

АКТУАЛЬНИЙ КОМЕНТАР

Рекомендації щодо перевірок ДФС: ..... 6  
оновлення документа  
/Л.Львова/

АНАЛІТИКА

Бухгалтерський клопіт: ..... 8  
первинні документи з помилками  
/Д.Воят/

Директор у світлі нового Закону ..... 11  
/О.Кравчук/

Закон України ..... 16  
від 6 лютого 2018 року № 2275-VIII

Виправляємо помилки з ПДВ: ..... 17  
податковий кредит  
/О.Коружинець/

Частковий демонтаж ..... 20  
промислової будівлі:  
як відобразити в обліку  
/О.Золотухін/

Як обліковувати ремонт ..... 22  
орендованих електрокарів  
/О.Золотухін/

Звіт про суми податкових пільг: ..... 24  
чи обов'язковий для експедитора?  
/О.Баклан, О.Баклан/

Роз'яснення (ЗІР) ..... 24  
/звіт 1-ПП для експедитора/

Працівника звільнено ..... 29  
не з тим формулюванням: чи можна  
захиститись від свавілля роботодавця  
/М.Костенко/

Вертикальні узгоджені дії: ..... 33  
коли договір буде проблемним  
/Н.Сергійчук/

ЗАПИТАННЯ ТА ВІДПОВІДІ

Несуттєві недоліки ..... 37  
в первинних документах

Виготовлення та продаж ..... 38  
сумішей зі спецій:  
вимоги до діяльності

ІПК ДФС ..... К 40  
від 05.07.2018 р. № 2979/6/99-99-15-03-02-15/ІПК  
/особливості складання  
податкових накладних/

ІПК ГУ ДФС у Дніпропетровській області ..... К 43  
від 23.07.2018 р. № 3241/ІПК/04-36-12-01-16  
/ДФС: компенсація земельного податку  
оподатковується/

ІПК ДФС ..... 44  
від 25.07.2018 р. № 3256/6/99-99-15-03-02-15/ІПК  
/ДФС: всі складові орендної плати  
оподатковуються/

ІПК ДФС ..... К 45  
від 25.07.2018 р. № 3254/6/99-99-15-03-02-15/ІПК  
/ПДВ: придбання права  
на розірвання договору/

ІПК ДФС ..... К 46  
від 11.07.2018 р. № 3065/6/99-99-15-03-02-15/ІПК  
/ДФС: про анулювання реєстрації  
не повідомляємо/

ІПК ДФС ..... К 4  
від 01.07.2018 р. № 3066/6/99-99-15-03-02-15/ІПК  
/повторний РК міститиме парні рядки:  
«обнулюючий» та правильний/

ІПК ДФС ..... К 4  
від 23.07.2018 р. № 3234/6/99-99-15-02-02-15/ІПК  
/амортизація ОЗ, закріплених на праві  
господарського відання/

ІПК ДФС ..... К  
від 26.07.2018 р. № 3268/6/99-99-15-03-02-15/ІПК  
/ПДВ за операціями з ліквідації  
капітальних інвестицій/

ІПК ГУ ДФС у Сумській області ..... К  
від 24.04.2018 р. № 1847/ІПК/18-28-12-04-20  
/недоліки первинних документів:  
фіскальна позиція/

ПРИМІТКИ

К позначка, що вказує на наявність коментарю

З запит

# ЗВІТ ПРО СУМИ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ: ЧИ ОБОВ'ЯЗКОВИЙ ДЛЯ ЕКСПЕДИТОРА?

**Олег БАКЛАН**, д. ю. н., професор  
Київського університету імені Бориса Грінченка  
**Ольга БАКЛАН**, сертифікований  
бухгалтер-практик САР

**Т**ИМ СУБ'ЄКТАМ господарювання, які здійснюють операції, що оподатковуються за пільговими ставками, та не сплачують до бюджету суми податків та зборів, добре відомий Звіт про суми податкових пільг (далі — Звіт). В цій статті не тільки розглянуто коло суб'єктів, які повинні подавати такий звіт, правові підстави для його подання і порядок заповнення. В ній також проаналізовано ситуацію, коли такий звіт згідно з нормами чинного законодавства подавати не потрібно.

Приводом для написання цього матеріалу стала реальна історія адміністративного оскарження щодо права не подавати Звіт платником ПДВ — експедитором. Отже, розгляньмо, наскільки позиція скаржника мала законодавче підґрунтя. Продовження історії — у найближчих номерах журналу.

## Мета подання Звіту та суб'єкти, які повинні його надавати

Необхідність подання Звіту передбачена Порядком № 1233<sup>(1)</sup>. Відповідно до п.5 і 6 Порядку № 1233 органи ДФС забезпечують облік сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, готують зведену інформацію про суми податкових пільг та визначають обсяг втрати доходів бюджету внаслідок їх надання. Отже, метою подання зазначеного Звіту є **узагальнення інформації щодо втрат бюджету через застосування пільгових ставок суб'єктами господарювання**.

Тож які саме суб'єкти господарювання зобов'язані подавати Звіт? Згідно з п.1 та 2 Порядку це ті суб'єкти, які відповідно до ПКУ не сплачують податки та збори до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. Саме вони мають вести облік сум таких пільг та складати зазначений Звіт.

<sup>(1)</sup>Порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затверджений постановою КМУ від 27.12.2010 р. № 1233 (прим. ред.).

<sup>(2)</sup>Закон України від 01.07.2004 р. № 1955-IV «Про транспортно-експедиторську діяльