) сума одержаного емісійного доходу;

10) номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед таким платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів) (п.п.4.2.10);

11) доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку (п.п.4.2.11);

12) кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи-емітента або після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище номінальної вартості акцій (часток, паїв) (п.п.4.2.12);

13) кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод, що набрали чинності у встановленому законодавством порядку (п.п.4.2.13);

14) вартість основних фондів безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством:

– якщо такі основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади;

– у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень;

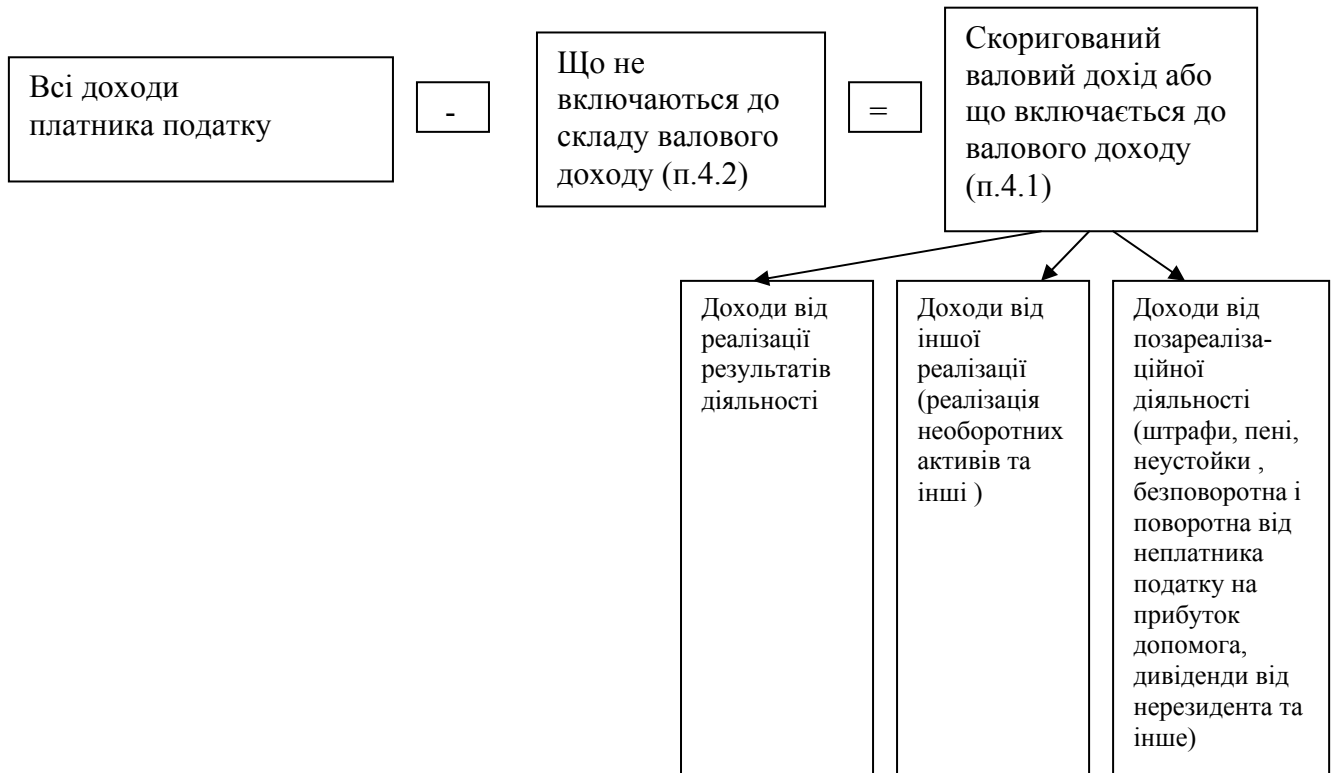
– у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок. Отримані таким чином основні фонди приймаються на баланс за балансовою вартістю. Порядок безоплатної передачі таких основних фондів устанавлюється Кабінетом Міністрів України (п.п.4.2.15);

15) кошти або майно, що надаються у вигляді безповоротної допомоги громадським організаціям інвалідів та підприємствам і організаціям, інші надходження, прямо визначені нормами Закону "Про оподаткування прибутку підприємств"(п.п.4.2.16)

Алгоритм розрахунку скоригованого валового доходу представлений на схемі 5.3

Алгоритм розрахунку скоригованого валового доходу

Схема 5.3



Тести

1. Підприємство “Крок” за звітний період здійснило наступні операції:
 1. Доходи від поставки товарів (у т.ч. ПДВ)- 569,1 тис. грн.
 2. Доходи від повернення заборгованості на підставі визнання судом позову платника податків (без ПДВ) - 0,9 тис. грн.
 3. Отримана безповоротна фінансова допомога від підприємства “Х” - 0,7 тис. грн.
 4. Доходи від зміни курсу валют, без ПДВ (основна сума фінансового кредиту) - 0,8 тис. грн.
 5. Подано заяву в господарський суд про стягнення заборгованості за відвантажені товари на суму - 18,2 тис. грн.
 6. Доход від продажу медикаментів (пільга по ПДВ) - 20,0 тис. грн.

У Декларації про прибуток підприємства за звітний період буде відображено скоригований валовий дохід у сумі:

 - A. 496,65 тис.грн.
 - B. 478,45 тис.грн.
 - C. 493,31 тис.грн.
 - D. 495,75 тис.грн.

2. В якому порядку відображається повернення товарів відповідно до Порядку про складання Декларації про прибуток підприємства, відвантажених покупцю в попередньому звітному періоді?
- A. Зменшується валовий дохід та збільшуються валові витрати на суму повернених товарів (без ПДВ);
 - B. Зменшується валовий дохід та здійснюється коригування залишків товарів по п.5.9 ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”;
 - C. Збільшується валові витрати та здійснюється коригування залишків товарів;
 - D. Коригуються валовий дохід зі знаком «-».
3. Підприємство отримало передоплату від покупців, яка не була включена до складу валового доходу за товари в сумі 2400грн. з ПДВ. Строк позовної давності закінчився.
Яку суму належить відобразити в складі валового доходу:
- A. 2400грн.;
 - B. 2000грн.;
 - C. Кредиторська заборгованість по передоплаті не враховується у складі валового доходу;
 - D. Коригується валовий дохід.
4. На кінець звітного періоду поточного року на балансі підприємства рахувалася заборгованість в іноземній валюті :
- дебіторська (за відвантажені раніше товари) – 10000 дол. США курс НБУ на останній день склав 5,3 грн. за 1 дол. США, балансова вартість заборгованості 50000 грн.
 - кредиторська (по отриманій передоплаті) – 2000 дол. США, курс НБУ на останній день 5,4 грн. за 1 дол. США, балансова вартість заборгованості 11200 грн.
- В декларації про прибуток за звітний період необхідно відобразити валовий дохід в сумі:
- A. 3000 грн.;
 - B. 400 грн.;
 - C. 3400 грн.;
 - D. Валовий дохід не відображається.
5. Підприємство згідно з договором відвантажило товар іншому підприємству у січні 2006р. Відповідно до строків, обумовлених в договорі, розрахунок не було здійснено. Підприємство-кредитор звернулось з позовом до господарського суду. За наведених умов, як відобразиться ця операція у продавця в податковому обліку:
- A. Збільшаться валовий дохід;
 - B. Збільшаться валові витрати;
 - C. Не зміняться ні валовий дохід, ні валові витрати;
 - D. Зменшаться валовий дохід.
6. З метою оподаткування податком на прибуток кредиторська заборгованість в грошовому виразі (передоплата), за якою закінчився строк позовної давності, розглядається як:
- A. Коригування валових витрат;
 - B. Безповоротна фінансова допомога;

- C. Доходи минулих періодів, виявлені у звітному періоді;
D. Коригування валового доходу.
7. У звітному періоді ЗАТ “Міжнародний центр” отримало поворотну фінансову допомогу від платника, якій працює за спрощеною системою оподаткування. Фінансова допомога на кінець звітного періоду не була погашена. За наведених умов, як відобразиться операція по отриманню фінансової допомоги в Декларації про прибуток у ЗАТ “Міжнародний центр” ?
- A. Включається до складу валового доходу;
B. Включається до складу валових витрат;
C. Не включається ні до валових доходів, ні до валових витрат;
D. Не включаються до складу валового доходу.
8. Який строк визначено суб’єкту підприємницької діяльності для розгляду претензії при її отриманні від постачальника в зв’язку з затримкою розрахунку за поставлений товар?
- A. 3 місяці;
B. 1 місяць;
C. 10 діб;
D. 20 діб.

Задачі

1. Підприємством “А” отримано доход від надання послуг (за регульованими цінами) у сумі 1200грн. Підприємством нарахована заборгованість бюджету на суму субсидій за регульованими цінами у розмірі 400грн. Отримана сума субсидій з бюджету у сумі 375грн. та отримана бюджетна дотація в розмірі 5000грн. на придбання основних фондів. Визначити суму валового доходу за звітний період.
Примітка: дані наведені без ПДВ.
2. Підприємство “Б” за бартерним договором №1 отримало товари (перша подія) на суму 3000грн. (без ПДВ). Договірні ціни не нижче звичайних. За бартерним договором №2 була відвантажена продукція (перша подія) на суму 6500грн. (без ПДВ). Договірна ціна на відвантажену продукцію нижче звичайних цін (звичайна ціна 7500грн.). Визначити суму валового доходу за звітний період.
3. Підприємство “Х” придбало акції на суму 1000грн. та продало їх у цьому ж звітному податковому періоді за 1500грн. В цьому ж звітному періоді підприємство продало 5000 дол. США (курс НБУ на дату продажу 5.3 грн. за 1 дол. США). Сума, отримана від продажу валюти 26000грн. Визначити суму валового доходу за звітний період.
4. Підприємством було відвантажено на експорт продукцію на суму \$1000. Курс долару на момент оформлення вантажної митної декларації становив 5грн. за \$1, а на момент погашення дебіторської заборгованості – 5,1грн. за \$1.
Крім того, в кінці минулого року підприємством було сформовано резерв сумнівних боргів у розмірі 10000грн. В цьому році безнадійними визнані борг покупця в розмірі 11500грн. у зв’язку із закінченням строку позовної давності.
Визначити суму валового доходу за звітний період.
5. Підприємством “Альфа” за I квартал поточного року здійснено наступні операції:
- продано іноземну валюту за гривні в розмірі 5000 грн;
 - безкоштовно отримано деревооброблювальний станок вартістю (без ПДВ) 10000 грн.;

- відпущено зі складу фарбу на потреби цехів – 200 грн;
- за рішенням господарського суду отримано компенсацію за неякісні матеріали від постачальника (без ПДВ) – 3150 грн.;
- відвантажено покупцям готову продукцію на суму 36000 грн (в тому числі ПДВ 6000).

Визначити суму валового доходу за звітний період.

6. Підприємством “Ветта” за 2 квартал поточного року здійснено наступні операції:
- нараховано проценти постачальникам за борговими зобов'язаннями – 3000 грн;
 - придбано журнал „Все про бухгалтерський облік” (без ПДВ) – 950 грн;
 - прийнято до оплати рахунок постачальника, який не сплачено, за отриману електроенергію (без ПДВ) – 2700 грн.;
 - відвантажено продукцію на суму 4200 грн (в тому числі ПДВ – 700 грн);
 - за рішенням суду отримано відшкодування за сплачене державне мито – 200 грн;
 - отримано роялті від іншої організації – 200 грн;
 - оприбутковано від ліквідації основних засобів матеріали (без ПДВ) – 500 грн.

Визначити суму валового доходу за звітний період.

7. Підприємством “Х” за I квартал поточного року здійснено наступні операції:
- отримано від продажу акцій (балансова вартість акцій 2000грн.) – 2700 грн.;
 - нарахована орендна плата за видані в оренду основні засоби (без ПДВ) 200 грн;
 - нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності – 100 грн;

Визначити суму валового доходу за звітний період.

5.2. Склад валових витрат

Валові витрати виробництва та обігу (далі - валові витрати) - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності (п.п.5.1).

Згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, валові витрати поділяють на 3 групи, що наведені на схемі 5.5.

Схема 5.4



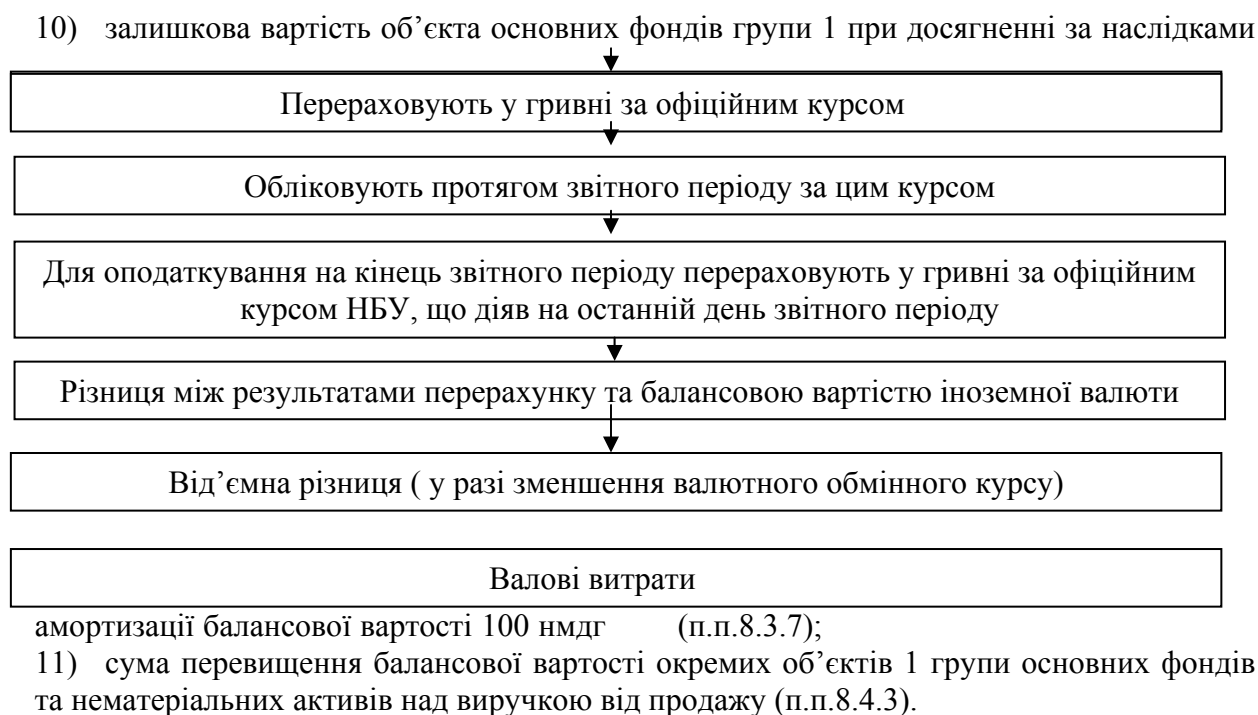
Витрати, які включаються до складу валових витрат:

- 1) суми будь-яких витрат, сплачених протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг), безпосередньо пов'язаних з отриманням доходу (п.п.5.2.1);

- 2) суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій (визначених законодавчо як неприбуткові, суми коштів, що перераховані юридичним особам, у тому числі неприбутковим організаціям – засновникам постійно діючого третейського суду, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не більше п'яти відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного року;
- 3) суми внесених (нарахованих) податків, зборів установлених Законом України “Про систему оподаткування” (п.п.5.2.5);
- 4) суми безнадійної заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат, у разі, коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку (п.п.5.2.8);
- 5) суми будь-яких витрат, пов'язаних з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у тому числі витрат на поліпшення орендованих основних фондів, у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду; суми перевищення балансової вартості основних фондів та нематеріальних активів над вартістю їх продажу (п.п.5.2.10; 8.7.1.).
- 6) суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам у розмірі, що перевищує **два відсотки, але не більше десяти відсотків** оподатковуваного прибутку попереднього звітного періоду (п.5.2.13);
- 7) суми податку на додану вартість, сплачені у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг), якщо підприємство не є платником податку на додану вартість (п.п.5.3.3);
- 8) витрати на придбання основних фондів або нематеріальних активів для їх подальшого продажу іншим особам (п.п.8.1.3);
- 9) від’ємна різниця від перерахунку на кінець звітного періоду заборгованості в іноземній валюті у гривні (п.п.7.3.3);

Схема 5.5

Витрати за операціями з валютними цінностями



- 12) сума балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1 у разі вимушеної заміни основних фондів (п.п.8.4.8);
- 13) суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді (п.п.5.2.6);
- 14) суми безнадійної заборгованості (ст. 12);
- 15) суми валових витрат, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» (п.16.3).

Витрати, які не включаються до складу валових витрат:

- 1) витрати на потреби, не пов'язані з господарською діяльністю(п.п.5.3.1);
- 2) податкові платежі до бюджету (п.п.5.3.3);
 - податок на прибуток, авансовий внесок, нарахований на суму дивідендів;
 - податку від грального бізнесу (п.п.10.2);
 - податку на репатріацію доходів;
 - ПДВ, включений до ціни товарів (робіт, послуг), якщо підприємство - платник ПДВ;
 - податок на доходи фізичних осіб;
- 3) витрати на оплату штрафів, неустойки чи пені (п.п.5.3.5);
- 4) вартість торгових патентів, яка враховується у зменшення оподаткованого прибутку від патентованих видів діяльності (п. 16.3);
- 5) витрати на виплату дивідендів (п.п.5.3.8)
- 6) витрати, пов'язані з стоянкою та паркуванням легкових автомобілів;
- 7) витрати не підтверджені відповідними розрахунками, іншими документами (п.п.5.3.9).
- 8) емісійний дохід сплачений на користь емітента корпоративних прав (пп.5.3.7)

Витрати подвійного призначення,

які включаються з відповідними обмеженнями до складу валових витрат:

- витрати на спецодяг, спецвзуття, спецхарчування за переліком КМУ(п.п.5.4.1);
- 2) витрати для науково – технічного забезпечення господарської діяльності (література, підписка, аудит);
 - витрати, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації **осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податку;**
 - витрати на навчання та (або) професійну підготовку у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах **інших осіб, які не перебувають з таким платником податку у трудових відносинах,** але уклали з ним письмову угоду (договір, контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та або професійно- технічного закладу та отримання спеціальності, кваліфікації не менше трьох років
 - витрати на організацію навчально-виробничої практики за профілем основної діяльності платника податку або в структурних підрозділах, що забезпечують його господарську діяльність осіб, які навчаються у вищих професійно-технічних закладах.
- Зазначені витрати включаються до валових витрат в розмірі 3% фонду оплати праці звітного періоду (п.5.4.2);
- 3) витрати на гарантійний ремонт, обслуговування в розмірі 10% від сукупної вартості проданих товарів, по яких не минув термін гарантійного обслуговування (п.5.4.3);
 - 4) витрати на проведення передпродажних і рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку.

- 5) витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями, але не більше 2% від оподаткованого прибутку підприємств за попередній звітний (податковий) рік (п. 5.4.4);
- 6) витрати, пов'язані з експлуатацією фондів природоохоронного призначення, що є власністю підприємств (крім витрат, що підлягають амортизації або відшкодуванню) (п.5.4.5);
- 7) будь-які витрати зі страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних фондів платника податку; екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам; майна платника податку; кредитних та інших ризиків платника податку, пов'язаних із здійсненням ним господарської діяльності, у межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, діючого на момент укладення такого страхового договору, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-які витрати зі страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб.
- Віднесення до складу валових витрат платника податку витрат із страхування (крім витрат по медичному, пенсійному страхуванню та за обов'язковими видами страхування) здійснюється в розмірі, що не перевищує **5 відсотків валових витрат** за звітний податковий період, нарастаючим підсумком з початку року, а для сільськогосподарських підприємств - за звітний податковий рік (п.п.5.4.6).
- 8) витрати на відрядження в межах норм (п.5.4.8);
- 9) витрати у розмірі 50% від суми понесених витрат на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податків на 1.07.1997р. (п.п.5.4.9.)
- 10) 50% витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів.

Тести

1. До складу валових витрат звітного періоду відноситься:
 - A. Сума внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), встановлених Законом України "Про систему оподаткування";
 - B. Плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті підприємств-виробників сільськогосподарської продукції;
 - C. Плата за землю, що використовується в господарській діяльності установ та організацій, які повністю утримуються за рахунок бюджету.
 - D. Збільшення залишків ТМЦ на кінець звітного періоду
2. При проведенні інвентаризації оприбутковані залишки товарно-матеріальних цінностей. Чи має право підприємство коригувати валові витрати згідно з п. 5.9. ЗУ "Про оподаткування прибутку підприємств"?
 - A. Підприємство має право коригувати валові витрати за балансовими залишками товарно-матеріальних цінностей на загальних підставах;
 - B. Підприємство має право коригувати валові витрати шляхом збільшення залишків товарно-матеріальних цінностей на початок звітного періоду;
 - C. Підприємство не має право коригувати валові витрати, тому що збільшення балансової вартості товарно-матеріальних цінностей не підлягає коригуванню.
 - D. Правильної відповіді не має.

3. Чи має право підприємство відносити до складу валових витрат благодійну допомогу, якщо в попередньому звітному періоді підприємство отримало оподатковуваний прибуток ?
- A. Має, у разі якщо благодійна допомога була перерахована підприємством до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій у розмірі, що перевищує 2%, але не більше 5% оподаткованого прибутку звітного року;
 - B. Має, але не більш 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду;
 - C. Не має, відповідно до Закону України “Про Державний бюджет України на поточний рік”;
 - D. Має, у разі якщо суми коштів, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам у розмірі більше десяти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду.
4. Підприємство здійснює поліпшення невиробничих фондів. Чи має право підприємство віднести до складу валових витрат суму послуг на поліпшення цих фондів?
- A. Має у сумі, що не перевищує 5% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року;
 - B. Має у сумі, що не перевищує 5% сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року, якщо вони підлягають амортизації;
 - C. Не має, у зв’язку з тим, що послуги пов’язані з поліпшенням основних невиробничих фондів;
 - D. Має у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду.
5. Згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, до валових витрат повністю відносяться:
- A. Витрати на технічне обслуговування легкових автомобілів, які використовуються в господарській діяльності платника податків, в т.ч. витрати на заміну шин та акумуляторів;
 - B. Витрати, які пов’язані з професійною підготовкою та перепідготовкою за своїм профілем фізичних осіб, які не пов’язані з таким платником, в українських учбових закладах;
 - C. Представницькі витрати, які не пов’язані з рекламними цілями.
 - D. Витрати на поліпшення основних засобів.
6. Згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” при визначенні витрат на утримання основних засобів до валових витрат не відносяться:
- A. Витрати на установку пожежної сигналізації в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду;
 - B. Витрати на сторожову охорону, крім витрат, які підлягають амортизації;
 - C. Витрати на страхування громадянської відповідальності, яка пов’язана з експлуатацією орендованих транспортних засобів, які знаходяться в складі основних фондів орендодавця.
 - D. Витрати на поліпшення основних фондів, які не перевищують 10% балансової вартості всіх груп основних фондів на початок року.

7. Згідно з укладеним договором, банку сплачено за касове обслуговування.
Чи включаються такі витрати до складу валових витрат, якщо підприємством отримувалися грошові кошти, у тому числі для виплати дивідендів?
- A. Так;
 - B. Ні;
 - C. Частково;
 - D. Розміри витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України.
8. В якому розмірі включаються до валових витрат витрати на професійну підготовку, навчання, перепідготовку або підвищення кваліфікації осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податку у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах?
- A. 5% від фонду оплати праці звітного періоду;
 - B. До 3% фонду оплати праці звітного періоду;
 - C. Розміри витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України до 2% фонду оплати праці звітного періоду ;
 - D. Всі відповіді помилкові.
9. Які витрати повністю відносяться до складу валових витрат?
- A. Будь-які витрати, які пов'язані з поліпшенням основних фондів;
 - B. Витрати, понесені платниками податку - резидентами країни за межами митної території України;
 - C. Суми внесених (нарахованих) податків та зборів, установлених Законом України «Про систему оподаткування»;
 - D. Витрати на оплату штрафів, неустойки за рішенням сторін договору.
10. Валові витрати це :
- A. Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій формі, які здійснюються таким платником податку;
 - B. Сума будь-яких витрат платника податку в матеріальній або нематеріальній формах, які здійснюються таким платником податку;
 - C. Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником для подальшого використання у господарській діяльності;
 - D. Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, понесених при придбанні основних засобів виробничого призначення.
11. Які витрати відносяться до витрат подвійного призначення?
- A. Витрати на придбання ліцензій, виданих державними органами для ведення господарської діяльності ;
 - B. Витрати на сплату податку на прибуток;
 - C. Витрати, які пов'язані з поліпшенням основних фондів;
 - D. Суми коштів, добровільно перерахованих організаціям роботодавців у вигляді вступних внесків, але не більше 0,2% фонду оплати праці у розмірі за звітний рік.

12. Згідно з порядком складання декларації, при заповненні додатка К1/1 “Приріст (убуток) балансової вартості запасів” до приросту запасів не включається:
- A. Вартість оплачених, але не одержаних платником податків (покупцем) запасів;
 - B. Дооцінку (уцінку) запасів згідно з правилами бухгалтерського обліку;
 - C. Матеріальну частку запасів виробничих підприємств;
 - D. Вартість запасів, за які одержано оплату, але які ще не відвантажені.
13. Підприємство “Х” за звітний період здійснило наступні операції (без ПДВ):
З поточного рахунку перерахована за страхування іншого (недержавного) орендованого майна сума в розмірі 1000 грн. (страхування не є обов’язковим);
Продані невиробничі засоби за 3000 грн. (сума витрат, пов’язаних із придбанням невиробничих засобів склала 1000 грн.)
В декларації про прибуток за звітний період необхідно відобразити:
- A. Валові доходи в сумі 3000 грн.,
Валові витрати в сумі 1000 грн.;
 - B. Валові доходи в сумі 3000 грн.,
Валові витрати з прочерками;
 - C. Валові доходи в сумі 3000 грн.,
Валові витрати в сумі 2000 грн.;
 - D. Валові доходи 3600грн.,
Валові витрати 1000грн.
14. Датою збільшення валових витрат при здійсненні операцій з нерезидентами є:
- A. Дата списання коштів з банківських рахунків платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), а у випадку їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;
 - B. Дата оприбуткування платником податку товарів (а при їх імпорті – також робіт (послуг), супутніх такому імпорту товарів), а для робіт (послуг) – дата їх фактичного отримання від таких осіб, незалежно від наявності їх оплати;
 - C. Дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг), при умові сплати за роботи (послуги);
 - D. Дата фактичного отримання товарів при умові сплати за ці товари.
15. У випадку укладання договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, витрати платників податків на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включається в склад валових витрат:
- A. В сумі, що складає 85% від сплаченої вартості цих товарів (робіт, послуг);
 - B. В сумі, що складає 85% від вартості товарів (робіт, послуг);
 - C. В повній сумі від сплаченої вартості товарів (робіт, послуг);
 - D. В повній сумі від вартості товарів (робіт, послуг);

Задачі

1. Підприємство отримало поворотну фінансову допомогу 15.01.2006р. на суму 10000грн. від неплатника податку на прибуток. Фінансова допомога була повернена 20.08.2006р. Ставка НБУ за період 15.01-20.04.2006р. становила 7%, а з 21.04-30.07.2006р. – 6%.

Визначити валові витрати підприємства у звітному періоді.

2. Підприємство “Веста” на початок року мало основні фонди, сукупна вартість яких становила 100 тис.грн.:

1 група - 50 тис.грн.

2 група - 30 тис.грн.

3 група - 20 тис.грн.

У першому кварталі цього року підприємство здійснило витрати на поліпшення:

1 групи на 6 тис.грн.

2 групи на 0,5 тис.грн.

3 групи на 3 тис.грн.

Розрахувати суму валових витрат.

5.3. Облік амортизації основних фондів та нематеріальних активів

Згідно з Законом про прибуток (п.п.8.1.1), **амортизація основних фондів та нематеріальних активів** – поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань.

Амортизації підлягають витрати на (п.п. 8.1.2):

- придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;
- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовлення таких основних фондів;
- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- капітальні поліпшення землі, не пов’язані з будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.
- Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на (п.п. 8.1.3):
 - придбання і відгодівлю продуктивної худоби;
 - вирощування багаторічних плодonoсних насаджень;
 - придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів,
 - призначених для подальшого продажу іншим особам;
 - утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Не підлягають амортизації та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування (п.п.8.1.4.):

- витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;
- витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення не виробничих фондів.

Термін **“невиробничі фонди”** слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. До них відносяться:

- капітальні активи (або їх структурні компоненти), які підпадають під визначення групи 1 основних фондів, включаючи орендовані;

– капітальні активи, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4 основних фондів, які є невід'ємною частиною, розміщені або використовуються для забезпечення діяльності невиробничих фондів, що підпадають під визначення групи 1 основних фондів або вилучені з місця ведення господарської діяльності платника податку та передані у безоплатне користування особам, які не є платниками цього податку.

До валових доходів платника податку у разі продажу невиробничих фондів включаються доходи, отримані (нараховані) від продажу, а до валових витрат - сума витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) таких невиробничих фондів (без врахування зносу) та їх поліпшенням.

Основні фонди – це матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 1000 грн., що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу валових витрат платника податку в загальному порядку та враховуються для цілей визначення приросту (убутку) балансової вартості запасів (п.п.8.2.1).

Основні фонди підлягають розподілу за такими групами

- *група 1* - будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;
- *група 2* - автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;
- *група 3* – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;
- *група 4* - електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Класифікація основних фондів представлена на схемі 5.10

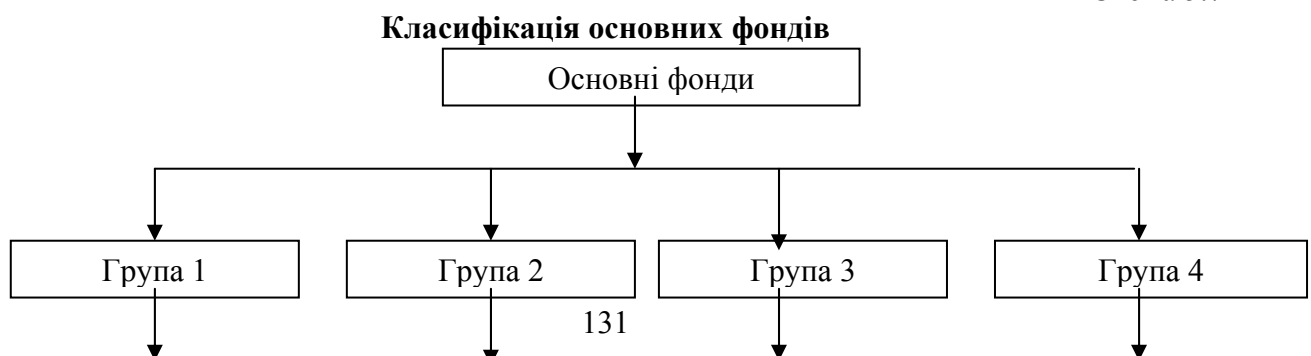
Термін «**комп'ютерна програма**» розуміється у значенні, наведеному в законодавстві з питань охорони авторських та суміжних прав (п.8.2.2).

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається як сума амортизаційних відрахувань, нарахованих для кожного з календарних кварталів, що входять до такого звітного періоду (далі – розрахункові квартали). Сума амортизаційних відрахувань розрахункового кварталу визначаються шляхом застосування норм амортизації, визначених Законом, до балансової вартості груп основних фондів на початок такого розрахункового кварталу (п.п.8.3.1).

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів, обов'язкових платежів.

Таким чином, для розрахунку амортизаційних відрахувань треба знати балансову вартість груп основних фондів та норму амортизації.

Схема 5.7



Будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі	Автомобільний транспорт та запасні частини до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське обладнання, устаткування та приладдя до них	Будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4	ЕОМ, інші машини для оброблення інформації, їх ПЗ, засоби для зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми телефони мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів)
---	--	---	--

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду у розмірі, наведеному в табл.5.1 (в розрахунку на податковий квартал (п.п. 8.6.1.).

При цьому для цілей податкового обліку платники податку зобов'язані вести окремий облік витрат, понесених у зв'язку з придбанням, спорудженням та/або поліпшенням основних фондів, що здійснюються після 1 січня 2004 року*.

Платник податку може самостійно прийняти рішення про застосування інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених Законом про податок на прибуток.

Балансова вартість групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу розраховується за формулою (п.п.8.3.2.):

$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1)$, де

$B(a)$ - балансова вартість групи (окремого об'єкта ОФ групи 1) на початок розрахункового кварталу;

$B(a-1)$ - балансова вартість групи на початок кварталу, що передував розрахунковому;

$П(a-1)$ - сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$В(a-1)$ - сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об'єкта ОФ групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

$А(a-1)$ - сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому.

Суми амортизаційних відрахувань визначають шляхом множення балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу на норму амортизації.

Для основних фондів групи 1 балансова вартість розраховується по кожному об'єкту окремо та в цілому по групі 1 як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи. Облік балансової вартості основних фондів, які підпадають під визначення груп 2, 3 і 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення в експлуатацію таких основних фондів. (п.п. 8.3.4; п.п. 8.3.5).

Платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну **індексацію** балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою (п.п. 8.3.3):

$K_i = [I(a - 1) - 10] : 100$, де

$I(a - 1)$ - індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не провадиться.

Амортизація окремого об'єкта ОФ групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення. (п.п. 8.3.7, п.п. 8.3.8).

Для амортизації нематеріальних активів (п.п. 8.3.9) застосовується лінійний метод, за яким кожний окремих вид нематеріального активу амортизується рівними частками виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації протягом строку, який визначається платником податку, самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні відрахування провадяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

У разі здійснення витрат на придбання основних фондів балансова вартість відповідної групи збільшується на суму вартості їх придбання, з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість (п.п.8.4.1).

У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних фондів платником податку для власних виробничих потреб балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних фондів, що мають інші джерела фінансування, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість. (п.п. 8.4.2).

У разі виведення з експлуатації окремих об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи 1 зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта. Сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних фондів групи 1 та нематеріальних активів включається до валових доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над виручкою від такого продажу включається до валових витрат платника податку (п.п.8.4.3).

У разі виведення з експлуатації основних фондів груп 2, 3 і 4 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму вартості продажу таких основних фондів (вартості продукції, робіт, послуг, отриманих платником податку в межах бартерних (товарообмінних) операцій). Якщо сума вартості основних фондів дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, її балансова вартість прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валового доходу платника податку відповідного періоду (п.п.8.4.4).

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 або передачі його до складу невиробничих фондів за рішенням платника податку, його балансова вартість для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються. У цьому ж порядку відбувається виведення основних фондів з експлуатації внаслідок їх відчуження за рішенням суду. Зворотнє введення таких основних фондів в експлуатацію відбувається у порядку, встановленому Законом.

У разі виведення з експлуатації окремих фондів груп 2, 3 і 4 з будь-яких причин (крім їх продажу) балансова вартість таких груп не змінюється. Зворотнє введення таких основних фондів в експлуатацію після проведення їх ремонту, реконструкції та модернізації збільшує балансову вартість групи тільки на суму витрат, пов'язаних з цими роботами (п.п. 8.4.5).

Протягом звітнього періоду платники податку мають право віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у тому числі витрати на поліпшення орендованих основних фондів у сумі, що не перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітнього періоду.

Витрати, що перевищують зазначену суму, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 та збільшують балансову вартість основних фондів відповідних груп чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу (п.п. 8.7.1).

Таблиця 5.1

Елементи розрахунку амортизації

№ з/п	Елементи розрахунку амортизації	Податковий облік
1	Мета нарахування амортизації	Віднесення витрат підприємства пов'язаних з придбанням, виготовленням або поліпшенням основних фондів на зменшення скоригованого доходу
2	Визначення об'єкта нарахування амортизації	Основні фонди – це матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом
3	Методи нарахування амортизації	Застосування норм амортизації: відповідно до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітнього (податкового) періоду в розрахунку на податковий квартал
4	Норми нарахування амортизації	Підприємство застосовує норми у відсотках до балансової вартості фондів з розрахунку на розрахунковий квартал з 01.01.2004р.: – до основних фондів, витрати по яких понесені до 01.01.2004р.: Група 1 – 1,25% Група 2 – 6,25% Група 3 – 3,75% Група 4 - 15% – до витрат, понесених (нарахованих) після 01.01.2004р.: Група 1 – 2% Група 2 – 10% Група 3 – 6% Група 4 - 15%
5	База нарахування амортизації	Базою нарахування є балансова вартість груп основних фондів на початок розрахункового кварталу : а) за ОФ групи 1 облік ведуть за кожним об'єктом і загалом за групою; б) за ОФ групи 2, 3 і 4 облік ведуть за сукупною балансовою вартістю відповідної групи
6	Вартість, що підлягає амортизації	Витрати підприємства на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів

7	Наявність невитробничих фондів	Витрати підприємства на придбання, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення не підлягають амортизації
8	Витрати на ремонт об'єкта нарахування амортизації (поліпшення, модернізація)	а) сума витрат на ремонт у межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду року відносять до валових витрат ; б) суми витрат понад 10% відносять на збільшення вартості об'єктів груп основних фондів на початок розрахункового кварталу (пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2,3, 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 (п.п.8.7.1)
9	Безоплатне отримання основних засобів	Відсутність понесених витрат отриманих засобів не дає підстав підприємства включати їх вартість до складу основних фондів, що амортизуються
10	Переоцінка (дооцінка і зниження ціни) об'єкта основних засобів	Не здійснюється у податковому обліку
11	Індexсація балансової вартості основних фондів	Підприємства мають право провести індексацію при значенні коефіцієнта індексації більше за 1
12	Початок нарахування амортизації	Починається з початку наступного кварталу після поставлення об'єкта на облік
13	Амортизаційний період	За окремим об'єктом фондів групи 1 амортизацію проводять до досягнення балансовою вартістю об'єкта 100 нмдг; амортизацію фондів груп 2, 3 і 4 проводять до досягнення балансової вартості групи нульового значення
14	Період, на який припиняють нарахування амортизації	1. При виведенні з експлуатації об'єкта групи 1 у зв'язку з ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією і консервацією вартість об'єкта прирівнюють до нуля. 2. При виведенні з експлуатації окремого об'єкта основних фондів 2, 3 і 4 групи балансова вартість такого об'єкта не змінюється (п. 8.4.8)

Платник податку, який здійснює діяльність, що підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», зобов'язаний окремо визначати амортизаційні відрахування, нараховані на відповідну групу основних фондів, що використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню (п.16.3).

Тести

- Визначити суму амортизаційних відрахувань за перший квартал по основних фондах 1 групи, якщо на початок звітного періоду балансова вартість будівлі цеху – 10 тис. грн, складського приміщення – 7 тис. грн., офісного приміщення – 9 тис. грн. Основні фонди придбані і введені в експлуатацію у 4 кварталі 2005р.:
 - 520 грн.;
 - 2600 грн.;
 - 380 грн.;
 - 325 грн.

2. Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів:
- A. На кінець розрахункового кварталу;
 - B. На початок розрахункового кварталу;
 - C. На початок встановлення балансової вартості основних фондів;
 - D. На початок звітного (податкового) періоду.
3. Амортизації не підлягають витрати на:
- A. Придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;
 - B. Самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовлення таких основних фондів;
 - C. Проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів в межах перевищення 10% вартості основних фондів всіх груп станом на початок такого розрахункового кварталу.
 - D. Придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин).

Задачі

1. Підприємство “В” має гараж, балансова вартість якого на початок звітного періоду - 1599грн. В звітному періоді підприємством було продано нематеріальних активів за ціною - 1750грн. (без ПДВ), балансова вартість реалізованого об’єкта склала- 2500грн.

На початок звітного періоду балансова вартість групи 2 основних фондів склала- 1150грн. Орендовані основні фонди, підприємство не використовує. Також у звітному періоді реалізовані фонди невиробничого призначення за ціною-500грн.(без ПДВ); первісна вартість з урахуванням поліпшень і без урахування зносу-1000грн.)

Визначити валові витрати підприємства у звітному періоді.

2. Розрахувати балансову вартість основних фондів на початок 3 кварталу по групах, якщо відомо:

На 1 січня сукупна балансова вартість основних фондів становила 250 тис. грн.(всі основні фонди придбано до 01.01.2004р.);

- 1) на початок 2 кварталу:
 - БВ ОФ 1 групи = 98,7 тис. грн.
 - БВ ОФ 2 групи = 28,1 тис. грн.
 - БВ ОФ 3 групи = 67,3 тис. грн.
 - БВ ОФ 4 групи = 42,5 тис. грн.
- 2) за 2 кв. введено в експлуатацію придбане офісне устаткування на суму 5 тис. грн. з ПДВ, дата придбання 15.03.2006р.;
- 3) проведено ремонт орендованого приміщення цеху (договір оренди з 01.01.2005р.) – 12 тис. грн.
- 4) введено в експлуатацію самостійно виготовлений верстат – 2 тис. грн.
- 5) продано комп’ютер (придбаний у грудні 2003р.), балансова вартість якого становила 1,5 тис. грн., ціна реалізації 1 тис.грн.;
- 6) передано до складу невиробничих фондів приміщення складу, дата придбання 20.10.2001р.– 10 тис. грн.
- 7) виведено з експлуатації для подальшого ремонту лазерний принтер, витрати по якому були понесені 15.12.2003р. – 1 тис. грн.

3. Розрахувати суму амортизаційних відрахувань по групах ОФ за перший квартал 2007р., якщо відома балансова вартість на початок року:
 - 1) БВ будівель та споруд (на балансі з 1995р.) – 200 тис. грн.
 - 2) БВ транспортних засобів (на балансі з 2000р.) – 50 тис. грн.
 - 3) БВ меблів та офісного обладнання (на балансі з 2003р.) – 10 тис. грн.
 - 4) БВ машин та устаткування (на балансі з 2003р.) – 70 тис. грн.
 - 5) БВ електронно – обчислювальних машин та пов’язаних з ними засобів для зчитування та друку інформації (на балансі з 2003р.) – 60 тис. грн.
 - 6) Введено в експлуатацію самостійно виготовлений станок 15.02.2007р.– 2 тис. грн.
 - 7) Списано 23.03.2007р. легковий автомобіль за ціною 0,5 тис.грн.(балансова вартість - 0,7 тис. грн.);
 - 8) Списано 20.01.2007р. комп’ютерний стіл за ціною 0,1 тис.грн.(балансова вартість 0,2 тис. грн.);
 - 9) Придбано комп’ютер 26 березня 2007р. і введено в експлуатацію 28 березня 2007р. (з ПДВ) – 3 тис. грн.
4. Підприємство “Веста” на початок року мало основні фонди, сукупна вартість яких становила 200 тис.грн.:
 - 1 група - 100 тис.грн.
 - 2 група - 60 тис.грн.
 - група 4- 40 тис.грн.
 У першому кварталі поточного року підприємство здійснило витрати на поліпшення:
 - 1 групи на 12 тис.грн.
 - 2 групи на 1 тис.грн.
 - 3 групи на 6 тис.грн.
 Розрахувати балансову вартість основних фондів за групами на кінець першого кварталу поточного року.

5.4. Визначення показника прибутку, що підлягає оподаткуванню

Об’єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань, нарахованих за звітний період.

Основою для визначення оподатковуваного прибутку є показники скоригованого валового доходу, суми валових витрат і амортизаційних відрахувань. Порядок формування цих показників представлено у відповідних схемах 5.11, 5.12.

Схема 5.8

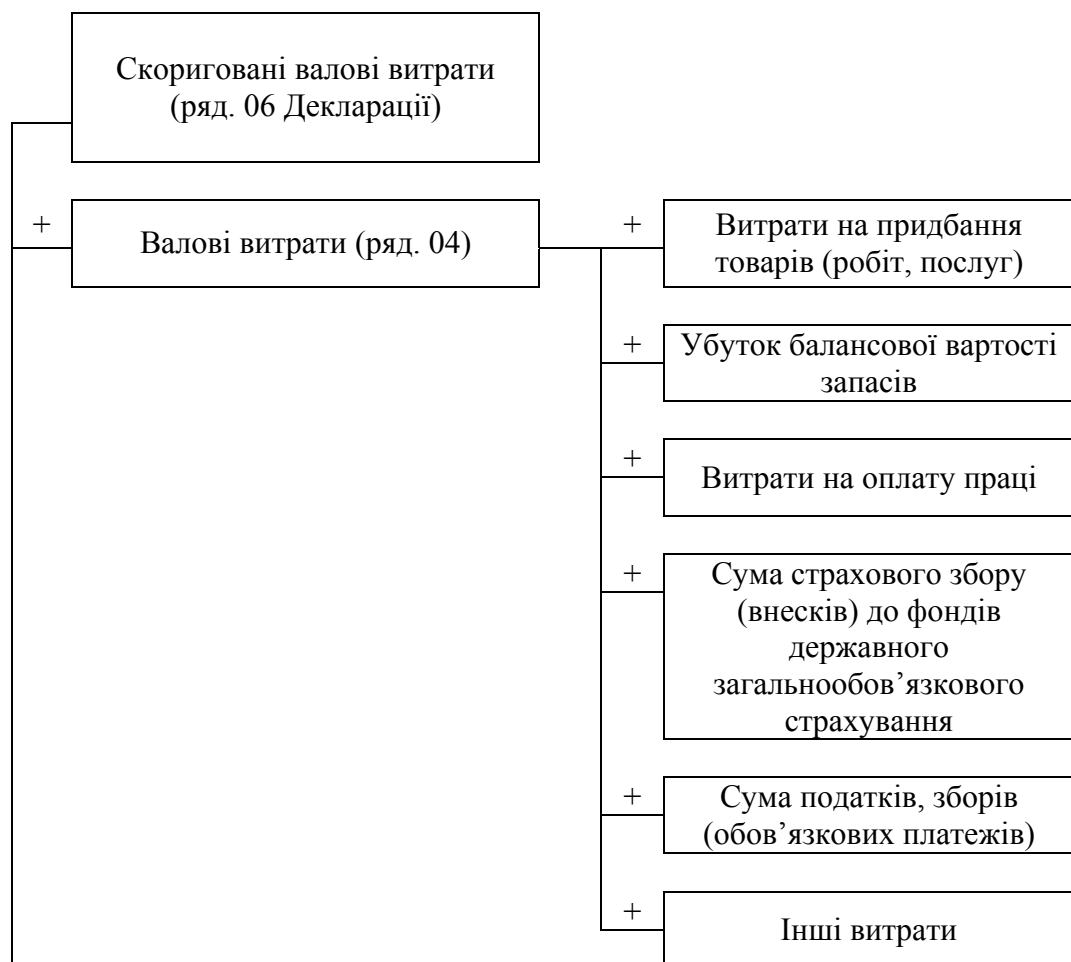
Формування показників скоригованого валового доходу





Основну частину валового доходу формують доходи від продажу товарів (робіт, послуг).
Схема 5.9

Формування показників валових витрат





Найбільшу частину валових витрат для виробничих та торгових підприємств складають витрати на придбання товарів (робіт, послуг).

Після формування показників скоригованого валового доходу та скоригованих валових витрат необхідно визначити суму податку на прибуток (таблиця 5.2):

Таблиця 5.2

Порядок визначення суми податку на прибуток

Номер рядка Декларації	Показники
01	Валовий дохід від усіх видів діяльності, у тому числі:
02	Коригування валових доходів
03=01-/+02	Скоригований валовий дохід
04	Валові витрати
05	Коригування валових витрат
06=04-/+ 05	Скориговані валові витрати
07	Сума амортизаційних відрахувань
08= 03-06-07	Об'єкт оподаткування
09	Балансові збитки, не компенсовані прибутками у минулому періоді
10	Прибуток, звільнений від оподаткування
11=08-09-10	Прибуток, що підлягає оподаткуванню, у тому числі:
11.1	за базовою ставкою (25%)
11.2	за пільговими ставками
12	Нарахована сума податку
13	Зменшення нарахованої суми податку
14=12-13	Податкове зобов'язання звітного періоду
15	Сума нарахованого податку за попередній податковий період поточного року
16=14-15	Сума надміру внесеного податку у попередніх податкових періодів
17	Сума податку до сплати

Згідно п 6.1 статті 6 від'ємне значення об'єкта оподаткування за результатами податкового року підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Але щорічно Закон України „Про державний бюджет” цю норму уточнює.

Так, у 2007 році сума від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, що виникла станом на 1 січня 2006 року і не погашена протягом 2006 року, не підлягає протягом 2007 року врахуванню у складі валових витрат платника податку (п. 22. 13).

Платник податку, який здійснює діяльність, що підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», зобов'язаний окремо визначати податок на прибуток від кожного окремого виду такої діяльності та окремо визначати податок на прибуток від іншої діяльності (п.16.3).

Тести

1. Якщо відомо, що у минулому періоді підприємством відображено в Декларації про прибуток за 2006 р. збитки в розмірі 3 тис. грн., у звітному періоді (1 кварталі 2007 р.) прибуток – 7 тис. грн., то податок на прибуток, що підлягає сплаті в звітному періоді становитиме:
 - A. 1,2 тис. грн.
 - B. 1 тис. грн.
 - C. 2,1 тис. грн.
 - D. 1,75 тис. грн.
2. Об'єктом оподаткування є прибуток який визначається шляхом:
 - A. Зменшення суми валового доходу звітного періоду на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань;
 - B. Зменшення суми скоригованого валового доходу на суму будь - яких витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань;
 - C. Зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності та на суму амортизаційних відрахувань;
 - D. Зменшення суми скоригованого доходу звітного періоду на суму валових витрат.
3. Для визначення бази оподаткування податком на прибуток, звичайні ціни не застосовуються?
 - A. При бартерних операціях;
 - B. При операціях з пов'язаними особами;
 - C. При операціях с платниками податків, які застосовують ставку менш, ніж 25%;
 - D. При виплаті дивідендів грошовими коштами.

Задачі

1. Підприємство «К» випускає цеглу. Виручка від реалізації за звітний період - 12000 грн. (у т.ч. ПДВ); витрати на сировину, електроенергію склали 4000 грн. (без ПДВ); витрати на відрядження для придбання матеріалів - 100 грн.; фонд оплати праці з нарахованими внесками до фондів соціального страхування -1200 грн.; податок, сплачений за землю - 60 грн. Отримано дивідендів від іншої організації (резидентів) на суму 400 грн. у вигляді акцій.

Визначити податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету.

2. Компанія «А» здійснює торговельну діяльність. В І кварталі поточного року виручка склала 12000 грн. (з ПДВ). Крім того, здійснено продаж товарів за бартерним договором на суму 1000 грн. (без ПДВ). Отримано доходів в сумі 100 грн. (з ПДВ) від здачі в оренду приміщення. Фірма сплатила 6000 грн. (з ПДВ) за товари, які були отримані у звітному періоді і використані у виробничій діяльності. Нарахована заробітна плата в розмірі 1200 грн. з нарахуваннями внесків до фондів соціального страхування. Фірма має у власності приміщення, балансова вартість якого на початок звітного періоду складає 40000 грн.

Визначити податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за 1 квартал поточного року.

3. Акціонерне товариство “Зірка” надає транспортні послуги. Має у власності 8 легкових автомобілів вартістю 5000 грн. кожен (придбані у грудні 2006р.), 10 вантажних автомобілів сукупною вартістю 20000 грн. (придбані 20.03.2007р.), гараж вартістю 40000 грн. (на балансі з 2004р., сума амортизаційних відрахувань 8000 грн.) та офіс вартістю 20000 грн (витрати понесені 15.12.2005р.). За І квартал 2007р. підприємство надало послуг на суму 20000 грн. (з ПДВ). Використало запчастин на суму 2000 грн., які не перевищують 10% балансової вартості на початок звітного періоду. Сплатило податок із власників транспортних засобів 4000 грн. 20.03.2007р., ПДВ 4000 грн. 30.03.2007р. Виплатило заробітну плату 3 500 грн. з нарахуваннями внесків до фондів 10.03.2007р. та дивіденди своїм акціонерам на суму 4500 грн. 20.03.2007р.

Визначити податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за 1 квартал 2007 р.

4. Визначити суму оподатковуваного прибутку за 1 квартал 2007 р., якщо відомо:

- 1) валові доходи – 40 тис. грн.
- 2) валові витрати – 15 тис. грн.
- 3) балансова вартість ОФ 1 групи на початок звітного періоду (придбані у грудні 2003р.) – 100 тис. грн.
- 4) балансова вартість ОФ 2 групи на початок звітного періоду (придбані у листопаді 2005р.) – 50 тис. грн.
- 5) балансова вартість ОФ 3 групи на початок звітного періоду (придбані у липні 2004р.) – 70 тис. грн.
- 6) введено в експлуатацію цех 20.02.2007р., який придбано 10.01.2007р. – 20 тис. грн.
- 7) списано вантажний автомобіль 25.03.2007р. (придбано в грудні 2003п.) за ціною 1 тис.грн. (балансова вартість – 2 тис. грн.).

5. Визначити суму податку на прибуток за 1 квартал 2007 р., якщо відомо:

- 1) Валові доходи – 160 тис. грн.
- 2) Валові витрати – 60 тис. грн.
- 3) Балансова вартість ОФ 1 групи (придбані у 2001р.) – 150 тис. грн.
- 4) Балансова вартість ОФ 2 групи (придбані у 2004р.) – 50 тис. грн.
- 5) Балансова вартість ОФ 3 групи (придбані у 2005р.) – 100 тис. грн.
- 6) Балансова вартість ОФ 4 групи (придбані у 2005р.) – 70 тис. грн.

6. Визначити суму податку на прибуток за І квартал 2007р., що підлягає сплаті до бюджету, якщо відомо:

- 1) Валові доходи І квартал 2007р – 100 тис. грн.
- 2) Валові витрати І квартал 2007р – 30 тис. грн.
- 3) Амортизаційні відрахування – 25 тис. грн.
- 4) Збитки минулого періоду, які отримані за 2006р. – 20 тис. грн.
- 5) Придбано патент на виготовлення продукції – 2 тис. грн.

5.5. Оподаткування операцій особливого виду

5.5.1. Операції в іноземній валюті

Доходи, отримані (нараховані) платником податку в іноземній валюті у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, перераховуються в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) таких доходів, і не підлягають перерахунку у зв'язку зі зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду.

Балансова вартість іноземної валюти, отриманої платником податку у зв'язку з таким продажем (виручка в іноземній валюті), визначається за курсом Національного банку України, що діяв на дату отримання (нарахування) доходів у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) (п.п.7.3.1);

Витрати, понесені (нараховані) платником податку в іноземній валюті протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до валових витрат такого платника податку, визначаються у сумі, що має дорівнювати балансовій вартості такої іноземної валюти, і не підлягають перерахунку у зв'язку із зміною обмінного курсу гривні протягом такого звітного періоду (п.7.3.2).

Балансова вартість заборгованості, основна сума якої (без процентів, комісій та винагород) виражена в іноземній валюті, відображається у податковому обліку платника податку шляхом перерахунку її суми в гривні за офіційним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату її оприбуткування (виникнення).

У разі продажу (погашення) заборгованості (її частини), вираженої в іноземній валюті, протягом звітного періоду її балансова вартість визначається шляхом перерахунку суми такої заборгованості (її частини) в гривні за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату такого продажу (погашення).

Непогашена протягом звітного періоду заборгованість, виражена в іноземній валюті, розглядається умовно проданою (погашеною) в останній день звітного періоду за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на такий день. При цьому балансова вартість такої заборгованості у наступному звітному періоді визначається на підставі такого перерахунку.

У разі продажу (погашення) заборгованості (її частини) платник податку повинен визнати прибуток або збиток від такої операції, що обчислюється як різниця між балансовою вартістю такої заборгованості (її частини) на початок звітного періоду чи на дату її оприбуткування (виникнення), залежно від того, яка подія сталася пізніше, та балансовою вартістю такої заборгованості (її частини) на дату її продажу (погашення). При цьому прибуток, отриманий внаслідок такого перерахунку, збільшує валові доходи платника податку — кредитора та валові витрати платника податку — дебітора, а збиток, отриманий внаслідок такого перерахунку, збільшує валові витрати платника податку — кредитора та валові доходи платника податку — дебітора податкового періоду, протягом якого відбувся такий продаж (погашення).

У такому ж порядку підлягає перерахунку балансова вартість іноземної валюти, отриманої як аванс або виручка чи внаслідок проведення будь-яких інших операцій (включаючи прямі чи портфельні інвестиції), яка обліковується на банківських рахунках платника податку або у його касі на дату закінчення звітного періоду.

Перерахунку підлягають такі види **заборгованості**:

- основна сума (непогашена частина основної суми) фінансового кредиту, депозиту (вкладу);

- сума процентів, нарахованих на таку основну суму фінансового кредиту, депозиту (вкладу), строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду;
- вартість (непогашена частина вартості) об'єкта фінансового лізингу;
- платежі за такий об'єкт фінансового лізингу, строк оплати яких минув на дату закінчення звітного періоду;
- балансова вартість цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, а також товарних чи фондових деривативів, якщо інше не встановлено нормами Закону про прибуток (п.7.3.3).

У разі купівлі іноземної валюти за гривні валові витрати або валові доходи платника податку не змінюються. Сума гривень, сплачена платником податку у зв'язку з такою купівлею (без урахування комісійних або вартості інших послуг осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням платника податку), вважається балансовою вартістю такої іноземної валюти.

У разі купівлі однієї іноземної валюти за іншу іноземну валюту балансова вартість придбаної іноземної валюти визначається на рівні балансової вартості іноземної валюти, що була продана (п.7.3.4).

У разі продажу іноземної валюти за гривні валові доходи платника податку збільшуються на суму гривень, отриманих від покупця у зв'язку з таким продажем, а валові витрати такого платника податку збільшуються на суму балансової вартості такої іноземної валюти (п.7.3.5).

Платник податку самостійно обирає метод оцінки балансової вартості іноземної валюти за середньозваженою вартістю або ідентифікованою вартістю. Зміна методу оцінки балансової вартості іноземної валюти протягом податкового року для цілей податкового обліку не дозволяється (п.7.3.6).

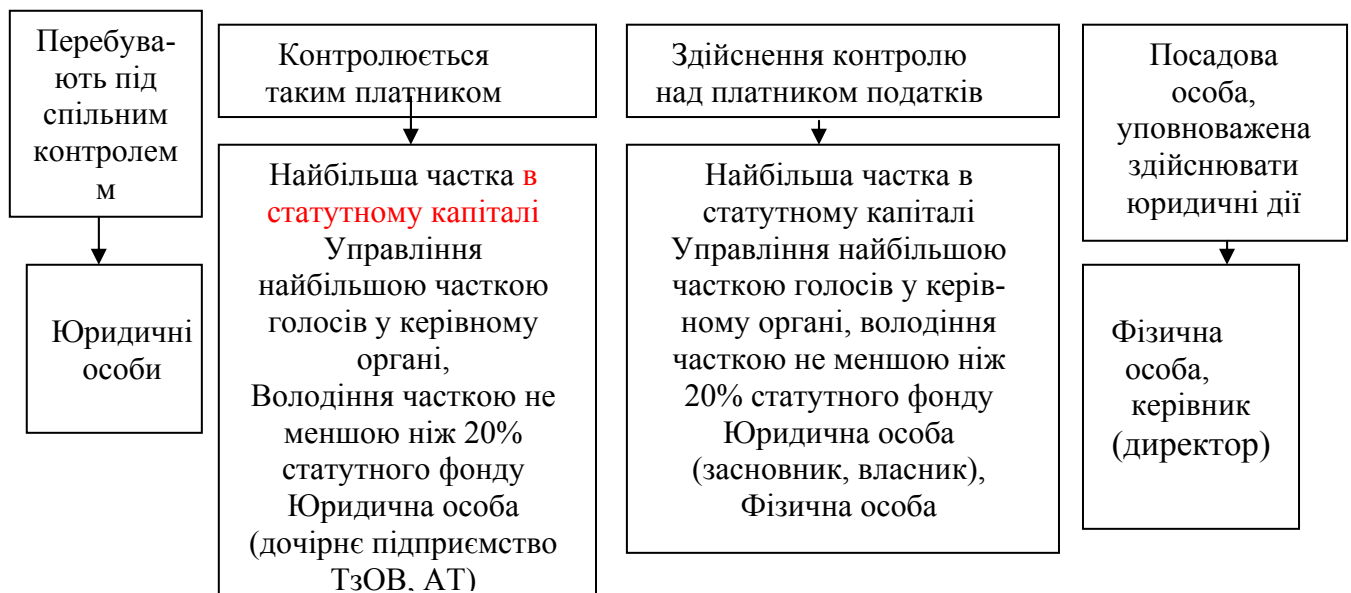
До валових витрат платників податку — суб'єктів валютного ринку відносяться також будь-які витрати, пов'язані з оплатою послуг інших осіб, що здійснюють конверсійні (обмінні) операції за дорученням таких платників податку (п. 7.3.7).

5.5.2. Операції з пов'язаними особами

Доход, отриманий платником податку від продажу товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам, визначається виходячи із договірних цін, але не менших за звичайні ціни на такі товари (роботи, послуги), що діяли на дату такого продажу (п.7.4.1).

Схема 5.10

Пов'язані особи



Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи визначаються виходячи із договірних цін, але не більших за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання (п.7.4.2).

Доходи, отримані від продажу товарів (робіт, послуг) і витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам поширюються також на операції з особами, які не є платниками податку, або сплачують податок на прибуток за іншими, ніж платник податку, ставками (7.4.3).

Витрати платника податку, понесені по сплаті процентів по депозитах, орендних платежах, цивільно-правових договорах пов'язаним з платником податку особам, визначаються виходячи із договірних цін (процентних ставок за депозит), але не вищих за звичайні ціни (звичайні процентні ставки за депозит) (7.4.4).

5.5.3. Торгівля цінними паперами

Цінні папери (ЦП), відповідно до Закону України від 18.06.1991 р. № 1201 -XII «Про цінні папери і фондову біржу» (зі змінами та доповненнями), — грошові документи, що засвідчують право володіння або відносини займу, що визначають взаємини між особою, що їх випустила, та їхнім власником і передбачають, як правило, виплату доходу у вигляді дивідендів або відсотків, а також можливість передачі грошових і інших прав, що впливають з цих документів, іншим особам.

Цінні папери можуть бути іменними або на пред'явника. Іменні цінні папери (якщо в них спеціально не зазначена інформація, що вони не підлягають передачі) передаються шляхом повного індосаменту (передатний запис, що засвідчує перехід прав по цінним паперам до іншої особи).

Цінні папери можуть використовуватися для здійснення розрахунків, а також як застава для забезпечення платежів і кредитів.

Дериватив, відповідно до п. 1.5 ст. 1 Закону про оподаткування прибутку, — стандартний документ, що засвідчує право і/або зобов'язання придбати чи продати ЦП, матеріальні або нематеріальні активи, а також грошові кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Стандартна (типова) форма деривативів і порядок їхнього випуску та обігу встановлюються законодавством.

Платник податку веде окремий податковий облік фінансових результатів операцій з цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю та сертифікатами фондів операцій з нерухомістю) і деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів. При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами.

Якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів (Рядок 01.4 Декларації про прибуток підприємства заповнюється на підставі додатка КЗ тільки при позитивному результаті рядків 1-5). Наприклад,

Доходи від реалізації цінних паперів 19500 грн.

Витрати за цінними паперами 20 000 грн.

Від'ємне значення за звітний період ($19500 - 20\,000 = 500$ грн.) буде враховано при визначенні фінансового результату за операціями з облігаціями в наступних звітних періодах.

Якщо протягом звітного періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, отримані (нараховані) платником податку, перевищують

витрати, понесені (нараховані) платником податку внаслідок придбання цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду (з урахуванням від'ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами чи деривативами такого ж виду минулих періодів), прибуток включається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду.

Відповідно до п.2 розділу II "Перехідні положення" Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" сума від'ємного фінансового результату (балансові збитки) від операцій з торгівлі цінними паперами і деривативами, що утворилася у платників податку станом на 1 січня 2003 року в окремому податковому обліку фінансових результатів у цілому за всіма видами цінних паперів та деривативів відповідно до норм пункту 7.6 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", розподіляється по видах цінних паперів і деривативів та враховується починаючи з першого кварталу 2003 року у зменшення фінансових результатів від операцій з відповідними видами цінних паперів та деривативів майбутніх періодів до повного погашення такого від'ємного значення*.

Усі інші витрати та доходи такого платника податку, крім витрат та доходів за операціями з цінними паперами (корпоративними правами) та деривативами беруть участь у визначенні об'єкта оподаткування такого платника податку на загальних умовах, встановлених Законом про прибуток підприємства..

Оподаткування на загальних умовах не поширюється на операції з емісії корпоративних прав або інших цінних паперів, що здійснюються платником податку, а також з їх зворотного викупу або погашення таким платником податку.

Під терміном "витрати" слід розуміти суму коштів або вартість майна, сплачену (нараховану) платником податку продавцю цінних паперів та деривативів як компенсація їх вартості.

До складу витрат включається також сума будь-якої заборгованості покупця, яка виникає у зв'язку з таким придбанням (п. 7.6.3).

Під терміном "доходи" слід розуміти суму коштів або вартість майна, отриману (нараховану) платником податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів та деривативів, збільшену на вартість будь-яких матеріальних цінностей чи нематеріальних активів, які передаються платнику податку в зв'язку з таким продажем, обміном або відчуженням.

До складу доходів включається також сума будь-якої заборгованості платника податку, яка погашається у зв'язку з таким продажем, обміном або відчуженням (п. 7.6.4).

Куплені або продані за грошові кошти векселя є **цінними паперами** (інвестиціями), а не борговими зобов'язаннями, що виникли внаслідок товарної операції. І відповідно, передача кредитором векселя, придбаного за грошові кошти в забезпечення своєї заборгованості по індосаменту, є **борговим зобов'язанням**, тобто цінні папери (інвестиції) знову перетворюються в боргові зобов'язання.

Спільна діяльність

Спільна діяльність без створення юридичної особи провадиться на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети.

Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку.

Виплата (нарахування) частини прибутку, отриманого учасниками спільної діяльності, оподатковується за ставкою 25%, особою, уповноваженою вести облік результатів спільної діяльності до або під час такої виплати (п.п.7.7.3)

У разі коли прибуток від спільної діяльності не розподіляється протягом звітного періоду з метою оподаткування, він вважається розподіленим між учасниками згідно з умовами договору про спільну діяльність на кінець такого звітного періоду і підлягає оподаткуванню за ставкою 25 відсотків (п.п.7.7.4).

У разі, коли протягом звітного періоду витрати, понесені платником податку в зв'язку із проведенням спільної діяльності, перевищують доходи, отримані від таких операцій, балансові збитки переносяться на зменшення доходів майбутніх податкових періодів від такої спільної діяльності (до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року).

Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

Порядок податкового обліку та звітності результатів спільної діяльності встановлюється центральним податковим органом.

5.5.4. Дивіденди

Емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам, нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі 25 відсотків, нарахованих на суму дивідендів, призначених для виплати, без зменшення суми дивідендів на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно із виплатою дивідендів. В подальшому, такий платник податку зменшує суму нарахованого податку на прибуток звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку із нарахуванням дивідендів. В такому ж порядку мають сплачувати податок на дивіденди юридичні особи, які не є платниками податку на прибуток, або мають пільги з цього податку. Не дозволяється зарахування податку на дивіденди в рахунок таких податків, як єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, при оподаткуванні страхових операцій та грального бізнесу.

У разі, коли за наслідками звітного періоду сума податкових зобов'язань платника податку має від'ємне значення, сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду у зв'язку із нарахуванням дивідендів, додається у збільшення такого від'ємного значення.

У разі, коли сума такого авансового внеску перевищує суму податкових зобов'язань підприємства - емітента корпоративних прав за податком на прибуток такого звітного періоду, різниця переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступного податкового періоду, а при отриманні від'ємного значення податкового зобов'язання такого наступного періоду - на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових періодів.

Авансовий внесок в розмірі 25 відсотків не справляється у разі виплати дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих (випущених) підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді підприємства-емітента, незалежно від того чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у зміні до статутних документів) чи ні, а також у разі виплат дивідендів на користь інститутів спільного інвестування.

Юридичні особи - резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до складу валового доходу (крім постійних представництв нерезидентів).

Якщо дивіденди отримуються платником податку - резидентом з джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів до складу валового доходу за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів.

Виплата дивідендів на користь фізичних осіб за привілейованими умовами (тільки суми перевищення дивідендів за привілейованими акціями над сумами дивідендів за простими акціями) прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з

відповідним оподаткуванням та включенням суми виплат до складу валових витрат платника податку. При цьому податок на дивіденди не справляється.

5.5.5. Операції з борговими вимогами та зобов'язаннями

Не включаються до валового доходу і не підлягають оподаткуванню кошти або майно, залучені платником податку у зв'язку з:

- отриманням платником податку фінансових кредитів від інших осіб-кредиторів, а також поверненням основної суми фінансових кредитів, наданих платником податку іншим особам-дебіторам, отриманням частини консолідованої іпотечної заборгованості власниками іпотечних сертифікатів участі, заміною однієї частки консолідованої іпотечної заборгованості на іншу;
- залученням платником податку коштів або майна в довірче управління, коштів у депозит (вклад), у тому числі шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів (іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю), або на інші строкові чи довірчі рахунки, в тому числі шляхом емісії (випуску) облігацій, а також поверненням платнику податку коштів або майна з довірчого управління, а також основної суми депозиту (вкладу), в тому числі шляхом погашення (викупу) ощадних (депозитних) сертифікатів (іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю), або з інших строкових чи довірчих рахунків, відкритих іншими особами на користь такого платника податку, у тому числі шляхом погашення облігацій;
- залученням платником податку майна на підставі договору, концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову (відповідального зберігання), а також згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно, з урахуванням положень оподаткування операцій лізингу (оренди) (п.п.7.9.1).

Не включаються до валових витрат кошти або майно, надані платником податку у зв'язку з:

- поверненням платником податку основної суми кредиту, в тому числі частини консолідованого іпотечного боргу при погашенні іпотечного сертифіката участі, але не більше суми, сплаченої за придбання такого сертифіката іншим особам – кредиторам, а також з наданням кредиту іншим особам – дебіторам, викупу (заміни) однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу відповідно до закону;
- поверненням платником податку коштів або майна з довірчого управління, основної суми депозитів (вкладів), у тому числі залучених шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, або коштів з інших строкових чи довірчих рахунків, у тому числі шляхом погашення (викупу) облігацій, а також розміщенням платником податку коштів або майна в довірче управління, коштів у депозит (вклад), у тому числі шляхом придбання ощадних (депозитних) сертифікатів, іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, або на інші строкові та довірчі рахунки, відкриті на користь такого платника податку, в тому числі шляхом придбання облігацій;
- наданням платником податку майна на підставі договорів, концесії, комісії, консигнації, довірчого управління, схову (відповідального зберігання) або згідно з іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають передачі права власності на таке майно іншій особі, з урахуванням положень оподаткування операцій лізингу (оренди).

Під терміном "основна сума" слід розуміти суму наданого кредиту або депозиту (строкових, довірчих рахунків) без урахування процентів (фіксованих виплат, премій, вигравшів), суму консолідованого іпотечного боргу в частині, яка відповідає ціні зобов'язання. (п.7.9.2).

За процентними цінними паперами, емітованими платником податку, суми процентів включаються до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів. За дисконтними

цінними паперами, емітованими платником податку, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення (викуп) таких цінних паперів.

Платник податку, який здійснює довірчі операції з коштами або майном довірителя, відносить до складу своїх валових доходів кінцевий фінансовий результат такої довірчої операції, який визначається за наслідками податкового періоду, протягом якого здійснюється повернення довірителю частини доходу, фактично отриманого довіреною особою від операцій з розміщення коштів або майна такого довірителя, та дорівнює винагороді за здійснення таких довірчих операцій, яка утримується на користь довіреної особи за рахунок виплати такого доходу (п.7.9.3).

Оподаткування операцій з безстроковими цінними паперами здійснюється у порядку, передбаченому для оподаткування дивідендів, крім цінних паперів, що засвідчують корпоративні права.

Безстрокові цінні папери - це цінні папери, які не мають встановленого строку погашення чи мають строк погашення більш як 10 років з моменту їх емісії (випуску) або згідно з умовами емісії передбачають право емітента приймати одноособове рішення про продовження строку погашення (ліквідації) таких цінних паперів, незалежно від загального строку дії таких цінних паперів.

Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням безстрокових цінних паперів, до валових витрат не включаються і підлягають амортизації як нематеріальні активи, згідно із статтею 8 Закону про податок на прибуток підприємств, крім цінних паперів, що засвідчують корпоративні права (п.7.9.4).

При відчуженні майна, заставленого з метою забезпечення повної суми боргової вимоги, валові витрати та валові доходи заставодавця та заставодержателя визначаються у такому порядку:

- відчуження об'єкта застави для заставодавця прирівнюється до продажу такого об'єкта у податковий період такого відчуження, а основна сума кредиту та нарахованих на неї процентів, що залишилися неповернутими кредиту (гаранту), - ціною продажу такої застави;
 - якщо, згідно з умовами договору або закону об'єкт застави відчужується у власність заставодержателя у рахунок погашення боргових зобов'язань, таке відчуження прирівнюється до купівлі заставодержателем такого об'єкта застави у податковий період такого відчуження, а основна сума кредиту та нарахованих на неї процентів, що залишилися неповернутими кредиту (гаранту), - ціною придбання такої застави;
 - якщо, кредитор у подальшому продає об'єкт застави іншим особам, його доходи або збитки визнаються у загальному порядку;
 - якщо, згідно з умовами договору або закону об'єкт застави з метою погашення боргових зобов'язань підлягає продажу на аукціоні (публічних торгах), валові доходи і валові витрати заставодержателя визначаються у порядку, встановленому підпунктом 12.3.4 Закону про податок на прибуток підприємств та Законом України "Про заставу".
- Порядок надання та погашення боргових зобов'язань, забезпечених заставою, встановлюється відповідним законодавством (п.7.9.5).

Оподаткування операцій лізингу (оренди) здійснюється у такому порядку:

- передання майна в оперативний лізинг (оренду) не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря. При цьому орендодавець збільшує суму валових доходів, а орендар збільшує суму валових витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У такому ж порядку здійснюється оподаткування операцій з оренди землі та жилих приміщень;
- передання майна у фінансовий лізинг (оренду) для цілей оподаткування прирівнюється до його продажу в момент такої передачі. При цьому орендодавець збільшує валові доходи, а у разі передання у фінансовий лізинг майна, що на момент такого передання перебувало у складі основних фондів орендодавця, - змінює відповідну групу основних фондів згідно з правилами, визначеними статтею 8 Закону про податок на

прибуток підприємств при їх продажу, а орендар збільшує відповідну групу основних фондів на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування процентів або комісій, нарахованих або таких, що будуть нараховані на вартість об'єкта фінансового лізингу, відповідно до договору) за наслідками податкового періоду, в якому відбувається таке передання. При нарахуванні лізингового платежу орендодавець збільшує валові доходи, а орендар збільшує валові витрати на таку частину лізингового платежу, яка дорівнює сумі процентів або комісій, нарахованих на вартість об'єкта фінансового лізингу (без урахування частини лізингового платежу, що надається у рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу), за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування. У разі, коли у майбутніх податкових періодах орендар повертає об'єкт фінансового лізингу орендодавцю без придбання такого об'єкта у власність, таке передання прирівнюється для цілей оподаткування до зворотного продажу орендарем такого об'єкта орендодавцю за звичайною ціною, діючою на момент такого зворотного продажу, але не менше первісної вартості такого основного фонду, зменшеної на суму нарахованої амортизації, згідно з нормами статті 8 Закону про податок на прибуток підприємств. У разі, коли вартість об'єкта фінансового лізингу, що вперше вводиться в експлуатацію, визначається договором у сумі, що є меншою вартості витрат на його придбання або спорудження, податковий орган має право провести позачергову перевірку для визначення рівня звичайної ціни;

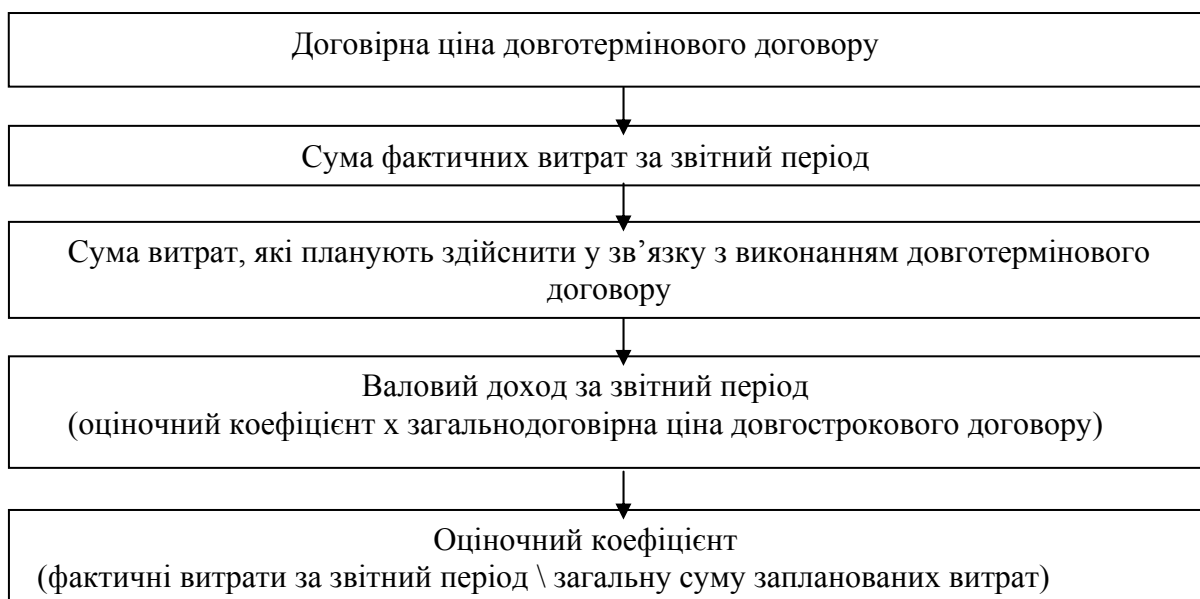
- передання в оренду житлового фонду або землі здійснюється за правилами оперативного лізингу (п.п.7.9.6) .

5.5.6. Довгострокові контракти

Під терміном "**довгостроковий договір (контракт)**" слід розуміти будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу "інжиніринг", науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та розробок), за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат.

Схема 5.11

Доходи від виконання довготермінових договірних зобов'язань



Виконавець самостійно визначає доходи, нараховані протягом звітного періоду у зв'язку із виконанням довгострокового договору, використовуючи оціночний коефіцієнт. Він визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат, що плануються виконавцем при виконанні довгострокового контракту. Валовий дохід виконавців у звітному періоді визначається як добуток загальної договірної ціни довгострокового договору на оціночний коефіцієнт виконання довгострокового контракту.

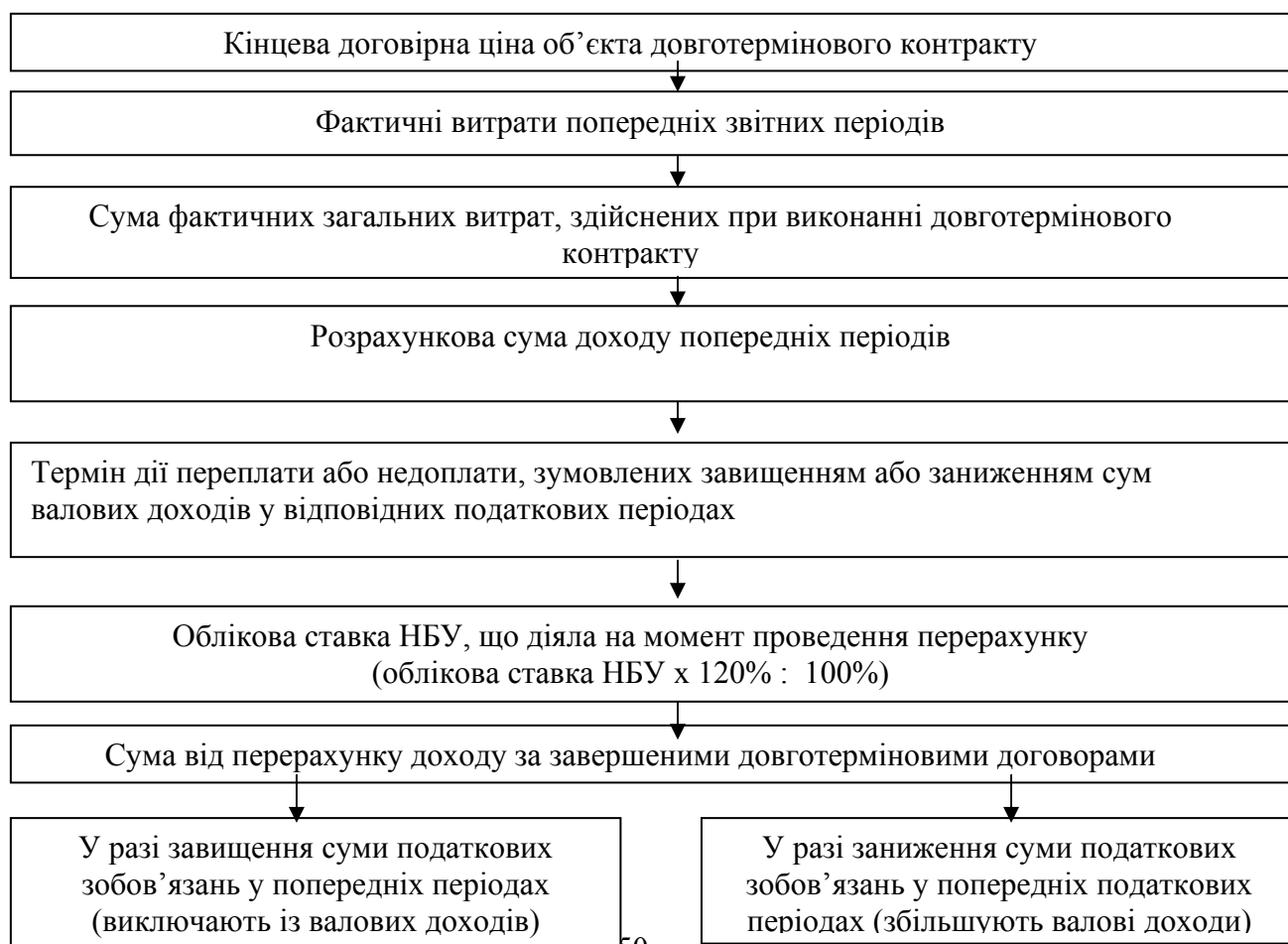
Валові витрати виконавця у звітному періоді визначаються на рівні фактичних витрат у такому звітному періоді.

Після завершення довгострокового договору виконавець здійснює перерахунок сум податкових зобов'язань, попередньо визначених ним за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виконання такого довгострокового договору. Для цього він визначає фактичні коефіцієнти виконання довгострокового договору як співвідношення витрат відповідних попередніх звітних періодів до загальної суми фактично понесених витрат. Ці коефіцієнти він застосовує до кінцевої договірної ціни об'єкта довгострокового договору і отримує таким чином перераховану суму валового доходу за кожний із попередніх звітних періодів.

У разі, коли за наслідками перерахунку виявляється, що платник податку завищив або занижив суму податкових зобов'язань до суми визначеної різниці, застосовується процент, що дорівнює 120% ставки Національного банку України, що діяла на момент здійснення такого перерахунку, за строк дії такої переплати чи недоплати.

Схема 5.12

**Доходи від виконання довготермінових контрактів
(перерахунок за завершеними довготерміновими договорами)**



Такий порядок оподаткування застосовується також для операцій з передплати періодичних видань, оперативного лізингу, оренди землі та оренди жилих приміщень у разі попередньої оплати таких операцій на строк, що перевищує звітний період.

Задача

Підрядчик уклав договір із замовником на будівництво частини адміністративного будинку на суму 420 000 грн. Термін виконання договору 12 місяців. Запланована сума загальних витрат для виконання довгострокового контракту складає 304 000 грн. Виконавець довгострокового договору повинен розрахувати доходи та заповнити декларацію про податок на прибуток (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3

N п/ п	Зміст операції	Сума, грн.	ВД, грн.	ВВ, грн.	Рядок Декларації (додатку)
1.	Надходження авансу по довгостроковому договору (1 кв.)	300 000	*	—	01.3
2.	Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	*	—	—	—
3.	Списання вартості запасів за довгостроковим договором	25000	—	—	—
4.	Нарахування основної і додаткової зарплати виробничому персоналу	8000	—	8000	04.3
5.	Нарахування внесків по усіх фондах соціального й іншого страхування	3056		3056	04.4
6.	Нарахування амортизації за основними фондами	2600		2 600**	
7.	Нарахування податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються в собівартість послуг	150		150	04.6
8.	Списання вартості ззагально виробничих витрат	4800			
9.	Списання витрат виробництва на собівартість реалізованих послуг	43606			

Для визначення величини валового доходу і суми ПДВ за отриманими авансами, пов'язаних з виконанням довгострокових договорів, підприємству необхідно визначити:

- Оціночний коефіцієнт за звітний період, що дорівнює 14,34% (фактичні витрати\планову суму загальних витрат):

$$43\,606 \text{ грн.} : 304\,000 \text{ грн.} \cdot 100 = 14,34\% .$$

2. Для визначення валових доходів, необхідно договірну ціну помножити на оцінний коефіцієнт:

$$420000 \text{ грн.} * 14,34\% = 60\,228 \text{ (грн.)}$$

3. Визначаємо податкові зобов'язання з ПДВ:

$$60\,228 : 6 = 10\,038 \text{ (грн.)}$$

4. У рядок 01.3 Декларації про прибуток підприємства платник податків відносить 50190 грн.

$$60\,228 \text{ грн.} - 10\,038 \text{ грн.} = 50190 \text{ (грн.)}$$

5.5.7. Оподаткування неприбуткових організацій

Відповідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, до неприбуткових організацій належать:

- органи державної влади України, органи місцевого самоврядування та створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок бюджету;
- благодійні фонди і благодійні організації (громадські організації, створені з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності, а також творчі спілки та політичні партії; науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади III - IV рівнів акредитації, внесені до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави; заповідники, музеї-заповідники); пенсійні фонди, кредитні спілки, створені у порядку, визначеному законом;
- інші організації, діяльність яких не передбачає одержання прибутку, згідно з нормами відповідних законів. Тобто до інших неприбуткових організацій можуть належати спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, житлово-будівельні кооперативи, створені для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників та не проводять підприємницької діяльності, за винятком отримання пасивних доходів.
- релігійні організації, зареєстровані у порядку, передбаченому законом (п.7.11.1).

Відповідно до Закону про оподаткування прибутку підприємств, від податку звільняються неприбуткові організації - органи державної влади України, органи місцевого самоврядування та створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів в разі одержання ними доходів у вигляді:

- коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;
- пасивних доходів;
- коштів або майна, які надходять до таких неприбуткових організацій як компенсація вартості отриманих державних послуг.

Усі інші доходи оподатковуються в загальному порядку.

Під терміном "**державні послуги**" слід розуміти будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів. До терміну "державні послуги" не включаються податки, збори (обов'язкові платежі), визначені Законом України "Про систему оподаткування".

Під терміном "**пасивні доходи**" слід розуміти доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті.

Під терміном "**основна діяльність**" слід розуміти діяльність неприбуткових організацій з надання благодійної допомоги, просвітніх, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створення систем соціального самозабезпечення громадян (додаткові пенсійні фонди, кредитні спілки та інші подібні організації). До основної діяльності також включається продаж неприбутковою організацією товарів (послуг), які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було

створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов'язаними з її основною діяльністю, якщо ціна таких товарів (послуг) є нижчою за звичайну або коли така ціна регулюється державою.

До основної діяльності не включаються операції з надання товарів (послуг) неприбутковими організаціями: пенсійними фондами, кредитними спілками, асоціаціями та іншими об'єднаннями юридичних осіб, створеними для представлення інтересів особам іншим, ніж засновники (члени, учасники) таких організацій (п.п.7.11.13).

Благодійні фонди і благодійні організації звільняються від сплати податку на прибуток, якщо вони одержують доходи у вигляді:

- коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;
- пасивних доходів;
- коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям від їх основної діяльності.

У разі ліквідації неприбуткової організації її активи повинні бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду або зараховані до доходу бюджету (п.п.7.11.3).

Пенсійні фонди, кредитні спілки звільняються від сплати податку на прибуток в тому випадку, якщо вони одержують:

- кошти, які надходять до кредитних спілок та пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби;
- доходи від здійснення операцій з активами (у тому числі пасивних доходів) недержавних пенсійних фондів та кредитних спілок, за пенсійними вкладками (внесками), рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону з цих питань.

Крім вище перелічених організацій, можуть бути й інші юридичні особи, діяльність яких не передбачає одержання прибутку, згідно з нормами відповідних законів. Якщо такі організації одержують доходи у вигляді коштів або майна, які надходять таким неприбутковим організаціям від їх основної діяльності, та у вигляді пасивних доходів, вони також звільняються від податку на прибуток.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій - спілок, асоціацій та інших об'єднань юридичних осіб, житлово-будівельних кооперативів, створених для представлення інтересів засновників, що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників та не проводять підприємницької діяльності, в тому випадку, якщо вони одержують разові або періодичні внески засновників та членів або пасивні доходи.

Релігійні організації, одержуючи кошти або майно, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги, добровільних пожертвувань, доходи від надання культових послуг, а також пасивних доходів, також не є платниками податку на прибуток.

У разі, коли доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітного року на кінець першого кварталу наступного за звітним року перевищують 25% загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітного року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок з нерозподіленої суми прибутку на загальних підставах.

Центральний податковий орган веде реєстр всіх неприбуткових організацій, які звільняються від оподаткування. Такі організації зобов'язані подавати податкову звітність про використання своїх коштів. У разі ліквідації неприбуткової організації її активи повинні бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду або зараховані до доходу бюджету.

Від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, отримані у вигляді коштів як третейський збір (п.п.7.11.14).

Платники податку, зазначені як неприбуткові і звільнені від оподаткування податком на прибуток, ведуть окремий облік доходів, які не включаються до складу валових доходів або звільняються від оподаткування. При цьому:

до складу валових витрат таких платників податку не включаються витрати, понесені у зв'язку із одержанням таких звільнених доходів;

балансова вартість покупних товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, які використовуються для одержання таких звільнених доходів, не бере участі у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів;

сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на відповідну групу основних фондів, що використовуються для отримання таких звільнених доходів, не враховується у зменшенні скоригованого валового доходу.

У разі коли основні фонди використовуються як для одержання звільнених доходів, так і для інших доходів, які підлягають включенню до складу валових доходів на загальних підставах, скоригований валовий дохід платника податку підлягає зменшенню на частку загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань, яка так відноситься до загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань звітного періоду, як сума доходів, що підлягає включенню до складу валових доходів на загальних підставах, відноситься до загальної суми валових доходів з урахуванням звільнених (п.п.7.20).

У разі, коли доходи неприбуткових організацій, отримані протягом звітного (податкового) року від проведення своєї основної діяльності та у вигляді пасивних доходів, на кінець першого кварталу наступного за звітним року перевищують 25% від загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітного року, така неприбуткова організація сплачує податок з нерозподіленої суми прибутку за ставкою 25%.

Крім того, у разі коли неприбуткова організація отримує інші доходи, вона сплачує податок на прибуток, який визначається як сума таких доходів, зменшена на суму витрат, пов'язаних із отриманням таких доходів (п.п.7.11.9). Наприклад, благодійний фонд "Надія" (неплатник ПДВ отримав за I квартал 2006 року оподатковувані доходи і, відповідно, здійснив витрати, які пов'язані з доходами:

Таблиця 5.4

№	Оподатковувані доходи	Сума, грн.	Витрати, пов'язані з одержанням оподатковуваних доходів	Сума, грн.
1	2	3	4	5
I квартал 2006 року				
1	Доход від надання в оренду тимчасово вільних приміщень	2500	Витрати на розміщення рекламних оголошень і оплату послуг посередників	1000
2	Доход від продажу легкового автомобіля	12000	Витрати на його придбання і поліпшення	9000
3	Доход від продажу матеріалів, що залишилися після ремонту офісу	1500	Витрати на придбання матеріалів та їх транспортування	2000
	Всього за квартал	16000	Всього за квартал	12000
	Наростаючим підсумком з початку року	16000	Наростаючим підсумком з початку року	12000

За результатами I кварталу благодійний фонд складає податковий звіт:

Таблиця 5.5

Податковий звіт благодійного фонду " Надія" за 1 квартал 2006 року

Показники	Код рядка	Наростаючим підсумком з початку року
II частина		
Сума доходів з інших джерел, що підлягають оподаткуванню	10	16.0
Витрати, що прямо пов'язані з отриманням доходів з інших джерел	11	12.0
Прибуток, що підлягає оподаткуванню (р.10-р.11)	12	4.0
Податкове зобов'язання за звітний податковий період (р.12*25/100)	13	1.0
Сума нарахованого податку за попередній податковий період поточного року	14	-
Сума нарахованого податку до сплати за звітний період	15	1.0

За підсумками 1 кварталу 2006 р. оподатковувані доходи (рядок 10) перевищили безпосередньо пов'язані з ними витрати (рядок 11) на 4 тис.грн. До бюджету потрібно сплатити 1,0 тис. грн. податкових зобов'язань.

5.5.8. Оподаткування страхової діяльності

Дохід від страхової діяльності юридичних осіб–резидентів не підлягає оподаткуванню за ставкою **25 відсотків** та оподатковується:

у розмірі **0 відсотків** при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до договорів довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення;

у розмірі **3 відсотки** при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхування.

Для цілей оподаткування страхової діяльності під оподатковуваним доходом слід розуміти суму страхових платежів, страхових внесків, страхових премій (сума валових внесків), одержаних (нарахованих) страховиками-резидентами протягом звітного періоду за договорами страхування і перестрахування ризиків на території України або за її межами, зменшених на суму страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), сплачених страховиком за договорами перестрахування з резидентом. (п.п.7.2.1)*.

Страховик здійснює окремий податковий облік операцій, які оподатковуються за різними ставками за правилами, встановленому у порядку, визначеному законом для встановлення форми відповідної податкової декларації (розрахунку) (п.п.7.2.2).

Якщо страховик одержує доходи із джерел інших, ніж від страхової діяльності та операцій від страхування життя, то такі доходи оподатковуються за ставкою **25 відсотків**. При цьому до категорії валових витрат, пов'язаних з одержанням таких доходів, не включаються витрати, які понесені страховиком під час здійснення операцій із страхування (перестрахування).

Інвестиційний дохід, одержаний страховиком від розміщення коштів резервів страхування життя, оподатковується у страховика в частині, яка належить страховику.

Частина інвестиційного доходу, одержаного від розміщення коштів резервів із страхування життя, що належить страховику, визначається як різниця між сумою доходу, одержаного (нарахованого) від розміщення коштів резервів із страхування життя, та сумою витрат страховика на ведення справи, які не можуть перевищувати **15 відсотків** отриманого інвестиційного доходу.

Якщо страховик здійснює відрахування у математичні резерви із страхування життя, то сума інвестиційного доходу, що належить страховику, зменшується на суму відрахувань у такі математичні резерви, що не можуть перевищувати **85 відсотків** суми інвестиційного доходу, який належить страховику.

Доходи, одержані страховиком-цедентом у звітному періоді від перестраховиків за договорами перестрахування, зменшуються на суму здійснених страховиком-цедентом страхових виплат (страхового відшкодування) у частині (в межах часток), в якій перестраховик несе відповідальність, згідно з укладеними із страховиком-цедентом договорами перестрахування, та оподатковуються у загальному порядку за ставкою **25 відсотків** (п.п.7.2.3).

У разі порушення вимог договору довгострокового страхування життя або договору недержавного пенсійного забезпечення, в тому числі їх дострокового розірвання, доходи, одержані страховиком за такими договорами, оподатковуються за ставкою 3 відсотки з нарахуванням пені на суму податкового боргу, розрахованої з початку податкового періоду, наступного за податковим періодом, на який припадає отримання таких доходів страховиком, до дня їх включення до валового доходу такого страховика.

Якщо договір довгострокового страхування життя чи з недержавного пенсійного забезпечення розривається з будь-яких причин до закінчення мінімального строку його дії або до настання відповідного страхового випадку, встановлених законодавчо, в результаті чого відбувається часткова страхова виплата, виплата викупної суми або повне припинення зобов'язань страховика за таким договором перед таким платником податку, то платник податку, який збільшив валові витрати, зобов'язаний включити до складу своїх валових доходів відповідного звітного періоду суму таких попередньо сплачених платежів (внесків, премій), збільшену на суму пені, нарахувану на суму податкового боргу, яка розраховується з початку податкового періоду, наступного за періодом, в якому такий платник податку вперше збільшив валові витрати на суму таких страхових платежів у межах такого договору, до дня подання податкової декларації за наслідками податкового періоду, на який припадає факт такого дострокового розірвання або порушення таких інших вимог. При цьому викупна сума, яка повертається платнику податку страховиком, не включається до складу доходів такого платника податку.

Штрафні санкції за заниження об'єкта оподаткування у випадках, в цьому випадку, як до страховика, так і до платника податку не застосовуються (п.п. 7.2.4).

5.5.9. Оподаткування доходів нерезидентів

Будь-які доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в гривнях) оподатковуються у порядку і за ставками, визначеними законом України про оподаткування прибутку.

Під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, слід розуміти:

- а) проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом;
- б) дивіденди, які сплачуються (нараховуються) резидентом;
- в) роялті, фрахту та доходи від послуг типу «інжиніринг»;
- г) лізингова (орендна) плата, що сплачується (нараховується) резидентами або постійними представництвами на користь нерезидента-лізингодавця (орендодавця);

- д) доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента;
- е) прибуток від здійснення операцій з торгівлі цінними паперами або іншими корпоративними правами;
- є) доходи, отримані від здійснення спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України;
- ж) винагорода за здійснення культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності нерезидентів (або уповноважених ними осіб) на території України;
- з) брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів;
- й) внески та премії на страхування або перестрахування ризиків в Україні (включаючи страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;
- і) доходи у вигляді виграшів (призів) в лотерею (крім державної), від казино, інших гральних місць (домів), розташованих на території України, доходи від організації та проведення грального бізнесу, лотерей (крім державних);
- ї) доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів;
- й) інші доходи від здійснення нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, за винятком доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів (робіт, послуг), переданих (виконаних, наданих) резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг з міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення.

Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами, у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери, продані (розміщені) нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів-нерезидентів, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані Україною позики (кредити або державні зовнішні запозичення), які відображаються у Державному бюджеті України чи кошторисі Національного банку України.

Якщо ж нерезидент не реєструє постійного представництва на території України, обов'язки з нарахування і перерахування податку на прибуток з доходів, які отримує нерезидент на території України, покладаються на українські підприємства, які перераховують такі кошти за кордон у наступному порядку.

Сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту оподатковується за ставкою **6 відсотків** у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів. При цьому: базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту; особами, уповноваженими стягувати цей податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником цього податку чи ні, а також чи є він суб'єктом спрощеного оподаткування чи ні.

Страховики (інші резиденти), які здійснюють виплати у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (у тому числі страхування життя) на користь нерезидентів, зобов'язані оподатковувати суми такого страхування або перестрахування таким чином:

- при укладенні договорів страхування або перестрахування ризику безпосередньо із страховиками та перестраховиками-нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, установленим спеціально уповноваженим органом виконавчої влади у сфері регулювання ринків фінансових послуг, в тому числі через або за посередництвом пере страхових брокерів, які в порядку, визначеному таким уповноваженим органом, підтверджують, що перестрахування здійснено у перестраховика, рейтинг фінансової надійності (стійкості) якого відповідає вимогам,

установленим уповноваженим органом, а також при укладенні договорів перестрахування з обов'язкового страхування цивільної відповідальності оператора ядерної установки за шкоду, яка може бути заподіяна внаслідок ядерного інциденту,- за ставкою 0 відсотків ;

- в інших випадках — за ставкою **12 відсотків** від суми таких виплат за власний рахунок у момент здійснення перерахування таких виплат.

Резиденти, які здійснюють виплати нерезидентам від наданих рекламних послуг на території України, сплачують податок за ставкою **20 відсотків** від суми таких виплат за власний рахунок.

Суми прибутків нерезидентів, які здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються у загальному порядку. У разі, якщо нерезидент здійснює свою діяльність не лише в Україні, а й за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що проводиться 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 податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

У разі неможливості шляхом прямого підрахування визначити прибуток, одержаний нерезидентами з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається податковим органом як різниця між валовим доходом та валовими витратами, визначеними шляхом застосування до суми одержаного (нарахованого) валового доходу **коефіцієнта 0,7**.

Всі інші доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України (а саме проценти, дисконтні доходи, дивіденди, роялті, доходи від послуг типу "інжиніринг", лізингова плата, комісійна винагорода тощо), оподатковуються за ставкою у розмірі **15 відсотків** від їх суми, якщо інше не передбачене нормами міжнародних угод, які набрали чинності.

Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів (робіт, послуг) за рахунок і на користь нерезидента (включаючи укладення договорів з іншими резидентами від імені і на користь нерезидента), утримують і перераховують до відповідного бюджету податок з доходу, одержаного таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації у податкових органах як платники податку на прибуток.

5.6. Безнадійна заборгованість

Безнадійна заборгованість — заборгованість, яка відповідає будь-якій з наведених нижче ознак:

- заборгованість з зобов'язаннями, за якою минув строк позовної давності;
- прострочена заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна фізичної особи. За умови, що дії кредитора, направлені на примусове стягнення майна позичальника, не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна:
 - фізичної особи, на яке відповідно до закону може бути спрямовано стягнення;
 - фізичної особи — суб'єкта підприємницької діяльності або юридичної особи, оголошених банкрутами у порядку, встановленому законом, або при їх ліквідації (зняття з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності);
- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) майна позичальника, переданого у заставу як забезпечення зазначеної заборгованості, за умови, що інші

юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до повного покриття заборгованості;

- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажору), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також визнаних у судовому порядку безвісно відсутніми, померлими або недієздатними, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі (п.п. 1.25).

Платник податку — продавець товарів (робіт, послуг) має право збільшити суму валових витрат звітного періоду на вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у поточному або попередніх звітному податкових періодах у разі, коли покупець таких товарів (робіт, послуг) затримує без погодження з таким платником податку оплату їх вартості (надання інших видів компенсацій їх вартості). Таке право на збільшення суми валових витрат виникає, якщо протягом такого звітного періоду відбувається будь-яка з таких подій:

а) платник податку звертається до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості з такого покупця або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставленого ним майна;

б) зазначена затримка в оплаті (наданні інших видів компенсацій) перевищує 90 календарних днів та платник податку — продавець отримує від покупця згоду про визнання раніше надісланої йому претензії в порядку досудового врегулювання спору або не отримує відповіді на таку претензію протягом строків, визначених законодавством;

в) за поданням продавця нотаріус вчиняє виконавчий напис про стягнення заборгованості з покупця або стягнення заставленого майна (крім податкового боргу).

Платник податку — продавець зобов'язаний збільшити валовий дохід відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), попередньо віднесеної ним до складу валових витрат або відшкодованої за рахунок страхового резерву, у разі, коли протягом такого податкового періоду відбувається будь-яка з таких подій:

а) суд не задовольняє позов (заяву) продавця або задовольняє його частково, чи не приймає позов (заяву) до провадження (розгляду) або задовольняє позов (заяву) покупця про визнання недійсними вимог щодо погашення цієї заборгованості або його частини;

б) сторони договору у досудовому порядку досягають згоди щодо продовження строків погашення заборгованості чи списання всієї суми заборгованості або його частини (крім випадків укладення мирової угоди в межах процедур відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом, визначених законом);

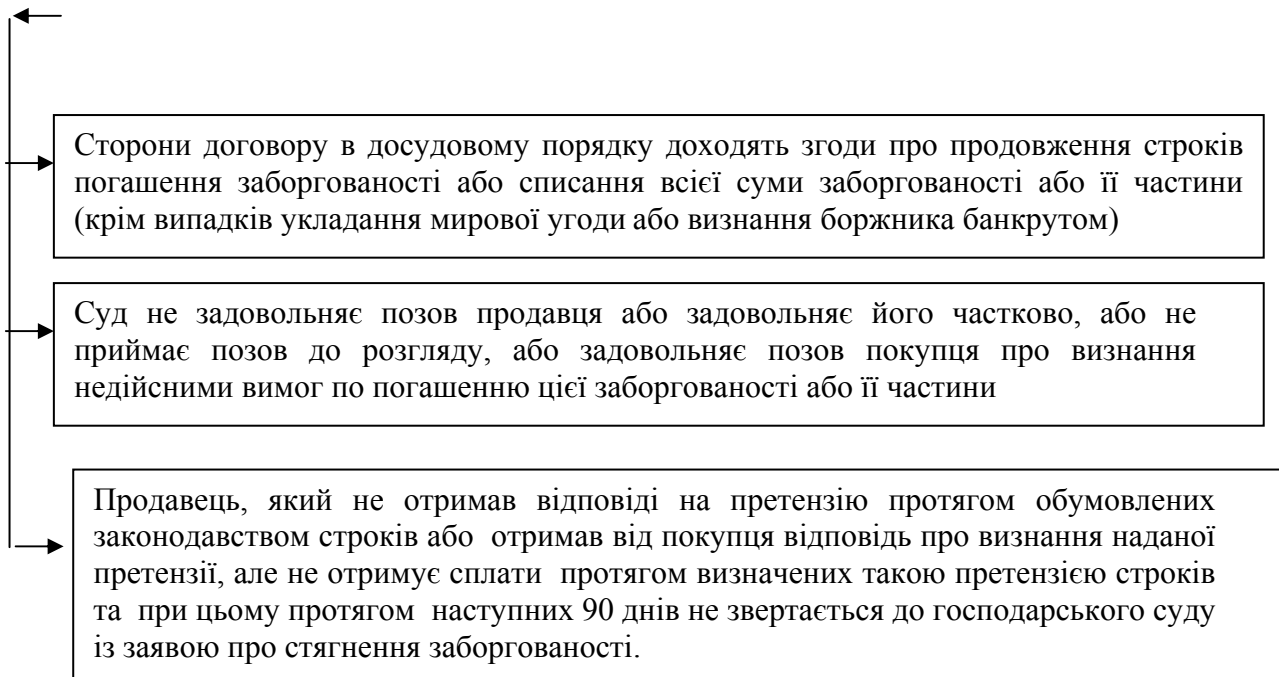
в) продавець не отримав відповіді на претензію протягом строків, визначених законодавством, або отримав від покупця відповідь про визнання наданої претензії, але не отримує оплати (інших видів компенсацій у рахунок погашення заборгованості) протягом визначених у такій претензії строків, та при цьому протягом наступних 90 днів не звертається до суду (господарського суду) із заявою про стягнення заборгованості або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставленого ним майна.

На суму додаткового податкового зобов'язання, розрахованого внаслідок такого збільшення, нараховується пеня у розмірах, визначених законом для несвоєчасного погашення податкового зобов'язання. Зазначена пеня розраховується за строк з першого дня податкового періоду, наступного за періодом, протягом якого відбулося збільшення валових витрат, до останнього дня податкового періоду, на який припадає збільшення валового доходу, та сплачується незалежно від значення податкового зобов'язання платника податку за відповідний звітний період. Пеня не нараховується на заборгованість (її частину), списану або розстрочену внаслідок укладення мирової угоди відповідно до законодавства з питань банкрутства, починаючи з дати укладення такої мирової угоди.

Схема 5.13

Доходи від безнадійної заборгованості у продавця

Платник податку-продавець збільшує валовий дохід на суму заборгованості віднесеної їм до складу валових витрат, якщо протягом такого звітного періоду відбувається одна з подій:



Установлено, що в 2006 році пеня стягується із розрахунку 3-кратного розміру річної облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення додаткового податкового зобов'язання згідно із ст.91 Закону України “про Державний бюджет на 2006р.” від 20.12.2005 р. N 3235-IV (12.1.2). Якщо у майбутньому (з урахуванням строку позовної давності) такий продавець звертається до суду, то він має право збільшити валові витрати на суму оскаржуваної заборгованості.

У разі, коли платник податку оскаржує рішення суду, збільшення валового доходу не відбувається до моменту прийняття остаточного рішення відповідним судовим органом.

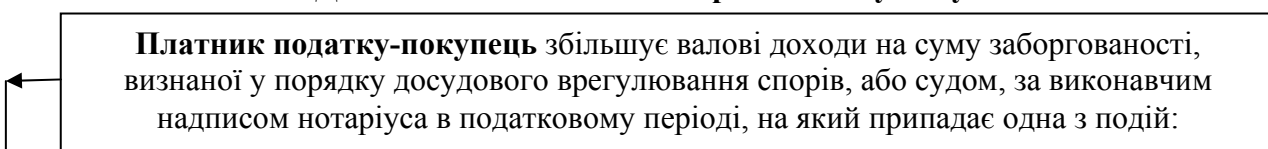
Повідомлення про збільшення валових витрат або валового доходу платник податку — продавець надає податковому органу разом з декларацією за звітний період та іншими первинними документами, які підтверджують наявність дебіторсько — кредиторської заборгованості (п.п.12.1.4).

Платник податку — покупець зобов'язаний збільшити валові доходи на суму непогашеної заборгованості (її частини), визнаної у порядку досудового врегулювання спорів або судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає перша з подій:

а) або 90-й календарний день від дня граничного строку погашення такої заборгованості (її частини), передбаченого договором або визнаною претензією (вказані строки поширюються також на випадки, коли покупець не надав відповідь на претензію, надіслану продавцем, у строки, визначені господарсько - процесуальним законодавством);

б) або 30-й календарний день від дня прийняття рішення судом про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису (вказані строки застосовуються незалежно від того, чи розпочав державний виконавець або особа, прирівняна до нього згідно із законом, заходи із примусового стягнення боргу, чи ні).

Доходи від безнадійної заборгованості у покупця



- 90-й календарний день з дня граничного строку погашення такої заборгованості (її частини), передбаченого договором або визнаною претензією
- 30-й календарний день з дня прийняття судом рішення про визнання (стягнення) такої заборгованості, або вчинення нотаріусом виконавчого напису

частини), яка погашається таким покупцем до настання вищезазначених строків.

Якщо у наступних податкових періодах покупець погашає суму визнаної заборгованості або її частину (самостійно або за процедурою примусового стягнення), такий покупець збільшує валові витрати на суму такої заборгованості (її частин) за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення.

Заборгованість, попередньо віднесена до складу валових витрат, або відшкодована за рахунок страхового резерву, яка визначається безнадійною внаслідок недостатності активів покупця, визнаного банкрутом у встановленому порядку, або внаслідок її списання згідно з умовами мирової угоди, укладеної відповідно до законодавства з питань банкрутства, не змінює податкові зобов'язання як покупця, так і продавця у зв'язку із таким визнанням.

5.7. Облік приросту (убутку) балансової вартості запасів

Відповідно до п. 5.9 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», платники податків зобов'язані вести облік приросту (убутку) матеріальних активів і один раз на квартал разом з декларацією про прибуток подавати в податкову інспекцію розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів.

У матеріальні активи включаються:

- покупні товари (товарні запаси), крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів;
- малоцінні предмети на складах;
- покупна сировина, паливо, матеріали, що комплектують вироби і напівфабрикати на складах, у незавершеному виробництві й у залишках готової продукції.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість таких запасів, що складається з таких фактичних витрат:

- сум, що виплачуються відповідно до договору постачальнику (продавцю) за винятком непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (витрат на заготівлю запасів, оплати тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їхнього використання, включаючи витрати по страхуванню ризиків транспортування запасів);
- інших витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Якщо платник податку приймає рішення про уцінку (дооцінку) запасів, згідно з правилами бухгалтерського обліку, то така уцінка (дооцінка) з метою податкового обліку не змінює балансову вартість запасів та валові доходи або валові витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням таких запасів.

Вартість запасів оплачених, але не отриманих (не оприбуткованих) платником податку і покупцем, до приросту запасів не включається

Вартість запасів оплачених, але не відвантажених (не знятих з обліку) платником податку - продавцем, до убутку запасів не включається.

З 1 січня 2005р. з метою податкового обліку платник податку за своїм вибором здійснює оцінку вибуття запасів за одним з таких методів бухгалтерського обліку, визначених у відповідному стандарті:

- ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої вартості однорідних запасів;
- вартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу запасів (виключно для запасів, що реалізуються через роздрібну торгівлю).

У разі обрання платником податку методу оцінки вартості вибуття запасів зміна такого методу протягом податкового року для цілей податкового обліку не дозволяється. Якщо балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, то різниця включається до складу валового доходу платника податків у цьому звітному періоді.

Наприклад:

Таблиця 5.6

Матеріальні ресурси і малоцінні предмети	На початок звітного року, тис.грн.	На кінець звітного року, тис.грн.	Приріст (+) Убуток (-)
Матеріальні ресурси	90,0	100,0	+10,0
Малоцінні предмети на складах	2,0	1,0	- 1,0
Разом:	92,0	101,0	+9,0

Приріст +9,0 тис.грн. відноситься до валових доходів в Декларації про прибуток підприємства.

Якщо балансова вартість товарних запасів і матеріальних ресурсів на початок звітного періоду перевищує їх балансову вартість на кінець того ж звітного періоду, то різниця включається до складу валових витрат платника податків у цьому звітному періоді.

Наприклад:

Таблиця 5.7

Товари	На початок звітного року, тис.грн.	На кінець звітного року, тис.грн.	Приріст (+) Убуток (-)
На оптових складах	70,0	60,0	-10,0
У роздрібній торгівлі	75,0	70,0	-5,0
Разом:	145,0	130,0	-15,0

Убуток – 15,0 тис.грн. відноситься до валових витрат в Декларації про прибуток підприємства.

У випадку використання ТМЦ у звітному періоді на цілі, не зв'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг), бухгалтер повинен їхню балансову вартість вирахувати із суми, відбитої в графі «Залишок на початок період» Відомості приросту (убутку) балансової вартості запасів.

Якщо матеріали, вартість яких була включена в момент придбання у валові витрати, витрачені на ремонт (будівництво) основних виробничих фондів понад 10% ліміту

(п.8.7.1), то необхідно їх балансову вартість вирахувати із суми, відбитої в графі « На початок звітного року» Відомості приросту (убутку) балансової вартості запасів.

Платники податку результати приросту (убутку) товарно-матеріальних цінностей відображають у Додатку К1/1. Суть його заповнення полягає у тому, що дані до нього заносять залежно від того, де знаходяться товарно – матеріальні цінності: на складах, у незавершеному виробництві, готовій продукції тощо. Рядки А1 і А5 мають схожу назву: "на складах (місцях зберігання) і на оптових складах (місцях зберігання)". Тут мається на увазі те, що у рядку А1 відображають відомості про запаси на складах виробничих підприємств або тих, що надають будь-які послуги (виконують роботи). А ось рядок А5 — місце для покупних товарів у торговельних підприємств. Отже, у рядку А6 треба показати очищену від торгової націнки вартість товарів, які обліковуються роздрібними торговельними підприємствами.

У графі 3 фіксують вартість запасів на початок року (причому це значення буде у кожному додатку протягом року однаковим), а у графі 5 — на кінець звітного періоду. У графі 4 відображають інформацію про запаси, використані на невиробничі потреби. Наприклад, якщо підприємство комусь подарувало товари, то їх вартість не повинна вплинути на результат коригування. Таку вартість запасів відображаємо у графі 4. За нормами Закону про податок на прибуток підприємств облік приросту (убутку) ведуть за тими запасами, вартість яких відносять до валових витрат. Але у графі 4 показують виключно ті невиробничо-використані запаси, що рахувалися у залишках на початок звітного року. Якщо ж придбали у поточному періоді запаси і відразу використали їх на невиробничі потреби, вони до графі, що розглядається, потрапити не можуть. Такі запаси взагалі не записують до Декларації про прибуток.

Заповнивши всі рядки за графами 3—5, одержимо результат — приріст (або убуток). Його ж і покажемо у рядках А1 —А6 у графі 6. Потім, додавши дані з рядків розраховується остаточна сума, яка заноситься до рядка А графі 6. Залежно від того, що виходить за результатами підрахунку – приріст чи убуток, то такі дані відображаються у Декларації про прибуток підприємства:

- приріст запасів у рядку 01.2;
- убуток запасів у рядку 04.2.

Виробничі підприємства, а також підприємства, що виконують роботи, надають послуги, до розрахунку коригування включають не всю собівартість, а тільки матеріальну частку.

Податковий облік приросту (убутку) балансової вартості запасів, які використовуються з метою виробництва електроенергії за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України, здійснюється за наслідками звітного (податкового) року, а решта запасів підлягає коригуванню в загальному порядку.

Платник податку, який здійснює діяльність, що підлягає патентуванню відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», зобов'язаний окремо визначати балансову вартість товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, які використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню. При цьому балансова вартість таких запасів не бере участі у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів для визначення об'єкта оподаткування від іншої діяльності;

Балансова вартість покупних товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, які використовуються для одержання **звільнених доходів**, не бере участі у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів.

5.8. Особливості оподаткування податком на прибуток суб'єктів господарювання державної та комунальної форм власності.

Для суб'єктів господарювання, в статутному фонді яких є частка державної або комунальної власності безпосередньо або опосередковано встановлено особливий порядок оподаткування прибутку. Розмір сплати до державного або місцевого бюджетів частини прибутку, дивідендів залежить від розміру частки в статутному фонді державних або комунальних підприємств статтею 63 ЗУ „Про державний бюджет України на 2007 рік” встановлено:

1. До державного бюджету України сплачують частину прибутку: державні (крім Державного підприємства обслуговування повітряного руху України «Украерорух» відповідно до Закону України «Про приєднання України до Багатосторонньої угоди про сплату маршрутних зборів»), в тому числі казенні підприємства та їх об'єднання і дочірні підприємства, — у розмірі 15 відсотків; акціонерні, холдингові компанії та інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких державі належать акції (частки, паї), та їх дочірні підприємства, — у розмірі базових нормативів відрахування частки прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів.

2. Господарські товариства, більш ніж 50 відсотків акцій (часток, паїв) яких знаходиться у статутних фондах господарських товариств, акціонером яких є держава і володіє в них контрольним пакетом акцій, сплачують безпосередньо до Державного бюджету України дивіденди, нараховані за результатами фінансово-господарської діяльності за 2006 рік.

3. Господарські організації, які належать до комунальної власності або у статутних фондах яких є частка комунальної власності, сплачують до загального фонду місцевих бюджетів частину прибутку (доходу) відповідно до розміру комунальної частки (акцій, паїв) у їх статутних фондах.

Частина прибутку (доходу) сплачується до Державного бюджету України або місцевих бюджетів за результатами фінансово-господарської діяльності 2006 року (крім частини прибутку (доходу), сплаченої відповідно до статті 67 Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» та наростаючим підсумком щоквартальної фінансово-господарської діяльності у 2007 році у строки, встановлені для сплати податку на прибуток підприємств.

5.9. Правила ведення податкового обліку

Для оподаткування прибутку підприємств використовуються такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік.

Податковий період починається з першого календарного дня податкового періоду і закінчується останнім календарним днем податкового періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції, для яких річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного (бюджетного) року (п.п.11.1).

У разі коли особа береться на облік податковим органом як платник податку на прибуток всередині податкового періоду, то перший звітний податковий період розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, та закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду.

Якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого звітного податкового періоду), останнім податковим вважається період (що закінчується днем такої ліквідації), на який припадає дата такої ліквідації.

Датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше (п. 11.2):

— або дата списання коштів з банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку - день їх видачі з каси платника податку;

– або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

У разі коли платник податку придбаває товари (роботи, послуги) з використанням кредитних, дебетових карток або комерційних чеків, датою збільшення валових витрат вважається дата оформлення відповідного рахунку (товарного чека).

Датою збільшення валових витрат платника податку при здійсненні ним операцій з особами, які є:

а) нерезидентами;

б) резидентами, які сплачують податок на прибуток за ставкою нижчою, ніж 25 відсотків, або сплачують цей податок у складі єдиного чи фіксованого податку чи є звільненими від сплати податку або не є його суб'єктами згідно із законодавством, - є дата оприбуткування платником податку товарів (а при їх імпорті - також робіт (послуг), супутніх чи допоміжних такому імпорту товарів), а для робіт (послуг), - дата їх фактичного отримання від таких осіб, незалежно від наявності їх оплати (у тому числі часткової або авансової).

Датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше (п.11.3):

– або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку - дата її оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

– або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку (п.п.11.3.1).

У разі здійснення торгівлі продукцією (валютними цінностями) або роботами (послугами) з використанням торговельних автоматів або іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності касового апарата, контрольованого уповноваженою на це фізичною особою, датою збільшення валового доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів або подібного обладнання грошової виручки.

Правила інкасації зазначеної виручки встановлюються Національним банком України.

У разі коли торгівля продукцією (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників гривні, датою збільшення валового доходу вважається дата продажу таких жетонів, карток або інших замінників гривні (п.п.11.3.2).

У разі коли торгівля продукцією (роботами, послугами) здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, персональних або інших чеків, датою збільшення валового доходу вважається дата оформлення відповідного рахунку (товарного чека) (п.п.11.3.3).

Датою збільшення валового доходу в разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому вигляді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом (п.п.11.3.5).

Датою збільшення валових доходів кредитора від здійснення кредитно-депозитних операцій є дата нарахування процентів (комісійних) у строки, визначені кредитним (депозитним) договором.

Датою збільшення валових доходів власника іпотечного сертифіката участі за операціями з таким іпотечним сертифікатом є дата нарахування протягом відповідного звітного періоду доходу за консолідованим іпотечним боргом (зменшеного на суму винагороди за управління та обслуговування іпотечних активів).

Якщо позичальник (дебітор) затримує сплату процентів чи комісій, то кредитор урегулює таку заборгованість відповідно до ст.12 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

При цьому метод нарахувань для визначення податкових зобов'язань кредитора за таким кредитом (депозитом) не застосовується до повного погашення дебітором заборгованості або списання боргу чи його частини на збитки кредитора у порядку встановленому Законом (п.п.11.3.6).

Платник податку, який здійснює діяльність, що **підлягає патентуванню** відповідно до Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», зобов'язаний окремо визначати податок на прибуток від кожного окремого виду такої діяльності та окремо визначати податок на прибуток від іншої діяльності. З цією метою такі платники податку ведуть окремий облік:

- валових доходів, отриманих від здійснення діяльності, що підлягає патентуванню;
- валових витрат, понесених у зв'язку із здійсненням такої діяльності;
- балансової вартості товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, які використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню. При цьому балансова вартість таких запасів не бере участі у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів для визначення об'єкта оподаткування від іншої діяльності;
- амортизаційних відрахувань, нарахованих на відповідну групу основних фондів, що використовуються для здійснення діяльності, що підлягає патентуванню.

Платники податку, зазначені **як неприбуткові і звільнені**, ведуть **окремий облік** доходів, які не включаються до складу валових доходів або звільнюються від оподаткування. При цьому:

до складу валових витрат таких платників податку не включаються витрати, понесені у зв'язку із одержанням таких звільнених доходів;

балансова вартість покупних товарів, матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, які використовуються для одержання таких звільнених доходів, не бере участі у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів;

сума амортизаційних відрахувань, нарахованих на відповідну групу основних фондів, що використовуються для отримання таких звільнених доходів, не враховується у зменшенні скоригованого валового доходу.

У разі коли основні фонди використовуються як для одержання звільнених доходів, так і для інших доходів, які підлягають включенню до складу валових доходів на загальних підставах, скоригований валовий дохід платника податку підлягає зменшенню на частку загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань, яка так відноситься до загальної суми нарахованих амортизаційних відрахувань звітного періоду, як сума доходів, що підлягає включенню до складу валових доходів згідно з цим Законом на загальних підставах, відноситься до загальної суми валових доходів з урахуванням звільнених.

У такому ж порядку ведеться окремий облік результатів фінансово-господарської діяльності за доходами, які враховуються у визначенні об'єкта оподаткування, що оподатковується за ставкою нижчою, ніж 25%.

Питання для самоконтролю:

1. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?
2. Який порядок визначення скоригованого валового доходу?
3. Як оподатковується поворотна та безповоротна фінансова допомога?
4. Які витрати включаються до валових витрат?
5. Особливості віднесення витрат, які частково включаються до валових витрат?
6. Які витрати підлягають амортизації?

7. Як визначається балансова вартість основних фондів?
8. Як визначається сума амортизаційних відрахувань для визначення оподаткованого прибутку?
9. Які норми амортизації застосовуються до груп основних фондів, витрати по яких понесені до 2004 р. та після 2004р.?
10. Особливості оподаткування операцій за цінними паперами.
11. Як визначаються доходи та витрати за довгостроковими контрактами?
12. Як оподатковуються доходи нерезидентів?
13. В якому випадку визначаються доходи від безнадійної заборгованості?
14. Особливості оподаткування страхової діяльності.
15. Оподаткування операцій з розрахунками у іноземній валюті.
16. Оподаткування операцій з пов'язаними особами.
17. Що є борговими вимогами та зобов'язаннями?
18. Визначення неприбуткових установ і організацій та особливості оподаткування їх діяльності.
19. Які основні фонди відносяться до невиробничих? Відображення в податковому обліку операцій з невиробничими фондами.
20. Поняття оперативного та фінансового лізингу та їх відображення в податковому обліку.
21. Назвіть ставки податку на прибуток підприємств, порядок нарахування та строки сплати.

Розділ 6. Податок з доходів фізичних осіб

Податок з доходів фізичних осіб – це плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок згідно з Законом.

6.1. Принципи оподаткування доходів фізичних осіб

Податок з доходів фізичних осіб розраховується та утримується з загального річного оподаткованого доходу, який складається з місячних оподатковуваних доходів та доходів, отриманих за кордоном. З частини оподатковуваних доходів податок сплачується за результатами місяця, з останніх доходів податок сплачується в кінці року. Оподаткування доходів фізичних осіб відбувається:

- при виплаті доходу, коли сума доходу зменшується на суму податку;
- за особливими правилами при нарахуванні та сплаті окремих видів доходу (наприклад, для сум орендної плати, отриманої від фізичної особи, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, орендодавець повинен сплачувати податок з доходів фізичних осіб самостійно щоквартально);
- за підсумками року на підставі поданої майнової декларації.

При виплаті доходу, податок утримують податкові агенти – юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідальні за нарахування та утримання податку з платника. Податкові агенти – роботодавці мають право зменшити дохід на єдину податкову соціальну пільгу. Відповідно до закону про податок з доходів фізичних осіб, для окремих категорій громадян набуває право використання **податкової соціальної пільги**, яка дорівнює 150 відсоткам і 200 відсоткам від мінімальної заробітної плати. Соціальна пільга діятиме тільки щодо тих громадян, у яких місячна зарплата не перевищує 140 відсотків прожиткового мінімуму для працездатної особи, округлених до найближчих 10 грн.

Не можуть скористатися податковою соціальною пільгою приватні підприємці незалежно від розміру одержуваних доходів.

З доходів, які оподатковуються за підсумками року, платник сплачує податок з доходів фізичних осіб самостійно на підставі поданої майнової декларації. Податкові органи обчислюють суму податку з доходів фізичних осіб з необкладених протягом року доходів на підставі поданої платником податку майнової декларації. При поданні декларації, платник має право зменшити отриманий річний дохід на суму визначених витрат, які включаються до **податкового кредиту**. Податковий кредит включає різні виплати, здійснені громадянином протягом року. Наприклад, частину витрат на оплату освіти, лікування, на благодійність, сплату процентів за іпотечним кредитом тощо. На суму податкового кредиту платник податку має право зменшити річний оподатковуваний дохід у декларації про доходи в межах ліміту.

Використання податкового кредиту дозволить багатьом громадянам зменшити суму податку до сплати за рахунок життєво необхідних витрат, але це ускладнить декларування та розрахунок податку. Також, при декларуванні доходів платнику необхідно зібрати розрахункові документи і вести облік витрат.

Щодо набуття права на податковий кредит і види витрат, які може бути включено до нього, можна зазначити наступні обмеження:

- податковий кредит може бути нараховано виключно резидентом, який має індивідуальний ідентифікаційний номер;
- загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника, отриманого протягом звітного року у вигляді заробітної плати;
- якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкового кредиту за результатами звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься.

Відповідно до Закону про доходи з фізичних осіб, платниками податку є фізичні особи, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України (для резидентів також і іноземні доходи). Платники податку поділяються на дві категорії: резиденти і нерезиденти.

Резидент – це фізична особа, яка має місце проживання на Україні.

Нерезидент – це фізична особа, яка не є резидентом України.

Для визнання особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України або реєстрація її як суб'єкта підприємницької діяльності. Також при встановленні основного місця проживання фізичної особи таким місцем може вважатися місцезнаходження центру її життєвих інтересів. Критерії визначення платників податку на доходи з фізичних осіб представлено в таблиці 6.1[9]

Таблиця 6.1

Платники податку з доходів фізичних осіб

Резидент	Фізична особа, яка має місце проживання в Україні	
	Фізична особа, яка проживає не лише на Україні, а й в іноземній державі	Якщо в Україні знаходиться місце постійного проживання такої фізичної особи
	Фізична особа, яка має місце постійного проживання одночасно в Україні та в іноземній державі	Якщо така фізична особа має більш тісні особисті та економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні
	Фізична особа – громадянин України, який має громадянство іншої країни	Така фізична особа не має права на зарахування сплачених за кордоном податків, передбачене Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” або нормами міжнародних угод України

	Фізична особа, місце знаходження центру життєвих інтересів якої в будь-якій із держав визначити неможливо	Якщо така фізична особа перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року
	Фізична особа, яка не має місце постійного проживання в жодній із держав	
	Громадянин України	
	Фізична особа, яка самостійно визначила місце свого проживання на території України в порядку, встановленому Законом № 889, або зареєстрована як самозайнята особа	
Нерезидент	Фізична особа, яка не є резидентом України	

Доходи фізичних осіб можуть бути **оподатковуваними** так і **неоподатковуваними**, тобто не включатися до складу оподаткованого доходу. Оподатковуваний дохід може бути загальним місячним оподатковуваним доходом, який входить до складу загального річного оподаткованого доходу. Доходи резидентів і нерезидентів відрізняються: доходи резидента оподатковуються як отримані на Україні, так і за кордоном, а доходи нерезидента оподатковуються виключно на території України.

Для порівняння можна представити доходи резидентів та нерезидентів в таблиці 6.2[13]:

Таблиця 6.2

Доходи резидента та нерезидента

Доход резидента (об'єкт оподаткування)	Доход нерезидента (об'єкт оподаткування)
загальний місячний оподатковуваний дохід	загальний місячний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України
чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року	загальний річний оподатковуваний дохід з джерелом його походження з України
доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті	доходи з джерелом їх походження з України, які підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті
іноземні доходи	

Для нарахування податку з доходів фізичних осіб об'єктом оподаткування можуть бути доходи, отримані у вигляді:

- заробітної плати;
- не грошовій формі;
- іноземної валюти.

При нарахуванні доходів у **вигляді заробітної плати** об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного Фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які справляються з найманої особи*.

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

При нарахуванні доходів у будь-яких **не грошових формах** об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами та помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

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

де: К – коефіцієнт;

C_n - ставка податку.

При цьому сума не грошового доходу, визначена за звичайною ціною, збільшується на:

1. суму ПДВ, якщо суб'єкт господарювання, який нараховує дохід, є платником ПДВ (ПДВ при нарахуванні податку не виключається);
2. суму акцизного збору, якщо надається підакцизний товар.

Натуральний доход	=	Вартість майна в натуральній формі, яке оцінено за звичайними цінами + ПДВ + акцизний збір	X	Коефіцієнт
----------------------	---	--	---	------------

Приклад

У липні 2007 року підприємством придбано путівку до будинку відпочинку вартістю 1200 грн. (у тому числі ПДВ — 200 грн.), яку і видано працівнику, якій іде у відпустку. Припустимо, що звичайна ціна путівки дорівнює вартості придбання (без ПДВ)- 1000 грн.,

Розрахуємо:

коефіцієнт: $100 : (100 - C_n) = 100 : (100 - 15) = 1,1765$;

вартість нарахування, з якої утримується податок: $1200 \times 1,1765 = 1411,8$ (грн.)

суму податку: $1411,8 \times 0,15 = 211,8$ (грн.).

Крім того, звичайні ціни застосовуються:

- при оподаткуванні доходу у вигляді суми знижки від ціни вартості товарів (робіт, послуг);
- при неоподатковуваному доході суми страхового відшкодування за договорами страхування майна;
- при оподаткуванні доходу набувача цільової благодійної допомоги, яка надана для проведення наукових досліджень та розробок;
- оподаткованого доходу, яке виникло при обміні одного рухомого майна на інше.

При нарахуванні доходів **в іноземній валюті** їх сума перераховується у гривні за курсом НБУ, що діяв на момент отримання таких доходів.

З 01.01.2007р. ставка податку становить 15 відсотків. Окремі види доходів оподатковуватимуться за іншими ставками. Так, максимальну ставку податку з 1 січня 2007 року – 30 відсотків встановлено для доходів нерезидентів, доходів, отриманих як призи, а також у вигляді спадщини від спадкодавця-іноземця.

Обов'язок щодо нарахування, утримання та сплати податку до бюджету залежно від виду доходу покладається або на податкового агента, або на самого платника.

Податковий агент зобов'язаний нараховувати, утримувати і сплачувати податок при виплаті фізичній особі доходів у вигляді заробітної плати, а також інших доходів із джерелом їх походження з України.

Законом передбачено обов'язок платників подавати річну декларацію про майновий стан і доходи. Декларацію можуть не подавати громадяни, які одержували доходи виключно від податкових агентів, які зобов'язані звітувати щодо податку з доходів фізичних осіб у встановленому порядку. Отже, громадяни, які одержують доходи тільки у вигляді заробітної плати, декларацію можуть не подавати взагалі.

6.2. Загальний оподатковуваний дохід

Загальний річний оподатковуваний дохід складається з суми загальних місячних оподатковуваних доходів звітного року, а також іноземних доходів, одержаних протягом такого звітного року (п. 4.1).

До складу загального місячного оподатковуваного доходу включаються:

- доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору (п.п.4.2.1);
- доходи від продажу об'єктів прав інтелектуальної (промислової) власності; доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами) (далі - роялті), у тому числі одержувані спадкоємцями власника такого нематеріального активу (п.п. 4.2.2);
- сума (вартість) подарунків (п.п. 4.2.3);
- сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових внесків (премій), пенсійних вкладів, сплачена будь-якою особою-резидентом, іншою ніж платник податку, за такого платника податку чи на його користь, крім сум, що сплачуються:
 - а) особою - резидентом, яка визначається вигодонабувачем (бенефіціаром) за такими договорами;
 - б) одним з членів сім'ї першого ступеня споріднення платника податку;
 - в) працедавцем - резидентом за свій рахунок за договорами довгострокового страхування життя або недержавного пенсійного страхування платника податку, якщо така сума у розрахунку на такого платника податку не перевищує 15 відсотків нарахованої таким працедавцем суми заробітної плати платнику податку протягом кожного звітного податкового місяця, за який сплачується такий страховий внесок (премія), але при цьому не вище суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, діючого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень у розрахунку за такий місяць за сукупністю всіх таких внесків (п.п.4.2.4)*;
- сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум, або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, у випадках та розмірах, передбачених особливостями нарахування та сплати окремих видів доходів (4.2.5)*;
- частина доходів від операцій з майном (п.п. 4.2.6);
- доход від надання майна в оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування) (п.п. 4.2.7);
- оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів попередніх податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований податковим органом згідно із законом (п.п. 4.2.8);
- дохід, отриманий платником податку від його працедавця як додаткове благо (кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються платнику податку його працедавцем, якщо такий дохід не є заробітною платою чи виплатою, відшкодуванням чи компенсацією за цивільно-правовими угодами, укладеними з таким платником податку), а саме у вигляді:

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

а) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку у безоплатне користування, за винятком, коли таке надання зумовлене виконанням платником податку трудової функції чи передбачене нормами трудового договору (контракту) або відповідно до закону, у встановлених ними межах, а також за винятком користування автомобільним транспортом, наданих платнику податку його працедавцем-резидентом, який є платником податку на прибуток підприємств;

б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім витрат платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України;

в) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими.

Під терміном "послуги домашнього обслуговуючого персоналу" розуміються послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи за їх дорученням - будь-якої третьої особи, включаючи ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, що належать таким особам або використовуються ними;

г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що підлягають обов'язковому відшкодуванню згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з Законом;

д) суми фінансової допомоги, включаючи суми боргу платника податку, анульованого кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства;

е) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), а також суми знижки з ціни (вартості) товарів (послуг), що перевищує звичайну, розраховану за правилами визначення звичайних цін (у розмірі такої знижки) (п.п. 4.2.9) ;

- дохід у вигляді неустойки, штрафів або пені, фактично одержаних платником податку як відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім:

а) сум, що спрямовуються на відшкодування прямих збитків, понесених платником податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди;

б) процентів, одержаних від боржника внаслідок прострочення виконання ним грошового зобов'язання у розмірі, прямо встановленому цивільним законодавством, якщо інший розмір не встановлено таким цивільно-правовим договором;

в) пені, яка сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) або інших сум бюджетного відшкодування;

г) сум шкоди, завданої платнику податку актами і діями, визнаними неконституційними, або завданої незаконними діями органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури та суду, яка відшкодовується державою у порядку, встановленому законом (п.п. 4.2.10);

- сума заборгованості платника податку, за якою минув строк позовної давності, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк давності згідно з законом, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів (обов'язкових платежів) та погашення податкового боргу (п.п. 4.2.11);

- доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок (у тому числі картковий рахунок), вклад до небанківських фінансових установ згідно із законом або процентів (дисконтних доходів) на депозитний (ощадний) сертифікат (пункт набирає чинності з **1 січня 2010 року** (п.п. 4.2.12; п.п.22.1.4);

- інвестиційний прибуток від здійснення платником податку операцій з цінними паперами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах

(п.п. 4.2.13);

- доход у вигляді вартості успадкованого майна, у межах, що підлягає оподаткуванню цим податком (п.п. 4.2.14);
- сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки (п.п. 4.2.15);
- кошти або майно (немайнові активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, підтверджених обвинувальним вироком суду, незалежно від призначеної ним міри покарання (п.п. 4.2.16);
- доходи, які становлять позитивну різницю між сумою внесених фізичною особою коштів до фонду фінансування будівництва та сумою коштів, виплачених такій особі з такого фонду (п.п. 4.2.17).

До складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи, які не підлягають відображенню в річній податковій декларації:

– сума державної матеріальної та соціальної допомоги у вигляді адресних виплат коштів та надання соціальних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи допомогу по вагітності та пологах), винагород та страхових виплат, які отримуються платником податку відповідно з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування згідно із законом, у тому числі (але не виключно)*:

а) сума грошової допомоги, яка надається згідно із законом членам сімей військовослужбовців чи осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ, які загинули (безвісно пропали) або померли внаслідок виконання ними службових обов'язків;

б) сума державних премій України або державних стипендій України, визначених законом **або Указами Президента України**, а також вартість державних нагород чи винагород від імені України, крім тих, що виплачуються коштами чи іншим майном, відмінним від таких нагород, сума Нобелівської премії та Абелівської премії *;

в) сума допомоги, яка виплачується (надається) жертвам нацистських переслідувань або їх спадкоємцям з бюджетів або інших джерел, визначених міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також особам, які мають звання “Праведник Миру”;

г) сума допомоги, яка виплачується (надається) особам, визнаним репресованими та/або реабілітованими згідно із законом, або їх спадкоємцям, з бюджетів або інших джерел, визначених міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

д) сума пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, а також з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії не підлягають оподаткуванню чи оподатковуються в країні їх виплати (п.п. 4.3.1);

- сума коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт (п.п. 4.3.2);

- сума доходів, отриманих платником податку від розміщення ним коштів у цінні папери, емітовані Міністерством фінансів України, виграші у державну лотерею (п.п. 4.3.3);

- сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, завданої йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом (п.п. 4.3.4);

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

- суми виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються з урахуванням норм пп. 9.7 ст. 9 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”;
- а) професійними та творчими спілками їх членам у випадках, передбачених законом;
- б) Товариством Червоного Хреста України на користь отримувачів благодійної допомоги відповідно до Закону;
- в) іншими неприбутковими організаціями (крім кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ) та благодійними фондами України, чий статус визначається відповідно до закону, на користь отримувачів таких виплат, крім будь – яких виплат або відшкодувань членам керівних органів таких організацій або фондів та пов'язаним з ними фізичним особам (п.п. 4.3.5)*;
- сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших ніж збір на державне пенсійне страхування або внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (п.п. 4.3.6) ;
- сума збору на державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його працедавця у розмірах, визначених законом (п.п. 4.3.7);
- кошти або вартість майна (немайнових активів), які надходять платнику податку за рішенням суду внаслідок поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін, з урахуванням норм Сімейного кодексу України (п.п. 4.3.8);
- аліменти, що виплачуються платнику податку (п.п. 4.3.9);
- кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), які отримують платники податку як подарунок (п.п. 4.3.10);
- кошти або майно, майнові чи немайнові права, які отримують спадкоємці фізичної особи у разі оформлення права на спадщину в порядку, передбаченому законодавством (п.п. 4.3.11);
- вартість товарів, які надходять платнику податку як їх гарантійна заміна у порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості таких товарів, надана платнику податку у разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ціни придбання таких товарів (п.п. 4.3.12);
- кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (немайнових активів), примусово відчужених державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у формі, відмінній від грошової (п.п. 4.3.13);
- вартість безоплатного харчування, миючих та знешкоджуючих засобів, а також робочого одягу, взуття, **засобів індивідуального захисту, які надаються працедавцем платнику податку відповідно до Закону України «Про охорону праці»,** та обмундирування, отриманих у тимчасове користування платником податку, який перебуває у відносинах трудового найму з працедавцем, що надає таке майно, за переліком та граничними строками їх використання **відповідно до порядку, що встановлені Кабінетом Міністрів України.** Якщо платник податку, який припиняє трудові відносини з працедавцем, не повертає йому такі робочий одяг, взуття, обмундирування, засоби індивідуального захисту, граничний строк використання яких не настав, то під час остаточного розрахунку первісна вартість такого майна включається до складу додаткових благ, наданих такому платнику податку(п.п. 4.3.14)*;
- вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, платнику податку з числа

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

осіб, що перебувають у трудових відносинах з вугледобувним підприємством (п.п. 4.3.15);

- сума надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) з бюджетів або державних цільових страхових фондів згідно із законом, а також бюджетного відшкодування при застосуванні права на податковий кредит, що повертається платнику податку (п.п. 4.3.16);

- дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, коли таке нарахування ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та внаслідок чого збільшується статутний фонд такого емітента на сукупну номінальну вартість таких нарахованих дивідендів (п.п. 4.3.17);

- сума доходу, отриманого платником податку внаслідок відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність в процесі приватизації в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним відповідно до закону, а також сума доходу, отриманого таким платником податку внаслідок відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення, земельних часток (паїв), майнових паїв, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації згідно з нормами земельного законодавства (п.п. 4.3.18);

- прибуток від операцій з майном або інвестиційними активами, який не підлягає оподаткуванню згідно з відповідними положеннями Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” (п.п. 4.3.19);

- сума, сплачена працедавцем на користь закладів освіти у рахунок компенсації вартості підготовки чи перепідготовки платника податку - найманої особи за профілем діяльності чи загальними виробничими потребами такого працедавця (п.п. 4.3.20);

- кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку:

а) будь – якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України або професійною спілкою;

б) працедавцем такого померлого платника податку за його останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) в розмірі, що не перевищує подвійного розміру суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн. Сума перевищення над такою сумою, за її наявності, підлягає остаточному оподаткуванню при її виплаті за ставкою 15% (п.п. 4.3.21)*;

- кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку його працедавцем за рахунок коштів, які залишаються після оподаткування такого працедавця податком на прибуток підприємств, за наявності відповідних підтверджуючих документів (п.п. 4.3.22) ;

- основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, яка повертається такому платнику податку, основна сума кредиту, що отримується платником податку, а також сума виплат громадянам України (їх спадкоємцям) грошових заощаджень і грошових внесків, вкладених до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР чи в установи державного страхування СРСР або у папери цільової державної позики, емітованої на території колишнього СРСР, погашення яких не відбулося (п.п. 4.3.23);

- вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку 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 такого платника податку - члена такої професійної спілки, створеної за законодавством України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування (п.п. 4.3.24);

- доход (прибуток), одержаний самозайнятою особою від здійснення нею підприємницької або незалежної професійної діяльності, якщо така особа обрала спеціальну (спрощену) систему оподаткування такого доходу (прибутку) відповідно до закону (п.п. 4.3.25);

- сума стипендії, яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту. Сума перевищення встановлених меж, за її наявності, підлягає кінцевому оподаткуванню при її виплаті за ставкою **15 відсотків** (п.п. 4.3.26);

- вартість одягу, взуття, а також суми грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам і дітям, які залишилися без піклування батьків (у тому числі випускникам професійних освітньо-виховних закладів і вищих освітніх закладів I і II рівня акредитації), у порядку і розмірах, визначених Кабінетом Міністрів України (п.п. 4.3.27);

- сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (п.п. 4.3.28);

- сума, одержувана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (п.п. 4.3.29);

- вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) відповідно до закону (п.п. 4.3.30);

- сума, одержувана платником податку за здану (продану) ним вторинну сировину та побутові відходи, за винятком брухту чорних або кольорових металів (п.п. 4.3.31);

- сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримувана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого ніж довгострокове страхування життя або недержавне пенсійне забезпечення;

- сума страхової виплати, страхового відшкодування, викупна сума або їх частина, отримувана платником податку за договором довгострокового страхування життя, сума пенсійної виплати з системи недержавного пенсійного забезпечення, сума виплат за договором пенсфного вкладу, визначені у порядку, встановленому підпунктом 9.8.3 пункту 9.8 статті 9 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" (п.п. 4.3.33)*;

- інші доходи, які не включаються до складу загального місячного оподатковуваного доходу з інших підстав.

Доходи, що не включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу представлено в таблиці 6.3:

Таблиця 6.3

**Доходи, що не включаються до складу
загального місячного (річного) оподатковуваного доходу**

Страхові виплати (пп.4.3.1)	сума державної матеріальної та соціальної допомоги у вигляді адресних виплат коштів та надання соціальних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи допомогу по вагітності та пологах), винагород та страхових виплат, які отримуються платником податку відповідно з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування згідно із законом, у тому числі (але не виключно)*:
-----------------------------	---

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

Виплати особам, віднесеним до 1-ї та 2-ї категорії осіб, постраждалих на ЧАЕС (пп.4.3.4)	Суми відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому в результаті Чорнобильської катастрофи, в порядку та сумах, визначених законом
Гарантійні заміни товарів (пп.4.3.12)	Вартість товарів, що надходять платнику податку як гарантійна заміна, в порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості таких товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю чи особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного терміну, але не вище ціни придбаних таких товарів
Харчування та спецодяг (пп.4.3.14)	Вартість безоплатного харчування, миючих та знешкоджуючих засобів, а також робочого одягу, взуття, засобів індивідуального захисту, які надаються працедавцем платнику податку відповідно до Закону України «Про охорону праці» , та обмундирування, отриманих у тимчасове користування платником податку, який перебуває у відносинах трудового найму з працедавцем, що надає таке майно, за переліком та граничними строками їх використання відповідно до порядку, що встановлені Кабінетом Міністрів України . Якщо платник податку, який припиняє трудові відносини з працедавцем, не повертає йому такі робочий одяг, взуття, обмундирування, засоби індивідуального захисту, граничний строк використання яких не настав, то під час остаточного розрахунку первісна вартість такого майна включається до складу додаткових благ, наданих такому платнику податку
Дивіденди (пп.4.3.17)	Дивіденди, що нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, який нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування ніяк не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, і внаслідок чого збільшується статутний фонд такого емітента на сукупну номінальну вартість таких нарахованих дивідендів
Навчання (пп. 4.3.20)	Сума, сплачена працедавцем на користь навчальних закладів у рахунок компенсації вартості підготовки чи перепідготовки платника податку – найманої особи за профілем діяльності або загальними виробничими потребами такого працедавця, але не вище розміру суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн. із розрахунку на кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої найманої особи (у 2007р. - 740грн.)
Допомога на поховання (пп.4.3.21)	Кошти або вартість майна (послуг), що надається як допомога на поховання платника податку: а) будь – якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України або професійною спілкою; б) працедавцем такого померлого платника податку за його останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) в розмірі, що не перевищує подвійного розміру суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10

	грн. Сума перевищення над такою сумою, за її наявності, підлягає остаточному оподаткуванню при її виплаті за ставкою 15% (у 2007 р. 1480 (740 x 2 = 1480 грн.))
Путівки (пп. 4.3.24)	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку або його дітей віком до 18 років, що надаються йому безкоштовно або зі знижкою (в розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески такого платника податку – члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування
Вторсировина (пп.4.3.31)	Сума, одержувана платником податку за здану (продану) ним вторинну сировину та побутові відходи, за винятком брухту чорних або кольорових металів

6.3.Ставки податку

В механізмі оподаткування фізичних осіб запроваджено фіксовані ставки податку:

- основна - 15 відсотків (п.7.1);
- мінімальна – 0 відсотків;
- максимальна - 30 відсотків.

Ставка податку залежить від виду доходу і становить 15 відсотків від об'єкта оподаткування, крім оподаткування окремих видів доходу.

Ставка податку становить 5 відсотків від об'єкта оподаткування, нарахованого податковим агентом, як:

- процент на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок (у т.ч. картковий рахунок) ;
- процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;
- процент на вклад (внесок) до кредитної спілки, створеної відповідно до закону;
- інвестиційний дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, відповідно до закону;
- дохід за іпотечним сертифікатом участі, іпотечним сертифікатом з фіксованою дохідністю, відповідно до закону;
- в інших випадках, прямо визначених відповідними нормами цього Закону (п.7.2)*;

Ставка податку становить подвійний розмір ставки 15 відсотків від об'єкта оподаткування, нарахованого як виграш чи приз (крім у державну лотерею у грошовому виразі), або будь-яких інших доходів, нарахованих на користь нерезидентів - фізичних осіб*.

Для деяких видів доходів передбачено інші ставки оподаткування. Ставки податку в залежності від видів доходу наведено в таблиці 6.4:

Таблиця 6.4

Ставки податку з доходів фізичних осіб

№ п/п	Вид доходу	Ставка податку
1.	Доход у вигляді заробітної плати, додаткових благ від роботодавців, виплат за договорами купівлі – продажу й інших договорів цивільно – правового характеру (крім	15%

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

	деяких випадків) і ін.	
2.	Доходи від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм)	15%
3.	Допомога на поховання, що надходить від роботодавця і перевищує подвійний розмір доходу, що надає право на одержання соціальні пільги, якщо розмір заробітної плати не перевищує суму прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановлено на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4	15% від суми перевищення
4.	Стипендія, виплачена з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, що перевищує суму доходу, яка надає право на одержання соціальної пільги, якщо розмір заробітної плати не перевищує суму прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановлено на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4	15% від суми перевищення
5.	Відсотки на: - процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом; - процент на вклад (внесок) до кредитної спілки, створеної відповідно до закону; - інвестиційний дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, відповідно до закону; - дохід за іпотечним сертифікатом участі, іпотечним сертифікатом з фіксованою дохідністю, відповідно до закону;	5% (з 01.01.2010р.)
6.	Інші відсотки (доход у вигляді процентів (дисконтних доходів),	15%
7.	Дивіденди крім дивідендів, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, коли таке нарахування ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та внаслідок чого збільшується статутний фонд такого емітента на сукупну номінальну вартість таких нарахованих дивідендів	15%
8.	Роялті	15%
9.	Частина благодійної допомоги (цільової і нецільової)	15%
10.	Інвестиційний прибуток	15%
11.	Доходи від довгострокового страхування життя і недержавного пенсійного страхування в розмірах	15%
12.	Іноземні доходи	15%
13.	Доходи від продажу нерухомості	0%, 1%
14.	Доход від обміну нерухомості	Для кожної зі сторін договорів міні -50% від суми податку, нарахованого за ставкою 1%
15.	Доход від продажу рухомого майна	15%

16.	Доход від обміну рухомого майна	Для кожної зі сторін договорів міні-50% від суми податку, нарахованого за ставкою 15%
17.	Доход від одержання спадщини (у залежності від того, хто успадковує майно)	0%, 5%, 15%
18.	Доход внаслідок укладання договору дарування (в залежності від того, хто одержує подарунок)	0%, 5%, 15%
19.	Невикористана сума отриманого страхового відшкодування на заміну (відновлювання) втраченого майна	15%
20.	Виграші, призи (крім виграшу державної лотереї)	30%
21.	Доходи нерезидентів (крім доходів у вигляді відсотків, дисконтних доходів, дивідендів і роялті, для яких застосовують ставки, зазначені в рядках 5-8 цієї таблиці)	30%
22.	Доходи, отримані фізичною особою – суб'єктом підприємницької діяльності, що знаходиться на загальній системі оподаткування	15%

Ставка податку може становити інший розмір, визначений відповідними нормами Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”.

6.4.Оподаткування окремих видів доходу

6.4.1. Заробітна плата

Доход у вигляді заробітної плати – доход, нарахований (виплачений, наданий) внаслідок здійснення платником податку трудової діяльності на території України, від працедавця, незалежно від того, чи є такий працедавець резидентом чи нерезидентом, а також заробітної плати, нарахованої особі за здійснення роботи за наймом у складі екіпажу (команди) транспортного засобу, який перебуває за межами території України, її територіальних вод (виключної економічної зони), у тому числі на якірних стоянках, та належить резиденту на правах власності або перебуває у його тимчасовому (строковому) користуванні та/або є зареєстрованим у Державному судновому реєстрі України чи Судновій книзі України.

До складу **загального місячного оподатковуваного доходу** включаються доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати й винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно – правового договору. Нарахування, утримання і сплата податку з доходів фізичних осіб покладено на **податкових агентів**: підприємства, установи, організації, а також приватних підприємців, які виплачують заробітну плату найманим працівникам.

При нарахуванні доходів у **вигляді заробітної плати** об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного Фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які справляються з рахунок доходів найманої особи. Якщо платник податку має право на соціальну пільгу, то об'єкт оподаткування зменшується на податкову соціальну пільгу [13].

Загальний місячний оподатковува- ний дохід	Місячний оподатковува- ний дохід	180	Внески до ПФ та внесків до фондів ЗДСС*	Податкова соціальна пільга
---	--	-----	---	----------------------------------

Сутність податкових соціальних пільг полягає в тому, що при виплаті заробітної плати працівника йому дозволяється зменшити загальний місячний оподатковуваний дохід на суму однієї з податкових соціальних пільг при умові, якщо заробітна плата не перевищує граничного рівня заробітної плати. Граничний рівень заробітної плати визначається на **рівні розміру місячного прожиткового мінімуму**, встановленого на одну працездатну особу, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

У 2007 році соціальну пільгу можна надавати, коли зарплата перевищує 740 грн. (525 грн. $\times 1,4$).

Показники прожиткового мінімуму на 2007 рік наведені в таблиці 6.5 [10]

Таблиця 6.5

Показники прожиткового мінімуму на 2007 рік

Категорія осіб	з 1 січня по 31 березня	з 1 квітня по 30 вересня	з 1 жовтня по 31 грудня
Загальний показник	492	501	510
Діти віком до 6 років	434	442	450
Діти віком від 6 років до 18 років	558	568	579
Працездатні особи	525	535	548
Особи, які втратили працездатність	380	387	395

Оподаткуванню підлягає сума нарахованої заробітної плати за вирахуванням пенсійних внесків, внесків від тимчасової непрацездатності, внесків на безробіття. Пенсійні внески для працедавців нараховуються на суму фактичних витрат на оплату праці працівників, що обкладаються податком з доходів та включають:

- витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати й інших заохочувальних і компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі;
- виплату винагород фізичним особам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно – правового характеру, що підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб;
- суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, здійснюваної за рахунок коштів працедавця, і допомоги за тимчасовою непрацездатністю.

Базою для утримання пенсійних внесків є всі суми сукупного оподаткованого доходу найманих працівників – застрахованих осіб. При цьому страхові внески нараховуються та утримуються із суми доходів, ще не зменшених відповідно до законодавства про податок з доходів фізичних осіб (тобто до утримання податку з доходів).

Загальний місячний оподатковуваний дохід включається в загальний річний оподатковуваний дохід.

6.4.2. Доходи отримані від надання нерухомого майна в оренду

Орендна плата – це фіксований платіж, який орендатор сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності.

Відповідно до Закону про податок з доходів фізичних осіб, доходом від надання майна в оренду є орендна плата.

Господарський Кодекс визначає розмір орендної плати за узгодженням сторін. Законом про податок з доходів фізичних осіб встановлено, що розмір орендної плати не може бути менше мінімальної суми орендного платежу:

- при оренді землі;

- при оренді іншого нерухомого майна.

Порядок нарахування (утримання) податку з доходів фізичних осіб від надання нерухомості в оренду залежить від того, юридичною чи фізичною особою є орендар. У випадках, коли орендарем є юридична особа і якщо в оренду буде надаватися земельна частка сільськогосподарського призначення або інше нерухоме майно, включаючи земельну частку (пай), на якій розміщується нерухоме майно, то *нараховувати* та сплачувати податок з доходів фізичних осіб повинен *орендар*, який є податковим агентом платника податку – орендодавця.

Якщо **орендар є фізичною особою**, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, то особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) податку до бюджету, є платник податку – орендодавець [11].

Таблиця 6.7

**Нарахування податку з доходів фізичних осіб
за орендними операціями**

Орендар Орендодавець	Юридична особа	Приватний підприємець	Громадянин – фізична особа
Громадянин- фізична особа	Податковий агент: Орендар – юридична особа	Податковий агент: Орендар – приватний підприємець	Особа, яка нараховує та сплачує податок: Орендодавець - громадянин
Приватний підприємець	Податковий агент: Орендар – юридична особа	Податковий агент: Орендар – приватний підприємець	Особа, яка нараховує та сплачує податок: Орендодавець – приватний підприємець

Об'єкт оподаткування щодо доходу від надання в **оренду земельної ділянки** сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу, встановленої законодавством з питань оренди землі. При цьому мінімальна сума оподатковуваного доходу при оренді землі повина бути не менше суми земельного податку.

Таблиця 6.6

Оренда нерухомого майна у фізичної особи

Орендар	Юридична особа або суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа
Податковий агент	Орендар
Об'єкт оренди	Нерухоме майно
Об'єкт оподаткування	Визначається виходячи з розміру плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше певної мінімальної суми орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди
Термін сплати податку	У день виплати орендної плати

Об'єкт оподаткування щодо доходу від надання в **оренду іншого нерухомого майна** визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди. Мінімальна сума орендного платежу іншого нерухомого майна визначається за методикою, встановленою Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди 1 кв.м загальної площі нерухомості при врахуванні її місцезнаходження, інших функціональних та якісних показників, що встановлюють місцеві органи самоврядування села, селищ, міста, на території яких розташована нерухомість. Мінімальна вартість повинна бути встановлена та оприлюднена до початку звітного податкового року, інакше об'єкт оподаткування буде визначатися виходячи з розміру орендної плати зазначеної в договорі оренди.

Мінімальна сума орендного платежу за нерухоме майно відповідно до методики визначається виходячи з мінімальної вартості місячної оренди 1 кв.метра загальної площі нерухомого майна за такою формулою:

$$П_{нерух. (грн.)} = З_{нерух. (кв.м)} \times Р_{нерух. (грн. \setminus кв.м)},$$

де: $П_{нерух. (грн.)}$ – мінімальна сума орендного платежу за нерухоме майно у гривнях;

$З_{нерух. (кв.м)}$ – загальна сума орендованого нерухомого майна у квадратних метрах;

$Р_{нерух. (грн. \setminus кв.м)}$ – мінімальна вартість місячної орендної плати 1 кв. метра загальної площі нерухомого майна з урахуванням його місцезнаходження, інших функціональних та якісних показників, що встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких розміщена нерухомість.

Ставка податку встановлена у розмірі 15 відсотків від об'єкту оподаткування незалежно від виду взаємовідносин орендаря і орендодавця (трудові, цивільно - правові) у джерела виплати. Об'єкт оподаткування рухомого та нерухомого майна представлено в таблиці 6.8[11]:

Таблиця 6.8

Об'єкт оподаткування рухомого та нерухомого майна

№ з/п	Об'єкт оренди	Об'єкт оподаткування	Ставка податку
1	Земельна ділянка сільськогосподарського призначення, земельна частка (пай), майновий пай	Розмір орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу	15%
2	Інше нерухоме майно, ніж зазначено за ряд.1 (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під таким нерухомим майном, або присадибну ділянку)	Розмір орендної плати, зазначений у договорі оренди, але не менше мінімальної суми орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди	15%
3	Рухоме майно	Розмір орендної плати, зазначений у договорі оренди	15%

Строк сплати податку до бюджету – у день виплати орендної плати.

Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку особою, яка його нараховує, то податок підлягає сплаті до бюджету в строки, встановлені для місячного податкового періоду.

В випадках, якщо орендодавець є фізичною особою, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, то орендодавець самостійно нараховує та сплачує податок до бюджету у строки, встановлені законом для квартального податкового періоду, а саме: протягом 40 календарних днів, наступних за останнім днем такого звітного кварталу. В такому випадку він повинен представити річну декларацію про доходи.

Приклад

ТОВ «Агрофірма «Зоря» орендує у громадянина Петренка І.Ф. для вирощування сільськогосподарських культур земельну ділянку площею 4,0 га та вартістю згідно із середньою грошовою оцінкою по області — 40 тис. грн.

Договором оренди передбачено річну суму орендної плати на рівні 3 % вартості ділянки: 40 тис. грн. \times 3 % : 100% = 1200 грн. Нарахування та виплата орендної плати здійснюються щомісяця рівними частинами: 1200 грн. : 12 міс. = 100 грн. Сума податку, що підлягає утриманню при кожній щомісячній виплаті орендної плати: 100 грн. \times 15 % : 100% = 15 грн.

6.4.3. Доходи отримані у вигляді процентів

Оподаткування процентів здійснюється відповідно до п.п. 22.1.4 Закону України Про податок з доходів фізичних осіб від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями, який набирає чинності з **1 січня 2010 року**.

Для цілей оподаткування, відповідно до закону про податок з доходів фізичних осіб, процентні доходи поділяються на дві категорії. До першої категорії відносяться:

- процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;
- процент на вклад (внесок) до кредитної спілки, створеної відповідно до закону;
- інвестиційний дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, відповідно до закону;
- дохід за іпотечним сертифікатом участі, іпотечним сертифікатом з фіксованою дохідністю, відповідно до закону;

Для процентних доходів 1 категорії ставка податку застосовується у розмірі **5** відсотків.

До другої категорії відносяться:

- інші процентні доходи (проценти, які нараховані на інших підставах (проценти, дивіденди, роялті).

Для інших процентних доходів ставка податку застосовується у розмірі **15** відсотків.

Податковим агентом платника податку при нарахуванні (сплаті) на його користь процентних доходів є особа, яка здійснює таке нарахування (сплату) (п.9.2.1)*. Загальна сума податків, утриманих протягом звітного податкового місяця з нарахованих (сплачених) процентів платнику податку, сплачується (перераховується) податковим агентом до бюджету у строки, визначені законом для місячного податкового періоду.

Податковий агент, який нараховує проценти, надає податковий розрахунок загальної суми нарахованих процентів та загальної суми утриманих з них податків у складі податкової декларації з податку на прибуток підприємств у строки, встановлені законом. При цьому інформація щодо окремого банківського вкладного (депозитного) або поточного (у тому числі карткового) рахунку фізичної особи, суми нарахованих на нього процентів, а також відомостей щодо такої фізичної особи - вкладника не надається (9.2.2)*.

6.4.4. Дивіденди

Податковим агентом платника податку при нарахуванні (виплаті) на його користь дивідендів є емітент корпоративних прав або за його дорученням - інша особа, яка здійснює таке нарахування (виплату) (9.3.1).

Податковим агентом при виплаті дивідендів є будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, що сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб,

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями.

відмінний від загального (є суб'єктом спрощених систем оподаткування), або є звільненим від сплати такого податку з будь-яких підстав (9.3.2).

Резидент, що виплачує дивіденди платникам податку з доходів фізичних осіб, надає податковому органу у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду, податковий розрахунок по формі 1ДФ. Податковий розрахунок про нараховані дивіденди подається податковим агентом до податкового органу протягом 20 календарних днів, наступних за місяцем виплати дивідендів(9.3.3).

Дивіденди, які нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав - резидентом, що є фізичною або юридичною особою, підлягають оподаткуванню за ставкою 15 відсотків (9.3.4)*.

Дивіденди не обкладаються податком з доходів фізичних осіб за умов, якщо дивіденди нараховуються юридичною особою — резидентом у вигляді акцій (часток, паїв):

1. ним же й емітованих;
2. таке нарахування ніяк не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента;
3. у результаті збільшується статутний фонд такого емітента на сукупну номінальну вартість таких нарахованих дивідендів.

Приклад

Засновниками ТОВ «Поліс» є три фізичні особи: А, В і С, які мають частки у статутному фонді відповідно 20 %, 30 і 50 %.

У лютому 2004 року ТОВ нарахувало своїм засновникам дивіденди в загальній сумі 10 тис. грн., у тому числі: засновнику А – 2000 грн., В – 3000 грн., С – 5000 грн.

Порядок утримання податку з доходів із суми дивідендів наведено в таблиці 6.9.

Таблиця 6.9

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Нараховано дивіденди засновникам	А -2000 В - 3000 С - 5000
2	Утримано податок з доходів фізичних осіб (15 %) у зв'язку з виплатою дивідендів, наприклад: (А) $2000 \times 15 \% : 100 \% = 300$ (грн.)	А - 300 В - 450 С - 750
3	Нараховано авансовий внесок у зв'язку з виплатою дивідендів (за ставкою податку на прибуток 25 %)	2500
4	Сплачено до бюджету податок з доходів фізичних осіб	А - 300 В - 450 С - 750
5	Перераховано до бюджету авансовий внесок у зв'язку з виплатою дивідендів	2500
6	Виплачено дивіденди	А - 1700 В - 2550 С - 4250

З 1 січня 2005р. емітент корпоративних прав при виплаті дивідендів подає до податкових органів податковий розрахунок про нараховані дивіденди. Оподаткуванню підлягають не тільки виплачені дивіденди, а й нараховані.

6.4.5. Роялті

Роялті — це платежі за користування будь-якими авторськими правами.

Визначення “роялті” дано в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”, згідно з яким роялті — це платежі будь-якого виду, отримані як винагорода за:

- користування (або за надання права на користування) будь-яким авторським правом на літературні твори, твори мистецтва чи науки, включаючи комп’ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- чи аудіо-касети, кінематографічні фільми або плівки для радіо чи телевізійного мовлення;
- придбання будь-якого патенту, зареєстрованого знака на товари та послуги або торгової марки, дизайну, таємного креслення, моделі, формули, процесу, права на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду («ноу-хау»).

Виплата роялті фізичній особі оподатковується у джерела виплати за її рахунок за ставкою 15 відсотків, з подальшим відображенням у податковому розрахунку.

Оподаткування роялті здійснюється за правилами, які діють для оподаткування дивідендів. Резиденти можуть нараховувати роялті лише у зв’язку з використанням платником податку права на інтелектуальну (промислову) власність, зареєстрованого відповідно до закону.

6.4.6. Оподаткування виграшів та призів

Доходи від виграшів та призів розподіляють на дві групи:

- 1) за азартними іграми на тоталізаторі;
- 2) за іншими азартними іграми.

Доход від гри на тоталізаторі розраховується як сума виграшу за мінусом витрат на одержання цього доходу. Причому необхідно враховувати витрати тільки з початку прийняття ставки і до закінчення розіграшу.

Доход від інших азартних ігор оподатковується як отриманий прибуток, що дорівнює різниці між сумою надходжень від азартних ігор і витратами, які поніс гравець для одержання доходу протягом робочого дня.

Оподаткування доходів у вигляді призів, виграшів у лотерею (крім державних лотерей), інших розіграшів або виграшів в азартних іграх здійснюється при нарахуванні податковим агентом за ставкою 30 відсотків незалежно від того є фізична особа резидентом або нерезидентом. Азартні ігри на тоталізаторі кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок за ставкою 30 відсотків.

Податковим агентом платника податку при нарахуванні на його користь доходу у вигляді призів, виграшів у лотерею (крім державних лотерей), інших розіграшів або виграшів в азартних іграх, є особа, яка здійснює таке нарахування.

При нарахуванні доходів у вигляді виграшів у лотерею (крім державних лотерей) або в інших розіграшах, які передбачають попереднє придбання платником податку права на участь у таких лотереях чи розіграшах не беруться до уваги витрати, понесені платником податку у зв’язку з одержанням такого доходу.

При нарахуванні доходу, отриманого у вигляді виграшу в азартних іграх в казино, інших гральних місцях чи домах, за винятком гри в тоталізатор, враховуються витрати платника податку, понесені ним у зв’язку з отриманням такого доходу протягом робочого дня (зміни).

При нарахуванні доходу, отриманого у вигляді виграшу в азартних іграх в тоталізатор, враховуються витрати платника податку. Понесені ним у зв’язку з отриманням такого доходу протягом періоду з початку прийняття ставки до завершення розіграшу. Такі доходи кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок.

Порядок податкового обліку доходів та витрат платників податків –гравців у гральних закладах встановлюється центральним податковим органом (п.п.9.5.1)*.

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями.

Платник податку, який отримує дохід у вигляді виграшу в азартні ігри в казино, інших гральних місцях чи домах, зобов'язаний включити до складу свого загального оподаткованого річного доходу позитивну різницю між сумою такого доходу та документально підтвердженими витратами, понесеними у зв'язку з отриманням такого доходу протягом такого року.

З метою здійснення податкового контролю будь-яка фізична особа - резидент чи нерезидент зобов'язана пред'явити паспорт при вході до грального закладу, а відповідна службова особа такого грального закладу зобов'язана занести відомості про номер такого паспорта, ім'я та прізвище його власника, його громадянство, а у разі коли така особа є громадянином України - зареєстроване місце його проживання. На вимогу платника податку - гравця особа, що виплачує виграш, зобов'язана надати персоніфіковані відомості про такий виграш та понесені такою особою витрати. Порядок виконання норм цього підпункту визначається центральним податковим органом.

У разі якщо такі персоніфіковані відомості були надані платнику податку, то податковий орган має право на отримання цих відомостей у податкового агента (п.п. 9.5.2)*.

6.4.7. Інвестиційний прибуток

Відповідно до закону про інвестиції, **інвестиціями** є всі види майнових і інтелектуальних цінностей, якікладаються в об'єкти підприємницької і інші види діяльності, в результаті якої виникає прибуток або досягається соціальний ефект.

Облік фінансових результатів операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат. **Позитивний фінансовий результат** (суму інвестиційних прибутків, отриманих протягом звітного податкового року, зменшену на суму інвестиційного збитку) платник податків включає в **загальний річний оподатковуваний дохід**.

Інвестиційний прибуток розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу, та його вартістю, що розраховується виходячи з суми витрат, понесених у зв'язку з придбанням такого активу. До продажу інвестиційного активу прирівнюються також операції з:

- обміну інвестиційного активу на інший інвестиційний актив;
- зворотного викупу корпоративного права його емітентом, яке належало платнику податку;
- повернення платнику податку коштів або майна (майнових прав), попередньо внесених ним до статутного фонду емітента корпоративних прав, внаслідок виходу такого платника податку з числа засновників (учасників) такого емітента чи ліквідації такого емітента.

Придбанням інвестиційного активу вважаються також операції з внесення платником податку **коштів або майна до статутного фонду** юридичної особи - резидента в обмін на емітовані ним корпоративні права. Інвестиційний актив, подарований платнику податку чи успадкований платником податку, вважається придбаним **за нульовою вартістю**.

До складу загального річного оподаткованого доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного року. Загальний фінансовий результат операцій з інвестиційними активами визначається як сума інвестиційних прибутків, отриманих платником податку протягом звітного року, зменшена на суму інвестиційних збитків, понесених платником податку протягом такого року. Якщо загальний фінансовий

результат операцій з інвестиційними активами має від'ємне значення, то його сума переноситься у зменшення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами наступних років до його повного погашення.

Річний інвестиційний прибуток являє собою:

- 1) **у резидента** – частина чистого річного оподатковуваного доходу. Ставка податку становить 15 відсотків від об'єкта оподаткування;
- 2) **у нерезидента** – частина загального річного оподатковуваного доходу з джерелом походження з України. Ставка податку становить 30 відсотків, що застосовується до суми річного доходу.

6.4.8. Благодійна допомога

Не підлягає оподаткуванню та включенню до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку благодійна, у тому числі гуманітарна, допомога, яка надходить на його користь у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги).

Для цілей оподаткування благодійна допомога поділяється на **цільову** та **нецільову** благодійну допомогу.

Цільовою є благодійна допомога, яка надається під визначені умови та напрями її витрачання, а **нецільовою** вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів.

Не підлягає включенню до оподатковуваного доходу цільова або нецільова благодійна допомога, яка надходить платнику податку, постраждалому внаслідок:

- екологічних, техногенних та інших катастроф у місцевостях, оголошених згідно з Конституцією України зонами надзвичайної екологічної ситуації, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України;
- стихійного лиха, аварій, епідемій та епізоотій загальнодержавного або місцевого характеру, які завдали або створюють загрозу здоров'ю громадян, навколишньому природному середовищу, викликали або можуть викликати людські жертви або втрату власності громадян, у зв'язку з якими рішення про залучення благодійної допомоги було прийнято відповідно Кабінетом Міністрів України або органом місцевого самоврядування, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України.

Благодійна допомога, що надається на зазначені цілі, повинна розподілятися через державний чи місцевий бюджет або через банківські рахунки існуючої мережі благодійних організацій, Товариства Червоного Хреста України.

Не підлягає включенню до оподатковуваного доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, яка надається резидентами - юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що **не перевищує розмір суми допомоги у межах місячного прожиткового мінімуму**, діючого для працездатної особи на 1 січня такого року, помноженого на 1;4 та округленого до найближчих 10 гривень за умови, що на такого платника податку поширюється право на отримання податкової соціальної пільги. У 2007 році не оподатковують частину допомоги, яка дорівнює 740 грн. Якщо є соціальна пільга на дітей, то обмеження заробітної плати збільшується кратно їх кількості.

Умови отримання нецільової благодійної допомоги:

- одержувач повинен мати право на отримання податкової соціальної пільги;
- допомогу надають резиденти;
- сукупний розмір нецільової благодійної допомоги не може бути більш мінімального прожиткового рівня, якій було виплачено декілька разів на рік;
- допомога надається тільки грошовими коштами.

Набувач цільової благодійної допомоги у вигляді коштів має право на її використання протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, за винятком

отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту. Якщо цільова благодійна допомога у вигляді коштів не використовується її набувачем протягом такого строку та не повертається благодійнику до його закінчення, то такий набувач зобов'язаний включити невикористану суму такої допомоги до складу загального річного оподатковуваного доходу та сплатити відповідний податок. Набувач цільової благодійної допомоги має право звернутися до податкового органу з поданням щодо продовження строку використання такої цільової благодійної допомоги у разі існування достатніх підстав, що підтверджують неможливість її повного використання у зазначені строки, а керівник такого податкового органу має право прийняти рішення про таке продовження. Якщо податковий орган відмовляє у такому продовженні, його рішення може бути оскаржене в апеляційному порядку згідно із законом.

Забороняється надавати благодійну чи спонсорську допомогу органам державного управління та органам місцевої влади або створеним ними благодійним фондам чи іншим неприбутковим організаціям чи за їх дорученням - третім особам, якщо надання такої благодійної допомоги є попередньою або наступною умовою видачі платнику податку будь-якого дозволу, ліцензії, узгодження, державної послуги чи іншого рішення на його користь або прискорення такої видачі (спрощення її процедури).

Податкову звітність за наданням благодійної допомоги подає до податкових органів благодійник. Якщо виплата нецільової благодійної допомоги більше прожиткового мінімального рівня, то податок самостійно сплачує благодійник.

Одержувач нецільової благодійної допомоги зобов'язан представити річну податкову декларацію до податкових органів в випадках, якщо:

- розмір допомоги перевищує мінімальний прожитковий рівень;
- одержувач не має права на отримання податкової соціальної пільги;
- окремі види доходів не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні або виплаті.

6.4.9. Доходи, отримані за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного страхування

Договір довгострокового страхування життя – договір страхування життя строком на 10 років і більше, який містить умову сплати страхових внесків (платежів, премій), протягом не менш як 5 років та передбачає страхову виплату, якщо застрахована особа дожила до закінчення строку дії договору або досягла віку, визначеного договором. Такий договір не може передбачити часткових виплат протягом перших 10 років його дії, крім тих, що проводяться у разі настання страхових випадків, пов'язаних із смертю застрахованої особи або нещасним випадком чи хворобою застрахованої особи, що призвели до встановлення застрахованій особі інвалідності 1 групи, при цьому страхова виплата провадиться незалежно від терміну страхових внесків (платежів, премій) (п.п.1.37)**.

Податковим агентом платника податку - застрахованої особи є страховик-резидент, який здійснює нарахування страхової виплати чи викупної суми за договором недержавного пенсійного забезпечення або довгострокового страхування життя.

Податковим агентом платника податку – вкладника за договором пенсійного вкладу, учасника недержавних пенсійних фондів є адміністратор недержавних пенсійних фондів, який здійснює нарахування виплат за договором з недержавним пенсійним фондом (п.п.9.8.1)*.

** Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 334/94-ВР від 28 грудня 1994р. у редакції Закону № 283/97 – ВР від 22.05.1997р. із змінами та доповненнями

Податковий агент утримує та сплачує (перераховує) до бюджету податок за ставкою **15 відсотків**, від:

а) **60 відсотків** суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя при досягненні застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи при її дожитті до закінчення строку такого договору;

- виплат пенсії на визначений строк, що проводиться з недержавного пенсійного фонду учаснику фонду в порядку та строки, що визначені законодавством;

б) **60 відсотків** сум:

- регулярних та послідовних пенсійних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя, пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, виплат довічної пенсії (довічні ануїтети), крім випадків сум регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсій на визначений строк або довічних пенсій, одержувані платником – податку резидентом, що має вік, не менший 70 років;

в) викупної суми при достроковому розірванні страхувальником договору довгострокового страхування життя;

г) суми коштів, яка виплачується вкладнику з його пенсійного рахунку у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу;

суми одноразових пенсійних виплат учаснику недержавного пенсійного фонду, за винятком одноразових виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсій на визначений строк, довічних або одноразових пенсій, якщо вкладник, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримує інвалідність I групи (п.п.9.8.2)*.

Не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні (виплаті) страховиком-резидентом або адміністратором недержавних пенсійних фондів та не включаються до складу загального оподатковуваного доходу платника податку звітних податкових періодів, встановлених законом:

а) суми регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсій на визначений строк або довічних пенсій, одержувані платником податку – резидентом, що має вік, не менше 70 років;

б) сума страхової виплати за договором довгострокового страхування життя, якщо внаслідок страхового випадку застрахована особа отримує інвалідність I групи;

в) сума виплат за договором пенсійного вкладу, виплат пенсій на визначений строк, довічних або одноразових пенсій, якщо вкладник, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримує інвалідність I групи (п.п.9.8.3)*.

Дохід у вигляді страхової виплати або виплати за договором пенсійного вкладу чи за договором недержавного пенсійного забезпечення, що сплачується спадкоємцю платника податку, оподатковується за правилами, встановленими оподаткуванням для оподаткування спадщини (п.п.9.8.4)*.

Сума доходів, отриманих за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, що підлягають оподаткуванню відповідно до пунктів 9.8.2 та 9.8.4 цього пункту, зменшується на суму страхових внесків, сплачених за такими договорами до 1 січня 2004 року (п.п.9.8.5)*.

6.4.10. Проценти за іпотечним кредитом

Оподаткування операцій, пов'язаних з іпотечним житловим кредитуванням набирають чинності після набрання чинності законом, що регулює питання іпотеки, **але не раніше 1 січня 2006 року** (п.п.22.1.1)*.

Іпотечний житловий кредит—фінансовий кредит, що надається фізичній особі, товариству співвласників квартир або житловому кооперативу строком не менше п'яти повних календарних років для фінансування витрат пов'язаних з будівництвом або придбанням квартири (кімнати) або жилого будинку (його частини) (з урахуванням землі, що знаходиться під таким жилим будинком, чи присадибної ділянки), які надаються у власність позичальника з прийняттям кредитором такого житла (землі, що знаходиться під ним, чи присадибної ділянки) у заставу.

Можливість включення іпотечних процентів до складу податкового кредиту залежить від ряду умов:

- 1) правом податкового кредиту можуть скористатися особи, які досягли 18-річного віку (виняток становлять такі випадки: а) особа, яка не досягла цього віку, одержує об'єкт іпотеки у спадщину; б) об'єкт іпотеки перебуває у спільній власності подружжя, один з яких не досяг зазначеного віку);
- 2) житло, що придбавається (будується), має бути визначене платником як основне місце проживання;
- 3) до податкового кредиту може бути включено не всю суму процентів, а тільки частину, яка дорівнює добутку суми процентів, фактично сплачених платником податку протягом звітного податкового року у рахунок його погашення, на коефіцієнт, який розраховується за формулою;
- 4) правом податкового кредиту платник може скористатися не частіше одного разу на 10 календарних років (починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбавається або починає будуватися). До податкового кредиту ввійдуть не всі проценти, сплачені за договором житлового кредитування, а лише ті з них, що сплачені у вибраний платником рік із кожних десяти років іпотечного кредитування. Так, якщо припустити, що іпотечний кредит видано на 10 років, до податкового кредиту можна включити проценти будь-якого одного року, якщо на строк від 10 до 20 років — проценти двох років (вибраних із кожних десяти років) і т.д.

Платник податку - резидент має право включити до складу податкового кредиту частину суми процентів за іпотечним житловим кредитом, фактично сплачених протягом звітного податкового року. Таке право виникає у разі, якщо за рахунок такого іпотечного житлового кредиту будується чи придбається житловий будинок (квартира, кімната), визначений таким платником податку як основне місце його проживання. Частина суми процентів, яка включається до складу податкового кредиту платника податку - позичальника іпотечного житлового кредиту, дорівнює добутку суми процентів, фактично сплачених платником податку протягом звітного податкового року у рахунок його погашення, на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою:

$$K = MP / FP, \text{ де:}$$

K - коефіцієнт;

МП - мінімальна загальна площа житла, яка дорівнює 100 квадратних метрів;

ФП - фактична загальна площа житла, яке будується (придбається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

Якщо цей коефіцієнт є більшим одиниці, то до складу податкового кредиту включається сума фактично сплачених процентів за іпотечним кредитом без застосування такого коефіцієнта.

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

Якщо товариство співвласників житла або житловий кооператив не виконує обов'язків із своєчасного погашення основної суми чи процентів за іпотечним житловим кредитом, то стягнення не може бути спрямовано на житло особи, яка не має заборгованості за основною сумою та процентами за таким іпотечним кредитом, а також на місця загального користування у частині, що припадає на неї.

Право на включення до складу податкового кредиту суми процентів надається платнику податку не частіше **одного разу на 10 календарних років** починаючи з року, в якому об'єкт житлової іпотеки придбається або починає будуватися. Якщо іпотечний житловий кредит має строк погашення більший, ніж 10 календарних років, право на включення частини суми процентів до складу податкового кредиту за новим іпотечним житловим кредитом виникає у платника податку після повного погашення основної суми та процентів попереднього іпотечного житлового кредиту.

Витрати на сплату процентів за іпотечним кредитом включаються до податкового кредиту з 01.01.2006р.

Приклад

Громадянин, якому виповнилося 18 років, укладає з банком кредитний договір строком на 5 років. Згідно з договором фізичній особі надається кредит у сумі 100000 грн. У забезпечення зобов'язань за кредитом у заставу банку передається квартира, площа якої згідно з технічним паспортом становить 120м².

Сума процентів, сплачена банку протягом 2006 року за користування кредитом, склала 13300 грн.

До податкового кредиту 2006 року платник може включити частину процентів, розраховану таким чином:

$$П_{пк} = П_{заг} * К$$

де $П_{пк}$ і $П_{заг}$ — частина процентів, яку може бути включено до податкового кредиту, і загальна річна сума процентів відповідно;

$К$ — коефіцієнт, який ураховує відхилення площі нерухомого майна, що придбавається (будується) від мінімальної загальної площі;

$МП$ — мінімальна загальна площа житла, що дорівнює 100м²;

$ФП$ — фактична загальна площа житла, яке будується (придбавається) платником податку за рахунок іпотечного кредиту.

$$П_{пк} = 13300 * (100/120) = 11083,33 \text{ (грн.)}$$

Цю суму платник має право відобразити в декларації за 2006 рік у складі податкового кредиту і зменшити таким чином оподатковуваний дохід за 2006 рік.

За результатами 2006 року (у декларації за 2006 рік) фізичні особи зможуть включити до складу податкового кредиту частину суми відсотків за іпотечними кредитами, сплаченими ними у 2006 році.

6.4.11. Оподаткування іноземних доходів

Якщо джерело виплат будь-яких оподатковуваних доходів є іноземним, то сума такого доходу включається до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку - їх отримувача, який зобов'язаний подати річну податкову декларацію. Якщо згідно з нормами міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, платник податку може зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, то такий платник податку визначає суму такого зменшення за визначеними підставами у річній податковій декларації.

Не підлягають зарахуванню у зменшення суми річного податкового зобов'язання платника податку такі податки:

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

- податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки, незалежно від того, чи підпадають вони під категорію прибуткових податків або вважаються окремими податками згідно з законодавством іноземних держав.

Для отримання права на зменшення суми податкового зобов'язання на суму податку, сплаченого за межами України, платник податку зобов'язаний отримати від державного органу країни, в якій сплачується такий дохід, уповноваженого стягувати такий податок, довідку про суму стягнутого податку, а також про базу його нарахування.

6.4.12. Оподаткування доходів, отриманих нерезидентами

Доходи з джерелом їх походження з України, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими для резидентів, з урахуванням особливостей, визначених окремими нормами Закону про податок з доходів фізичних осіб.

Доходами з джерелом їх походження з України вважаються доходи, нараховані нерезидентам, які:

- працюють на об'єктах, розташованих на території України, у тому числі у представництвах нерезидентів - юридичних осіб, незалежно від джерел виплати таких доходів;
- є членами керівних органів резидентів - юридичної особи чи фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності або їх представництв за кордоном та отримують у цьому зв'язку заробітну плату, інші виплати та винагороди за рахунок таких резидентів;
- є суб'єктами підприємницької діяльності або здійснюють незалежну професійну діяльність на території України, незалежно від джерел виплати таких доходів.

Якщо переліченим категоріям нерезидентів доходи виплачує резидент – фізична або юридична особа, то **податковим агентом** такого нерезидента щодо таких доходів є **резидент**. При цьому на резидента покладається обов'язок зазначати в договорі ставку податку, яка застосовується до доходу нерезидента з джерелом походження з України.

Крім цього, при нарахуванні доходів нерезидентам, заробітна плата буде зменшуватися на суму **збору до Пенсійного фонду**, якщо інше не передбачено міжнародними договорами. Суми внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та на випадок безробіття із нарахованих нерезидентам доходів не утримуються.

Нерезиденти, які одержують доходи з джерелом їх походження з України і мають дипломатичні привілеї та імунітет, установлений на умовах взаємності міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, стосовно доходів, одержуваних нерезидентами безпосередньо від здійснення такої дипломатичної або прирівняної до неї міжнародним договором іншої діяльності, **не є платниками податку з доходів фізичних осіб**.

Якщо доходи з джерелом їх походження з України виплачуються нерезиденту іншим нерезидентом, то такі доходи повинні зараховуватися на рахунок, відкритий таким нерезидентом у банку-резиденті, режим якого встановлюється Національним банком України. При цьому цей банк-резидент вважається податковим агентом при здійсненні будь-яких видаткових операцій з такого рахунку. У разі виплати нерезидентом таких доходів іншому нерезиденту готівкою або у формі, відмінній від грошової, нерезидент - отримувач такого доходу зобов'язаний самостійно нарахувати та сплатити (перерахувати) податок до бюджету протягом 20 календарних днів, наступних за днем одержання таких доходів, але не пізніше закінчення його перебування в Україні.

Ставка податку для нерезидентів становить подвійний розмір ставки - 15 відсотків від об'єкта оподаткування, нарахованого як виграш чи приз (крім у державну лотерею у грошовому виразі), або будь-яких інших доходів, нарахованих на користь нерезидентів – фізичних осіб.

Види доходів нерезидентів та ставки податку представлено в таблиці 6.10[9]:

Види доходів нерезидентів та ставки податку

Види доходів	Ставка податку з доходів фізичних осіб	Пункт Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”
Проценти, що нараховуються на банківський депозитний дохід (вклад), вклад до небанківських фінансових установ згідно із законом або проценти (дисконтні доходи) на депозитний (ощадний) сертифікат	5% - з 01.01. 2010 р.	п. 7.2. ст. 7; пп. 9.2.1., пп. 9.2.2. ст. 9.; ст. 21; п.п.22.1.4
Проценти, дивіденди, роялті	13% - з 01.01.2004р. по 31.12.2006 р.; 15% - з 01.01.2007р.	п. 7.1. ст. 7.; пп. 9.11.3, пп. 9.2.3, пп. 9.3.4, пп. 9.4.1 ст. 9; ст. 21
Виграші або призи (крім у державну лотерею у грошовому виразі)	26% - з 01.01.2004р. по 31.12.2006р.; 30% - з 01.01.2007р.	п. 7.3 ст. 7; п. 9.5 ст. 9; ст. 21
Будь-які інші доходи, нараховані на користь нерезидентів – фізичних осіб	26% - з 01.01.2004р. по 31.12.2006р.; 30% - з 01.01.2007р.	п. 7.3 ст. 7; п. 9.11 ст. 9; ст. 21

Крім того, іноземні громадяни, які працюють за наймом в Україні, у своїй країні можуть скористатися правом на зменшення суми податкового зобов'язання на суму сплаченого податку в Україні. Нерезиденти не мають права на нарахування податкового кредиту в Україні.

Для здійснення такого зарахування нерезиденту необхідно в податковому органі за місцем реєстрації резидента, який здійснив виплату доходів, отримати Довідку про сплачений нерезидентом в Україні податок на доходи, порядок видачі та форму якої затверджено податковими органами.

Також, нерезиденти можуть розраховувати на зменшення суми свого загального місячного оподатковуваного доходу, одержуваного із джерел на території України, на суму податкової соціальної пільги в певних розмірах.

Утриманий із доходів нерезидентів податок підлягає перерахуванню територіальної громади за місцем утримання такого податку, тобто за місцем реєстрації резидента (податкового агента), який здійснив виплату, одночасно з виплатою оподатковуваного доходу. Якщо ж дохід нараховано, але не виплачено, то податок, що підлягає утриманню з цієї суми, має бути перераховано резидентом (податковим агентом) протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем звітного (податкового) місяця. У разі отримання доходів нерезидентами від осіб, які не є податковими агентами, нерезиденти зобов'язані включити суму таких доходів до складу свого загального річного оподатковуваного доходу і подати річну декларацію **до 1 квітня року** наступного за звітним.

6.4.13. Суми на відрядження та під звіт

Відповідно до Закону з доходів фізичних осіб, до складу загального місячного оподатковуваного доходу включається сума надміру витрачених коштів, отриманих

платником податку на відрядження або під звіт і не повернених в установлені законодавством строки.

Під «надміру витраченими» коштами маються на увазі кошти, видані працівнику з каси понад суми, щодо яких він відзвітував.

Закон вимагає, щоб видані під звіт та на відрядження кошти було повернено до каси до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому платник виконує доручені йому дії або закінчує відрядження. Ці строки відрізняються від термінів, встановлених Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 19.02.2001 р. № 72 (згідно з цим Положенням, підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства разом із невикористаним залишком готівки авансовий звіт протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження або протягом наступного робочого дня після видачі готівки під звіт на господарські потреби (крім закупівлі сільгосппродукції)).

За порушення встановлених строків використання готівки і в окремих випадках за несвоєчасне повернення до каси підприємства «надміру витрачених» підзвітних сум (коштів, виданих працівнику з каси на відрядження або господарські потреби, понад суми, щодо яких він відзвітував) передбачено накладання на працівників штрафу (а також обкладення таких сум податком з доходів):

- **15 відсотків** (з 01.01.2007р) суми надміру витрачених коштів, якщо платник повертає кошти протягом звітного місяця, на який припадає триденний строк;
- **15 відсотків** (з 01.01.2007р.) суми надміру використаних (несвоєчасно повернутих) грошових коштів плюс їх включення до суми, збільшеної на коефіцієнт в оподатковуваний дохід з метою оподаткування податком на доходи з фізичних осіб - в випадках неповернення коштів під час звітного місяця.

Об'єкт оподаткування для сум надміру використаних коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт і не повернутих в установлені строки визначається виходячи з звичайних цін за формулою:

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

де: K – коефіцієнт;

C_n - ставка податку.

Отже, якщо кошти не повернено протягом звітного місяця — крім штрафу, із цих сум утримується також податок. Причому повернення коштів у подальшому не спричиняє повернення податку або суми штрафу.

І штраф, і податок утримуються підприємством за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після обкладення його податком) платника податку за відповідний місяць, а за його недостатності — за рахунок доходу наступних місяців.

Умови застосування штрафу представлено в таблиці 6.11[12]:

Таблиця 6.11

Підзвітні суми

Повернення підзвітних сум	Надлишок коштів повертається до каси або зараховується на банківський рахунок підприємства (або суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи) до або під час подання Звіту про використання коштів. Звіт подається: до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому платник податку: а) завершує відрядження; б) завершує виконання окремої цивільно – правової дії за дорученням і за рахунок особи, яка надала кошти під звіт
Коли накладається штраф	Якщо кошти не повертаються у триденний термін

Розмір штрафу	з 01.01.2007р. –15 відсотків
Умови оподаткування	Якщо не повертаються до кінця місяця, в якому закінчився триденний термін
Джерело податку і термін сплати	Податок утримується за рахунок будь – якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний податковий місяць, а за недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців, до повної сплати суми такого податку. Наприклад, якщо податок утримується із заробітної плати, то й термін сплати податку з цих сум збігається з терміном сплати податку з такої заробітної плати

Податковим агентом платника податку при оподаткуванні сум, отриманих на відрядження або під звіт, не повернутих таким платником податку протягом встановленого законодавством строку, є особа, що надала такі суми, а саме:

- а) на відрядження у сумі перевищення над сумою витрат платника податку на таке відрядження;
- б) під звіт для здійснення окремих цивільно – правових дій від імені та за рахунок особи, що їх надала, у сумі перевищення над сумою фактичних витрат платника податку на здійснення таких дій.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що надала такі кошти, за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а при недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних наступних звітних місяців, до повної сплати суми такого податку.

Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, надається до закінчення третього банківського дня наступного за **днем завершення виконання доручення** особи, що надала грошові кошти під звіт. При наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається до каси або зараховується на банківський рахунок до або під час надання звіту. Строк видачі грошей під звіт або на відрядження розраховується з дня завершення цивільно – правових дій.

Зазначені строки розповсюджуються також на витрати, пов'язані з відрядженням чи виконанням окремих цивільно-правових дій, які були оплачені з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або персональних чеків, інших платіжних документів, з урахуванням таких особливостей:

- а) якщо при застосуванні платіжних карток під час службових відряджень відрядженою особою - платником податку отримувалася готівка, то платник податку подає звіт про використання наданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження;
- б) якщо при застосуванні платіжних карток під час службових відряджень відрядженою особою - платником податку здійснювалися розрахунки у безготівковій формі термін подання платником податку звіту про використання наданих на відрядження коштів - не пізніше 10 днів, а за наявності поважних причин працедавець (самозайнята особа) може його подовжити до 20 банківських днів (до з'ясування питань щодо виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами) (п.п.9.10.4).

Приклад

Підприємством видано працівнику кошти на відрядження в сумі 900 грн. Після повернення з відрядження 13 травня 2007 року працівник подав авансовий звіт, який затверджено в сумі 700 грн. Залишок невитрачених коштів працівником повернено:

- а) 20 січня;

б) 2 лютого.

За травень працівнику нараховано заробітну плату в розмірі 500 грн.

На працівника має бути накладено штраф у розмірі 15 % суми неповернених коштів:
 $(900 - 700) \times 15\% = 30$ (грн.)

Ця сума утримується із заробітної плати за травень.

У випадку «б», коли кошти не повертаються до кінця місяця, в якому закінчився триденний строк, сума неповернених коштів додатково до штрафу обкладається ще й податком з доходів за ставкою 15 %. Причому сума податку утримується із заробітної плати за травень.

Розрахуємо коефіцієнт:

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

де C_n — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

$$K = 100 : (100 - 15) = 1,1765.$$

Таким чином, сума нарахованого доходу становитиме:

$$Д = 200 \times 1,1765 = 235,3 \text{ (грн.)},$$

а сума податку:

$$П = 235,3 \times 15\% = 35,3 \text{ (грн.)}.$$

У випадку «б» із заробітної плати січня необхідно додатково утримати 65,3 грн.
(30 + 35,3).

6.4.14. Доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна

Оподаткування операцій з продажу об'єктів нерухомого майна здійснюється відповідно до ст. 11 Закону України Про податок з доходів фізичних осіб від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями.

Доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна оподатковуються з 1 січня 2007 р. (дію ст.11 закону про податок на доходи з фізичних осіб було призупинено на 2006 рік відповідно до п.п.40 ст. 77 Закону України “Про Державний бюджет України на 2006р.” від 20.12.2005р № 3235).

Нерухоме майно (нерухомість) - об'єкти майна, які розташовуються на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати їх якісних або функціональних характеристик (властивостей), а також земля.

Рухоме майно - майно, відмінне від нерухомого майна.

Незалежно від періоду, коли платник набув у власність нерухоме майно, що продається, дохід, отриманий платником податку від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири, кімнати, садового будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), **не** оподатковується, якщо загальна площа такого будинку, квартири або кімнати **не перевищує 100** квадратних метрів. У разі, коли площа такого об'єкта нерухомого майна перевищує 100 квадратних метрів, то частина доходу, пропорційна сумі такого перевищення, підлягає оподаткуванню за ставкою в розмірі **1** відсотка від вартості такого майна.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш ніж одного з об'єктів нерухомості, підлягає оподаткуванню за ставкою **5 відсотків**.

Дохід від продажу об'єкта нерухомого майна визначається виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого нерухомого майна, розрахованої органом, уповноваженим здійснювати таку оцінку відповідно до законодавства.

При **обміні** одного об'єкта нерухомості на інший (інші) кожна сторона договору міни сплачує **50 відсотків** від суми податку до вартості відповідного відчужуваного такою стороною об'єкта нерухомості.

Механізм оподаткування доходів, отриманих від продажу нерухомого майна наведено в таблиці 6.12.

Таблиця 6.12

Механізм оподаткування доходів, отриманих від продажу нерухомого майна

Вид нерухомого майна (площа, періодичність продажу нерухомого майна)	Ставка податку
1	2
1. Будинок, квартира або кімната (площа до 100 м ² , продаж здійснюється не частіше 1 разу протягом календарного року)	не оподатковується
2. Будинок, квартира або кімната (площа понад 100 м ² , продаж здійснюється не частіше 1 разу протягом календарного року)	не оподатковується вартість, пропорційна площі до 100 м ² , 1 % від вартості пропорційної площі понад 100 м ² , $H = 1\% * D * ((S_{\Phi} - 100) / S_{\Phi})$
3. Будинок, квартира або кімната (будь-яка площа, продаж здійснюється більш, ніж одного з об'єктів протягом податкового року)	5 % від вартості
4. Інші об'єкти нерухомого майна, а також об'єкт незавершеного будівництва (незалежно від площі та періодичності продажу протягом року)	

Податковим агентом при здійсненні операцій з відчуження об'єктів нерухомого майна, в порядку, передбаченому в статті 11 Закону про податок з доходів фізичних осіб, є нотаріус, який посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна та документа про сплату податку сторонами договору.

Порядок визначення оціночної вартості нерухомого майна, що підлягає продажу, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Сума нарахованого податку самостійно сплачується сторонами (або однією стороною) угоди, попередньо її нотаріальному посвідченню, через установи банків у сумі, визначеній податковим агентом.

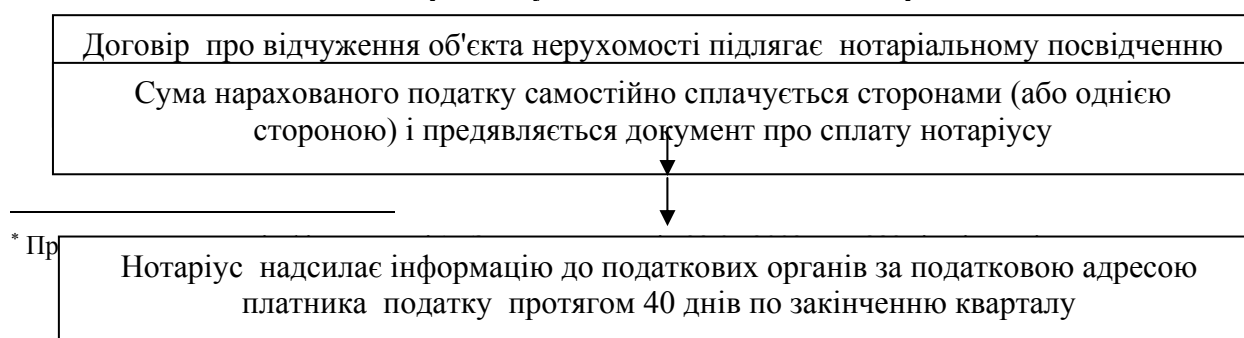
Нотаріус, який посвідчив договір відчуження об'єкта нерухомості, зобов'язаний надіслати інформацію про такий договір податковому органу за податковою адресою платника податку у строки, встановлені законом для податкового кварталу.

У разі невчинення нотаріальної дії щодо посвідчення договору відчуження об'єкта нерухомості, за яким здійснено сплату податку, платник податку має право на повернення зайво (надміру) сплаченої суми податку на підставі річної податкової декларації, поданої в установленому порядку та підтверджуючих документів про фактичну сплату податку (п.11.3)*.

Порядок сплати податку на доходи з фізичних осіб при відчуженні майна наведено на схемі 6.1.

Схема 6.1

**Порядок сплати податку на доходи з фізичних осіб
при відчуженні майна з 31.03.2005р.**



Доходи від продажу **рухомого майна**, оподатковуються на відміну від продажу нерухомого майна з **1 січня 2004 року**.

Дохід платника податку від продажу об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року оподатковується за ставкою **15 відсотків** (з 01.01.2007р.).

Як виняток при продажу одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера або моторного (парусного) човна **не частіше одного разу протягом звітного податкового року** доходи продавець ця від зазначених операцій оподатковуються за ставкою в розмірі **1 відсотка** від вартості такого об'єкта рухомого майна (з 01.01.2007р.), за умови сплати (перерахування) ним суми державного мита до бюджету або суми плати нотаріусу за нотаріальне посвідчення відповідного договору до такого посвідчення.

Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш ніж одного із зазначених об'єктів, підлягає оподаткуванню за ставкою **15%**. Зазначені операції відображуються в реєстрі об'єктів рухомого майна (п.п.12.2)*.

Якщо об'єкт рухомого майна продається за посередництвом юридичної особи (її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу) або представництва нерезидента, то така особа вважається податковим агентом платника податку стосовно оподаткування доходів, отриманих таким платником податку стосовно оподаткування доходів, отриманих таким платником податку від такого продажу.

Податковим агентом не вважається лише нерезидент або фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності, тому у разі продажу майна підприємству таке підприємство повинне буде утримувати податок з доходів фізичних осіб.

При **обміні** одного об'єкта рухомого майна на інший об'єкт рухомого майна кожна із сторін договору міни сплачує **50 відсотків** від суми податку, що визначається шляхом застосування ставки податку в розмірі **15 відсотків** (з 01.01.2007р.) до вартості майна, розрахованої за **звичайними цінами**, яке відчужується кожною із сторін.

Податковим агентом при здійсненні операцій з **відчуження об'єктів рухомого майна** в порядку, передбаченому в статті 12 Закону про податок з доходів фізичних осіб є нотаріус, який посвідчує відповідний договір або дійсність підписів сторін угоди за наявності документа про сплату податку сторонами договору.

Для оформлення договору платник податку зобов'язаний здійснити дії щодо сплати податку з доходу від операцій з відчуження об'єктів рухомого майна, а нотаріус – дії щодо подання інформації податковому органу в порядку, передбаченому в пункті 11.3 статті 11 Закону про податок з доходів фізичних осіб(п.п.12.5)*.

Приклад 1

Платник податку продає у березні 2007 року за 180000 грн. квартиру (площею 108м²), придбану за 120000 грн. Квартиру було придбано у вересні 2003 року. Інші об'єкти нерухомого майна у 2007 році громадянин не продавав.

Визначимо суму податку, яку має сплатити платник:

Суму податку визначимо за наведеною в таблиці 6.12 формулою (рядок 2 графа 2):
$$H = 1\% \cdot 180000 \cdot ((108 - 100) / 108) = 133,33 \text{ (грн.)}.$$

6.4.15. Дарування та подарунки

Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються за правилами, встановленими **для оподаткування спадщини відповідно до ст. 12 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”**

від 22.05.2003 р. № 889 зі змінами і доповненнями відповідно до Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 19.01.2006 р. № 3378-IV і набувають чинності з 01.01.2007 р.

Не підлягають оподаткуванню доходи як кошти або майно (майнові чи немайнові права), **подаровані** одним членом подружжя іншому, у межах їх частини спільної часткової чи спільної сумісної власності.

Об'єкти спадщини платника податку поділяються з метою оподаткування на:

- об'єкт нерухомого майна;
- об'єкт рухомого майна, зокрема (предмет антикваріату або витвір мистецтва, природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння, будь-який транспортний засіб та приладдя до нього, інші види рухомого майна);
- об'єкт комерційної власності, а саме - цінний папір (крім депозитного (ощадного) іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на отримання доходу за нею;
- суми страхового відшкодування (страхових виплат) за страховими договорами, укладеними спадкодавцем, а також суми, що зберігаються на пенсійному рахунку спадкодавця згідно з договором недержавного пенсійного забезпечення, пенсійного вкладу;
- кошти, а саме готівкові кошти або кошти, що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банках та небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю (п.п.13.1)*.

Ставки податку є диференційованими, їх розмір залежатиме від ступеня споріднення між спадкодавцем (дарувальником) та одержувачем спадщини (дарування) (один із подружжя, член сім'ї, не член сім'ї та ін.) і статусу спадкодавця (дарувальника) (резидент або нерезидент).

Членами сім'ї фізичної особи **першого ступеня** споріднення вважаються її батьки та батьки її чоловіка або дружини, її чоловік або дружина, діти як такої фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, у тому числі усиновлені ними діти.

Інші члени сім'ї фізичної особи (баба або дід як фізичної особи, так і її дружини або чоловіка, брати чи сестри як фізичної особи, так і її дружини або чоловіка, онуки як фізичної особи, так і її дружини або чоловіка інші утриманці фізичної особи або її опікуни, визнані такими згідно із Законом) вважаються такими, що мають **другий ступінь** споріднення.

Об'єкти спадщини оподатковуються:

- 1) При отриманні спадщини членами сім'ї **першого ступеня споріднення за нульовою ставкою** до будь-якого об'єкта спадщини (п.п.13.2.1);
- 2) При отриманні спадщини спадкоємцем, що **не є членом сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення**, за ставкою **5 відсотків** до будь-якого об'єкта спадщини (п.п.13.2.2);
- 3) при отриманні спадщини будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента - за ставкою податку **15 відсотків** до будь-якого об'єкта спадщини (п.п.13.2.3).

Особами, відповідальними за сплату (перерахування) податку до бюджету, є спадкоємці, які отримали спадщину.

Дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, включається до складу загального річного

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

доходу платника податку і відображається ним у річній податковій декларації про майновий стан і доходи (податковій декларації).

Подання податкової декларації та сплата податку із зазначеного доходу здійснюються згідно із законодавством.

Нотаріус зобов'язаний надіслати інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину податковому органу у строки, встановлені для податкового кварталу.

Правила виконання оподаткування спадщини визначаються Кабінетом Міністрів України (п.п.13.5).

Ставки податку з доходів фізичних осіб щодо спадкоємства та дарування наведені в таблиці 6. 12.

Таблиця 6.12

Ставки податку з доходів фізичних осіб щодо спадкоємства та дарування, %

Види майна, що успадковуються	Одержувач спадщини (подарунка)				
	чоловік (дружина)	член сім'ї I ступеня споріднення який не є членом подружжя	член сім'ї II ступеня споріднення	інші платники податку	нерези дент
Майно, що успадковується	0	0	5	5	15

6.5. Податковий кредит

Податковий кредит - сума (вартість) витрат, понесених платником податку - резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року, у випадках, визначених Законом з доходів фізичних осіб.

Платник податку має право на податковий кредит за наслідками звітного податкового року. Підстави для нарахування податкового кредиту із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації. Витрати, які включаються до складу податкового кредиту повинні бути документально підтверджені. До складу податкового кредиту включаються фактично понесені витрати, підтверджені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та визначають суму таких витрат (документи не надсилаються податковому органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку, достатнього для проведення податковим органом податкової перевірки стосовно нарахування податкового кредиту).

Платник податку має право включити до складу податкового кредиту звітного року такі витрати, фактично понесені ним протягом такого звітного року:

- частину суми процентів за іпотечним кредитом, сплачених платником податку, яка розраховується за правилами, визначеними Законом податку з доходів фізичних осіб (з 01.01.2006р.);
- суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не є більшим п'яти відсотків від суми його загального оподатковуваного доходу такого звітного року за формулою;

$$ПК = (ЗОДЗР * 5\% : 100\%) - (ЗОДЗР * 2\% : 100\%)$$

де: ПК – податковий кредит;

ЗОДЗР – загальний оподатковуваний дохід звітного року;

- суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення;
- суму власних коштів платника податку, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань у розмірах, що не покриваються виплатами з фонду загальнообов'язкового медичного страхування, крім витрат на косметичне лікування або косметичну хірургію (включаючи косметичне протезування, не пов'язане з медичними показаннями), водолікування та геліотерапію, не пов'язані з лікуванням хронічних захворювань, лікування та протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, гальванопластики та порцеляни, аборти, крім абортів, які проводяться за медичними показаннями, або якщо вагітність стала наслідком згвалтування, операції з переміни статі, лікування венеричних захворювань, крім СНІДу та венеричних захворювань, причиною яких стало нестатеве зараження або згвалтування, лікування тютюнової чи алкогольної залежності, клонування людини або її органів, придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, оплати вартості медичних послуг, які не підпадають під перелік життєво необхідних, встановлений Кабінетом Міністрів України;
- суму витрат платника податку на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій, та пенсійних внесків страховику-резиденту недержавного пенсійного фонду, установі банку за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, яка не перевищує (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування) (п.п 5.3.5)*.
- суми витрат платника податку із штучного запліднення, незалежно від того, чи перебуває він у шлюбі з донором, чи ні, оплати вартості державних послуг, включаючи сплату державного мита, пов'язаних з усиновленням дитини.

Нарахування податкового кредиту має певні обмеження. Податковий кредит може бути нарахований виключно резидентом, що має індивідуальний ідентифікаційний номер. Загальна сума нарахованого податкового кредиту не може перевищувати суми загального оподаткованого доходу платника податку, одержаного протягом звітного року як заробітна плата. Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкового кредиту за наслідками звітного податкового року, то таке право на наступні податкові роки не переноситься.

6.6. Податкові соціальні пільги

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірі, що дорівнює **50 відсоткам однієї мінімальної заробітної плати** (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року. Податкова соціальна пільга застосовується :

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

- у розмірі податкової соціальної пільги, що дорівнює **50 відсоткам однієї мінімальної заробітної плати** (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку (п.п.6.1.2);
- у розмірі, що дорівнює **150 відсоткам** суми пільги, - для платника податку, який:
 - а) є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником) - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
 - б) утримує дитину - інваліда - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;
 - в) має троє чи більше дітей віком до 18 років - у розрахунку на кожну таку дитину;
 - г) є вдівцем або вдовою;
 - д) є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;
 - е) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;
 - є) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;
 - ж) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;
- у розмірі, що дорівнює **200 відсоткам** суми пільги, - для платника податку, який є:
 - а) особою, що є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм соціалістичної праці або повним кавалером ордена Слави чи Трудової Слави;
 - б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";
 - в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;
 - г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;
 - д) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Відповідно до ст.78 Закону про Державний бюджет на 2007 р. розмір мінімальної зарплати дорівнює з 1 січня **400 грн.**, з 1 липня – **420 грн.**, з 1 грудня – **450 грн.**

Платники податку, які мають право на отримання податкової соціальної пільги у 2007 році представлено в таблиці 6.13:

Таблиця 6.13

**Платники податку,
які мають право на отримання податкової соціальної пільги у 2007 р.**

Категорія платників	Розмір	Розмір на 2007 рік
Будь – який платник	100% ПСП	400 грн. х 50%= 200 грн.
Платнику податку, який: <ul style="list-style-type: none"> - є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником) - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; - утримує дитину - інваліда у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; - має троє чи більше дітей віком до 18 років - у розрахунку на кожну таку дитину; - є вдівцем або вдовою; 		

<ul style="list-style-type: none"> - є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; - є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; - є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; - є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; 	150% ПСП	150 % x 200 грн. = 300 грн.
Платникові податку, який є:	200% ПСП	200%x200 грн. = 400 грн.
<ul style="list-style-type: none"> - героєм України, Героєм Радянського Союзу або повним кавалером ордена Слави або Трудової Слави учасником бойових дій під час Другої світової війни (особі в тилу); - колишнім в'язнем концтаборів, гетто й інших місць примусового змісту в Другій світовій війни або особі, визнаної репресованою або реабілітованою - особою, що була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав; - особою, що знаходилася на блокадній території колишнього Ленінграда (зараз Санкт -Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року 		

У разі, якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, податкова соціальна пільга застосовується один раз з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень виключно за одним місцем його нарахування (виплати). (п.6.5.1). У 2007 році соціальну пільгу можна надавати, коли зарплата перевищує 740 грн. (525 грн. x 1,4).

Платник податку подає працедавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги за формою, визначеною центральним податковим органом. Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання працедавцем заяви платника податку про застосування пільги. Пільга не застосовується до доходу, нарахованого до моменту отримання такої заяви.

Платник податку, який змінює за самостійним рішенням місце отримання податкової соціальної пільги, зобов'язаний надати працедавцю за попереднім місцем її застосування заяву про відмову від такої пільги за формою, визначеною центральним податковим органом. Така заява не подається, якщо платник податку припиняє трудові відносини з таким працедавцем з будь-яких підстав. Умови отримання податкової соціальної пільги представлено в таблиці 6.14:

Таблиця 6.14

Умови отримання податкової соціальної пільги

Де застосовується	Застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітної плати (інших прирівняних до неї відповідно до законодавства виплати, компенсацій та відшкодування) виключно за одним місцем нарахування виплати доходу
	Платник подає працедавцю заяву про самостійне обрання місця

Підстава на отримання податкової соціальної пільги	застосування податкової соціальної пільги за формою, визначеною центральним податковим органом. З 1 січня 2004 року податкова соціальна пільга застосовується за місцем отримання платником основного доходу (визначеним у трудовій книжці) без подання заяви про застосування пільг. Платник, який змінює за самостійним рішенням місце отримання податкової соціальної пільги, зобов'язаний подати працедавцю за попереднім місцем її застосування заяву про відмову від такої пільги за формою, визначеною центральним податковим органом.
Умова надання податкової соціальної пільги	Податкова соціальна пільга застосовується до заробітної плати (інших прирівняних до неї відповідно до законодавства виплат, компенсацій та відшкодування) протягом звітного податкового місяця, якщо її розмір не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн.

Платник податку, який змінює за самостійним рішенням місце отримання податкової соціальної пільги, зобов'язаний надати працедавцю за попереднім місцем її застосування заяву про відмову від такої пільги за формою, визначеною центральним податковим органом. Така заява не подається, якщо платник податку припиняє трудові відносини з таким працедавцем з будь-яких підстав. Працедавець відображає у складі річної податкової звітності всі випадки отримання заяв платників податку про застосування пільги та заяв про відмову від такої пільги. Податкова соціальна пільга застосовується за місцем отримання платником податку основного доходу (визначеним у трудовій книжці) на дату набрання чинності цим пунктом, без подання заяви про застосування пільги. Термін дії податкової соціальної пільги за категоріями платників податку представлено в таблиці 6.15 [10].

Таблиця 6.15

Термін дії податкової соціальної пільги за категоріями платників

Категорія платників	Термін дії податкової соціальної пільги
Самотньої матері (батькові), опікунові, піклувальнику на кожну таку дитину у віці до 18 років	До кінця року, у якому дитина досягає 18 років або вмирає.
Особі, яка утримує дитину - інваліда у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років	До місяця, на який приходитьсь кожне з подій:
І батьку, і матері, які мають троє чи більше дітей віком до 18 років - у розрахунку на кожну таку дитину	<ul style="list-style-type: none"> - позбавлення батьківських прав; - відмовлення від дитини або передача його до державного змісту; - дитина стає курсантом на умовах його повного утримання
Вдівцю або вдові	До місяця, у якому особа вступає в наступний шлюб або підпадає під опіку інших осіб
Чорнобильцям 1 або 2 категорії, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їхньою участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	До місяця, у якому особа втрачає
Учням, студентам, аспірантам, ординаторам, ад'юнктам, військовослужбовцям строкової служби	

Інвалідові I або II групи, у тому числі з дитинства	зазначений статус
Особам, яким присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	
Героєві України, Героєві Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної праці або повному кавалерові ордена Слави або Трудової Слави	Без обмежень
- Учасникові бойових дій під час Другої світової війни або особі, що у той час працювала в тилу, на яких поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”	
Колишньому в'язневі концтаборів, гетто й інших місць примусового змісту в Другій світовій війни або особі, визнаної репресованою або реабілітованою	
Особі, що була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що знаходилися з ним у стані війни або колишніх окупованих фашистською Німеччиною і її союзниками	
Особі, що знаходилася на блокадній території колишнього Ленінграда	

Працедавець платника податку здійснює перерахунок сум доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також сум наданих податкових соціальних пільг:

- за наслідками кожного звітного року;
- під час проведення розрахунку за останній місяць застосування за самостійним рішенням платника податку;
- під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким працедавцем.

6.7. Податкові агенти

Податковий агент - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа чи представництво нерезидента – його юридичної особи, які незалежно від їх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок з доходу фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок платника податку, вести податковий облік та подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а також нести відповідальність за порушення норм Закону про податок з доходів фізичних осіб.

Податковим агентом, зокрема, є фізична особа, що є суб'єктом підприємницької діяльності чи здійснює незалежну професійну діяльність, яка використовує найману працю інших фізичних осіб, щодо виплати заробітної плати (інших виплат та винагород) таким іншим фізичним особам (п.п.1.15)*.

Податковий агент, який нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника податку, утримує податок від суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку.

* Про податок з доходів фізичних осіб – Закон України від 22.05.2003р. № 889 зі змінами і доповненнями

Податкові агенти – фізичні особи (наприклад, суб'єкти підприємницької діяльності) податок сплачують до бюджету по місцю реєстрації в податкових органах.

Особи, які відповідно до Закону з питань оподаткування фізичних осіб мають статус податкових агентів, зобов'язані:

- своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, який виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати та за її рахунок;
- надавати у строки, встановлені законом для податкового кварталу, якщо інше не визначено нормами Закону з питань оподаткування фізичних осіб, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також сум утриманого з них податку податковому органу за місцем свого розташування. У разі, коли зазначена особа протягом звітного кварталу не виплачує такі доходи або виплачує доходи не всім платникам податку, зазначена звітність не подається або подається стосовно платників податку, які фактично отримали такі доходи. Запровадження інших форм звітності із зазначених питань не припускається;
- надавати платнику податку на його вимогу відомості про суму виплаченого на його користь доходу, суму застосованих соціальних податкових пільг та суму утриманого податку;
- надавати податковому органу інші відомості з питань оподаткування доходів окремого платника податку в обсягах та за процедурою, визначеною Законом з питань оподаткування фізичних осіб та Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами".

Звітність, яку повинні надавати податкові агенти, представлена в таблиці 6.16[12].

Таблиця 6.16

Звітність податкових органів

Назва форми	Хто подає	Термін подання	Норма Закону
Податковий розрахунок загальної суми нарахованих процентів та загальної суми утриманих з них податків (у складі податкової декларації з податку на прибуток)	Податковий агент, який нараховує проценти (банки, небанківські фінансові установи)	Щокварталу , протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу	пп. 9.2.2
Податковий розрахунок про нараховані дивіденди	Резидент, який виплачує дивіденди платникам податку	Щомісяця , протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця	п.п. 9.3.3
Податковий розрахунок	Резидент, який здійснює нарахування та виплату роялті		п.п. 9.4.1 і 9.3
Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також сум утриманого з них податку	Усі інші податкові агенти	Щокварталу , протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу	п. 19.2
Інформація про всі випадки отримання заяв платників податку про	Працедавець	Щороку , у складі річної податкової	п.п.6.3.2

застосування пільг (ПСП) та заяв про відмову від такої пільги		звітності	
Відомості про суму виплаченого на користь платника доходу, суму застосованих ПСП та суму утриманого податку	Податковий агент	На вимогу платника податків	п.19.2

6.8. Оподаткування доходів приватних підприємців

Відповідно до п. 9.12 Закону оподаткування доходів, отриманих фізичною особою від продажу товарів (надання послуг, виконання робіт) у межах її підприємницької діяльності без створення юридичної особи, а також фізичною особою, яка сплачує ринковий збір, здійснюється за правилами, установленими спеціальним законодавством.

З 1 січня 2004 року і до прийняття спеціального законодавства оподаткування приватних підприємців буде здійснюватися згідно з розділом IV Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян". Але потрібно враховувати й деякі норми Закону про податок з доходів фізичних осіб:

1. Ставка податку, що застосовується для приватних підприємців на звичайній системі оподаткування становитиме **15 відсотків** (з 01.01.2007р.).
2. Доходи, не пов'язані з продажем товарів, робіт, послуг, оподатковуються за загальними правилами, діючими для фізичних осіб — не підприємців (наприклад, доходи, отримані за депозитами, оподатковуються за спеціальною ставкою в розмірі 5 відсотків.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою від продажу нею товарів (надання послуг, виконання робіт) у межах її підприємницької діяльності без створення юридичної особи, а також фізичною особою, яка сплачує ринковий збір, здійснюється за правилами, встановленими спеціальним законодавством.

Фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності вважається податковим агентом найманої нею за трудовим договором особи або фізичної особи, що перебуває з нею у цивільно-правових відносинах, стосовно будь-яких доходів, нарахованих на користь такої особи у відповідності до вимог закону з питань оподаткування доходів фізичних осіб.

Порядок нарахування та сплати збору до Пенсійного фонду України або внесків до державних соціальних фондів такими фізичними особами визначається спеціальним законодавством з питань такого спрощеного оподаткування.

Для суб'єктів підприємницької діяльності загальним оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між валовим доходом (виручкою у грошовій та натуральній формі) і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням доходу. У разі, якщо ці витрати не можуть бути підтверджені документально, вони враховуються податковими органами при проведенні остаточних розрахунків за нормами у відсотках до валового доходу, визначеними інструкцією про оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів, належать документально підтверджені витрати, що включаються до складу валових витрат виробництва (обігу) або підлягають амортизації згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".

Оподаткування доходів фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності податковими органами здійснюється на підставі:

- податкових декларацій за звітний податковий період, які надаються наростаючим підсумком з початку року (за квартал; півріччя, три квартали, рік);

- матеріалів перевірок діяльності таких осіб, проведених податковими органами;
- отриманих від податкових агентів податкових розрахунків про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь таких платників податків, а також утриманих з них податків за встановленою формою.

Податок, обчислений податковими органами, сплачується в такому порядку:

- протягом року платники щоквартально сплачують до бюджету по 25 відсотків річної суми податку, обчисленої за доходами за попередній рік, а платники, що вперше залучаються до сплати податку, — 25 відсотків суми, обчисленої податковими органами за оціночним (очікуваним) доходом на поточний рік.

Для сплати авансових платежів податку встановлюються такі строки протягом року: до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада. У разі значного збільшення або зменшення протягом року доходу платника податку, податковими органами може бути проведено перерахунок сум податку за строками сплати податку, що не настали. Суми податку, сплачені у вигляді авансових платежів, пред'явлених податковими органами, враховуються при остаточному розрахунку суми податку на підставі документального підтвердження факту сплати податку.

Додатково нараховані за остаточними розрахунками суми податку підлягають сплаті до відповідного бюджету не пізніше 30 календарних днів на підставі податкового повідомлення про таке нарахування.

Фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю, надають податковому органу податкові декларації наростаючим підсумком з початку року у такі строки: до 10 травня – за 1 квартал; до 9 серпня – за перше півріччя, до 9 листопада – за 9 місяців, за звітний рік – до 9 лютого наступного року.

Фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю, за умови, що їм допомагають члени сім'ї, які спільно з ними проживають, загальний оподатковуваний дохід розподіляють між собою за угодою, але частка кожного з них не може перевищувати розміру, пропорційного кількості осіб, що беруть участь у підприємницькій діяльності, якщо один з них має право на пільгове оподаткування.

Якщо фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності або фізична особа, яка сплачує ринковий збір, отримує інші доходи, то такі доходи оподатковуються за загальними правилами, встановленими Законом про податок з доходів фізичних осіб для платників податку, що не є такими суб'єктами підприємницької діяльності.

Фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності або фізична особа, яка сплачує ринковий збір, вважається податковим агентом найманої нею особи або фізичної особи, що перебуває з нею у цивільно-правових відносинах, стосовно будь-яких оподатковуваних доходів, нарахованих на користь такої особи, включаючи будь-які доходи, які кінцево оподатковуються при їх виплаті. При цьому порядок нарахування та сплати збору до Пенсійного фонду України або внесків до державних соціальних фондів такими фізичними особами визначається спеціальним законодавством з питань такого спрощеного оподаткування.

6.9. Порядок сплати податку з доходів фізичних осіб до бюджету

Податок підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету. Якщо оподатковуваний дохід нараховується, але не виплачується платнику податку особою, що його нараховує, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду. Якщо згідно з нормами Закону про податок з доходів фізичних осіб, окремі види оподатковуваних доходів (прибутків) не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні чи виплаті, то платник податку зобов'язаний самостійно включити суму таких доходів до складу

загального річного оподатковуваного доходу та подати річну декларацію з податку. Якщо оподатковуваний дохід виплачується у не грошовій формі чи готівкою з каси резидента, то податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати. Терміни сплати податку з доходів фізичних осіб представлено в таблиці 6.17 [12]:

Таблиця 6.17

**Терміни сплати податку з доходів фізичних осіб
податковими агентами**

Вид доходу і умови виплати	Терміни сплати
У грошовій формі своєчасно (або несвоечасно, але до закінчення 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу)	При виплаті оподатковуваного доходу. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) податку з доходів фізичних осіб до бюджету
У грошовій формі несвоечасно - після закінчення 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу	У терміни, встановлені законом для місячного податкового періоду (протягом 30 календарних днів , наступних за останнім днем місяця, в якому нараховано дохід)
Виплата доходу готівкою з каси (у тому числі з виручки)	Протягом одного банківського дня , наступного за днем такої виплати
Виплата доходу в не грошовій формі	
Дохід, нарахований до 01.01.2004 р. (якщо виплата здійснюється протягом 2004 року)	Одночасно з отриманням в установах банків коштів на виплату відповідних доходів

Податок, утриманий з доходів резидентів, підлягає зарахуванню до бюджету згідно з нормами Бюджетного кодексу України податок, утриманий з доходів нерезидентів, підлягає зарахуванню до бюджету територіальної громади за місцем утримання такого податку. Цей порядок застосовується всіма юридичними особами, у тому числі такими, що мають філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які розташовані на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа, а також відокремленими підрозділами юридичних осіб, яким в установленому порядку надано повноваження щодо нарахування, утримання і сплати (перерахування) до бюджету податку.

Сума податку за звітний місяць, яка підлягає перерахуванню до місцевого бюджету за місцезнаходженням таких відокремлених підрозділів, визначається юридичною особою або уповноваженим підрозділом самостійно, виходячи із загальної кількості громадян, які працюють у цих підрозділах, та суми виплаченого (нарахованого) оподатковуваного доходу.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є працедавець (само зайнята особа), який виплачує такі доходи на користь платника податку (такої само зайнятої особи).

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є:

- для оподатковуваних доходів з джерелом їх походження з України - податковий агент;
- для іноземних доходів та тих, чиє джерело виплати знаходиться в осіб, звільнених від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету, - платник податку, отримувач таких доходів;
- для доходів, що виплачуються на користь платника податку фізичними особами, - такий платник податку. Особи, відповідальні за нарахування, утримання та сплату податку представлено в таблиці 6.18.

Особи, відповідальні за нарахування, утримання та сплату податку

Види доходу	Відповідальна особа
Заробітна плата	Роботодавець (самозайнята особа)
Доходи з джерелом їх походження з України	Податковий агент
Іноземні доходи та доходи тих, чие джерело виплати знаходиться в осіб, звільнених від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку	Платник податку – отримувач таких доходів
Доходи, що виплачуються фізичними особами на користь платника податку	Платник податку

Особи, відповідальні за нарахування та утримання податку з доходів фізичних осіб в залежності від видів доходу представлено в таблиці 6.19 [10].

Таблиця 6.19

Особи, відповідальні за утримання та нарахування податку з доходів фізичних осіб

№ п/п	Види доходу	Особа, яка виплачує дохід	Одержувач доходу	Особа, яка відповідальна за нарахування, утримання та сплату податку	Норма Закону про доходи
1.	Дохід у вигляді заробітної плати	Роботодавець (у тому числі самозайняті особи)	Фізична особа – резидент або нерезидент	Податковий агент – роботодавець (в тому числі самозайнята особа), яка виплачує дохід	п. 17.1
2.	Кошти, які отримані на відрядження або під звіт, у сумі перевищення над понесеними витратами, що не повернуті платником податків протягом встановлених строків	Роботодавець (у тому числі фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності)	Фізичні особи – наймані працівники	Податковий агент – роботодавець, якій виплачує суми доходу на відрядження або під звіт	п. 9.10.1

3.	Інші доходи з джерелом їх походження з України, зокрема : - процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом; - процент на вклад (внесок) до кредитної спілки, створеної відповідно до закону; - інвестиційний дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, відповідно до закону; - дохід за іпотечним сертифікатом участі, іпотечним сертифікатом з фіксованою дохідністю, відповідно до закону; - проценти, - дивіденди; - роялті; - вийграши та призи; - орендна плата;	Юридична особа, його обособлений підрозділ, фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності	Фізична особа – резидент (у тому числі суб'єкт підприємницької діяльності	Податковий агент – (юридична особа, його обособлений підрозділ, фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності), яка виплачує дохід	пп. “а” п.17.2, а також пп. 9.1.1, пп. 9.2.1, пп. 9.3.1, пп. 9.4.1, пп. 9.5.1, пп. 9.8.1
4.	Інші доходи з джерелом їх походження з України	Фізична особа (крім СПД)	Фізична особа (у тому числі СПД)	Фізична особа, яка отримує дохід	пп. “в” п.17.2
5.	Орендна плата	Фізична особа – орендар (крім СПД)	Фізична особа (орендодавець)	Фізична особа, яка отримує дохід (орендодавець)	Пп.9.1.4
6.	Дохід від продажу нерухомого або рухомого майна	Фізична особа яке купує майно	Фізична особа – продавець майна	Самі фізичні особи, які купують або продають, або (якщо податок не сплачено дол нотаріальної реєстрації)	П.11.3 і п.12.5

				податковий агент – нотаріус, юридична особа	
7.	Дохід від спадщини	Фізична особа – спадкодавець	Фізична особа – спадкоємець	Фізична особа, яка отримує дохід (спадкоємець)	пп. “в” п.17.2
8.	Іноземний дохід	Нерезидент – фізична або юридична особа	Фізична особа – резидент (у тому числі СПД)	Фізична особа, яка отримує дохід	пп. “в”
9.	Кошти цільової благодійної допомоги, що не використані протягом терміну, встановленого її умовами, але не більш 12 календарних місяців, що впливають за місяцем одержання такої допомоги і не повернуті добродійникові до закінчення терміну	Резиденти – юридично або фізичні особи	Фізична особа – резидент або нерезидент	Фізична особа, яка отримує допомогу	Пп.9.7 .5
10.	Доходи з джерелом їх походження з України, що зараховують на банківські рахунки	Фізична особа - нерезидент	Фізична особа – нерезидент	Податковий агент (банк - резидент)	Абз.1 пп.9.1 1.2
11.	Доходи з джерелом їх походження з України, що виплачують готівкою або у формі, відмінної від грошової	Фізична особа - нерезидент	Фізична особа – нерезидент	Фізична особа - нерезидент, яка отримує дохід	Абз.2 пп.9.1 1.2
12.	Інвестиційний дохід	Юридична або фізична особа які придбавають цінні папери (корпоративні права)	Фізична особа, що продає цінні папери (корпоративні права)	Фізична особа – продавець цінних паперів (корпоративних прав)	П.п.9. 6.1

6.10. Звітність за податком з доходів фізичних осіб

Річна декларація про майновий стан і доходи (податкова декларація) подається платником податку, який:

- зобов'язаний подавати таку декларацію згідно з нормами Закону з питань оподаткування фізичних осіб або інших законів;
- має право подати таку декларацію для отримання податкового кредиту.

Для цілей Закону з питань оподаткування фізичних осіб обов'язок платника податку з подання декларації вважається виконаним, якщо він отримував доходи виключно від

податкових агентів, зобов'язаних подавати звітність з цього податку у встановленому порядку.

Платники податку - резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати податковому органу декларацію не пізніше закінчення 60 календарного дня, що передує такому виїзду.

Декларація заповнюється платником податку самостійно або іншою особою, нотаріально уповноваженою таким платником податку здійснювати таке заповнення. У разі заповнення декларації іншою особою, така декларація має містити інформацію про таку іншу особу на рівні інформації про платника податку. Терміни подання звітності представлено в таблиці 6.20 [10].

Таблиця 6.20

Терміни подання звітності

Платники податку	Термін подання	Норма Закону про доходи
Фізичні особи: - які одержують доходи не від податкових агентів або не тільки від них; - одержують від податкових агентів оподатковуваний дохід (прибуток), що не підлягає обкладанню при його нарахуванні або виплаті; - які мають право на податковий кредит	До 1 квітня року, що настає за звітним	п.18.1 пп. 8.1.3, пп. «в» п. 19.1
Фізичні особи – резиденти, що виїжджають за кордон на постійне місце проживання	За 60 календарних днів до виїзду	п. 18.3
Податкові агенти – про виплачені доходи, у т.ч. благодійної допомоги	Протягом 40 календарних днів по закінченні звітного кварталу	П.п.19.2.
Податкові агенти (резиденти) – про нараховані дивіденди	Протягом 20 календарних днів після місяця виплати	пп. 9.3.3

Сума податкових зобов'язань, донарахована податковим органом, підлягає сплаті до відповідного бюджету у строки, встановлені законом.

Сума коштів, яка підлягає поверненню платнику податку, зараховується на його банківський рахунок, відкритий у будь-якому комерційному банку, або надсилається поштовим переказом на адресу, визначену у декларації, протягом 60 календарних днів від дня отримання такої декларації.

Форма декларації визначається центральним податковим органом та узгоджується з комітетом Верховної Ради України, відповідальним за проведення податкової політики, виходячи з таких умов:

- загальна частина декларації повинна мати спрощений вигляд та не містити відомостей про доходи або витрати, які отримує (несе) незначна кількість платників податку;
- декларація є єдиною для всіх законодавчо встановлених випадків її подання;
- розрахунки окремих видів доходів (витрат), які отримує (несе) незначна кількість платників податку, повинні міститися у додатках до декларації, які заповнюються виключно такими платниками податку за наявності таких доходів (витрат);
- декларація та додатки до неї повинні складатися з використанням загальнозживаної термінології державною мовою, а також містити детальні інструкції щодо їх заповнення;

- декларація та додатки до неї повинні містити інформацію, достатню для ідентифікації платника податку, а також для визначення суми його податкових зобов'язань або суми бюджетного відшкодування надміру сплачених податків, у тому числі при застосуванні права на податковий кредит.

Платники податку зобов'язані вести облік доходів і витрат у обсягах, достатніх для визначення суми загального річного оподатковуваного доходу, у разі коли такий платник податку зобов'язаний Законом з питань оподаткування фізичних осіб подавати декларацію або має право на таке подання з метою повернення надміру сплачених податків, у тому числі при застосуванні права на податковий кредит. Форми такого обліку та порядок його ведення визначаються центральним податковим органом за узгодженням з комітетом Верховної Ради України, відповідальним за проведення податкової політики:

- отримувати та зберігати протягом строку давності, встановленого законом, документи первинного обліку, на підставі яких формується податковий кредит платника податку;

- подавати декларацію за встановленою формою у визначені строки у випадках, коли згідно з нормами Закону з питань оподаткування фізичних осіб таке подання є обов'язковим;

- надавати особам, які згідно з Законом з питань оподаткування фізичних осіб визначені відповідальними за утримання (нарахування) та сплату податку до бюджету, документи на підтвердження прав платника податку, який отримує такі доходи, на застосування соціальних податкових пільг;

- у порядку, визначеному законом, допускати службових осіб податкового органу на територію або до приміщень, що використовуються платником цього податку для одержання доходів від здійснення підприємницької діяльності;

- у разі зміни отримання податкової соціальної пільги здійснювати заходи, передбачені Законом з питань оподаткування фізичних осіб;

- своєчасно сплачувати узгоджені суми податкових зобов'язань, а також суми штрафних (фінансових) санкцій, нарахованих податковим органом, та пеню, за винятком сум, що оскаржуються в адміністративному або судовому порядку.

Розмір штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм Закону з питань оподаткування фізичних осіб та підстави для їх застосування визначаються законом, що регулює такі питання, якщо інше не встановлене нормами Закону.

У разі, якщо норми інших законів чи інших законодавчих актів, що містять правила оподаткування доходів (прибутків) фізичних осіб, суперечать нормам Закону з питань оподаткування фізичних осіб, пріоритет мають норми Закону. До 1 січня 2005 року платники цього податку звільняються від сплати штрафних санкцій та пені (крім податкових агентів) за доходами, отриманими у 2004 році, але не звільняються від обов'язків своєчасної сплати податкових зобов'язань.

Тести

1. При нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати об'єкт оподаткування визначається як:
 - A. Сума такої заробітної плати, яка зменшена на суму збору до Пенсійного Фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які справляються з найманої особи;
 - B. нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного Фонду України або внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які справляються з найманої особи;
 - C. Сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного Фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

- D. Нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму податкової соціальної пільги, збору до Пенсійного Фонду України та внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які справляються з за рахунок доходу найманої особи.
2. При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами:
- A. При оподаткуванні доходу у вигляді суми знижки від ціни вартості товарів (робіт, послуг);
- B. При неоподатковуваному доході суми страхового відшкодування за договорами страхування майна;
- C. При оподаткуванні доходу набувача цільової благодійної допомоги, яка надана для проведення наукових досліджень та розробок;
- D. Оподатковуваного доходу, яке виникло при обміні одного рухомого майна на інше.
3. До складу загального місячного оподатковуваного доходу не включаються:
- A. Доходи від продажу об'єктів прав інтелектуальної (промислової) власності;
- B. Сума страхових виплат, страхових відшкодувань або викупних сум, отриманих платником податку за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, якщо вкладник, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримує інвалідність 1 групи;
- C. Кошти або майно, які отримують платники податку як подарунок;
- D. Оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів попередніх податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований податковим органом згідно із законом.
4. До складу загального місячного оподатковуваного доходу не включаються:
- A. Суми виплат кредитних спілок;
- B. Кошти або майно (немайнові активи), отримані платником податку як хабар;
- C. Сума, сплачена працедавцем на користь закладів освіти у рахунок компенсації вартості підготовки платника податку – найманої особи за профілем діяльності такого працедавця;
- D. Доходи, які становлять позитивну різницю між сумою внесених фізичною особою коштів до фонду фінансування будівництва та сумою коштів, виплачених такій особі з такого фонду.
5. До доходу внаслідок укладання договору дарування (в залежності від того, хто одержує подарунок) застосовуються ставки:
- A. 5%, 15%, 30%;
- B. 0%, 1%, 5%, 15%, 30%;
- C. 0%, 5%, 15%;
- D. 1%, 5%, 15%, 30%.
6. Податкові агенти (резиденти) подають до податкових органів звітність про нараховані дивіденди:
- A. До 1 квітня року, що настає за звітним роком;

- B. Протягом 40 календарних днів після місяця виплати дивідендів;
 - C. Протягом 20 календарних днів після місяця виплати дивідендів;
 - D. Протягом 60 календарних днів після місяця виплати дивідендів.
7. Податкова соціальна пільга відрізняється від податкового кредиту тим, що:
- A. Податкова соціальна пільга менша за розміром, ніж податковий кредит;
 - B. Податкова соціальна пільга це право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу в певних розмірах для тих осіб, які мають право на її отримання;
 - C. Податкова соціальна пільга і податковий кредит поняття тотожні;
 - D. Податковий кредит зменшує суму місячного доходу, а податкова соціальна пільга застосовується для осіб, які мають на неї право згідно чинного законодавства.
8. Згідно Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» термін “Дохід” означає:
- A. Кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку його працедавцем, якщо такий дохід не є заробітною платою чи виплатою, відшкодуванням чи компенсацією за цивільно-правовими угодами, укладеними з таким платником податку;
 - B. Сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахований на його користь, чи набутих незаконним шляхом протягом відповідного звітного податкового періоду з різних джерел як на території України, так і за її межами;
 - C. Будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню згідно з цим Законом, нарахований (виплачений) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду;
 - D. Надходження отримані громадянами в будь-якій формі та при будь-яких умовах, незалежно від джерела.
9. Фізична особа одержує у 2007 році спадщину від матері, що включає квартиру вартістю 200000 грн., автомобіль вартістю 50000 грн. та грошові кошти на депозитних рахунках у сумі 25000 грн. Податок зі спадщини складає:
- A. 13854 (грн.);
 - B. 0 (грн.);
 - C. 15750 (грн.);
 - D. 13750 (грн.).

Задачі

1. Розрахувати суму податкового кредиту за такими даними.
За 2006 рік громадянином крім отриманого доходу в розмірі 4032 грн. та зроблено наступні витрати:
- компенсація лікування пов’язаного з відновленням стану здоров’я – 750 грн.;
 - кошти передані до дитячого благодійного фонду в розмірі 350 грн.;
 - придбання автомобіля з наявністю підтверджуючих документів – 13250 грн.
 - витрати на лікування від тютюнової залежності – 1325 грн.
 - придбання побутової техніки з наявністю підтверджуючих документів – 636 грн.
 - придбання газового лічильника без наявності підтверджувальних документів – 450 грн.;
 - компенсація стоматологічного лікування – 795 грн.

- кошти перераховані на компенсацію навчання в навчальному закладі – 3180 грн.
2. Розрахувати суму податку на доходи з фізичних осіб за такими даними.
За місяць громадянином отримано доходи:
- за сумісництвом – 636 грн.
 - за місцем основної роботи – 435 грн.
 - виграш в лотереї грального клубу (казино) – 3450 грн.;
 - відсотки по банківським внескам – 412 грн.
- спадщина в матеріальному вигляді від членів сім'ї першого ступеню споріднення, яка оцінена в грошовому еквіваленті на суму – 30150 грн.
3. Розрахувати податок з доходів фізичних осіб.
ТОВ «Агрофірма «Ранок» орендує у громадянина для вирощування сільськогосподарських культур земельну ділянку площею 5,0 га та вартістю згідно із середньою грошовою оцінкою по області — 45 тис. грн.
Договором оренди передбачено річну суму орендної плати на рівні 3 % вартості ділянки.
4. Розрахувати податок з доходів фізичних осіб.
Засновниками ТОВ «ФТС» є три фізичні особи: А, В і С, які мають частки у статутному фонді відповідно 10 %, 40 % і 50 %. У березні 2007 року ТОВ нарахувало своїм засновникам дивіденди в загальній сумі 15 тис. грн., у тому числі: засновнику А – 1500 грн., В – 6000 грн., С – 7500 грн.
5. Розрахувати суму процентів, яку платник може включити до податкового кредиту у 2006 році.
Громадянин, якому виповнилося 20 років, уклав з банком 30.12.2005 р. кредитний договір строком на 7 років. Згідно з договором фізичній особі надається кредит у сумі 100000 грн. із виплатою відсотків за користування кредитом у розмірі 18%. У забезпечення зобов'язань за кредитом у заставу банку передається квартира, площа якої згідно з технічним паспортом становить 160м².
6. Розрахувати податок з доходів фізичних осіб.
Платник податку продає у жовтні 2007 року за 200000 грн. квартиру (площею 110м²), придбану за 140000 грн. Квартиру було придбано у 2003 році. Інші об'єкти нерухомого майна у 2007 році громадянин не продавав.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення податку на доходи з фізичних осіб.
2. В чому полягають принципи оподаткування доходів фізичних осіб?
3. Які критерії визначення платників податку на доходи з фізичних осіб?
4. Механізм обчислення податку з доходів фізичних осіб.
5. Як визначається об'єкт оподаткування при нарахуванні доходів у будь – яких не грошових формах?
6. Склад загального місячного оподаткованого доходу.
7. Які доходи не підлягають відображенню в річній податковій декларації?
8. Назвіть ставки податку з доходів фізичних осіб від виду доходу.
9. Як оподатковується заробітна плата податком з доходів фізичних осіб?
10. Як оподатковуються доходи отримані від надання нерухомого майна в оренду?
11. Як оподатковуються доходи отримані у вигляді процентів?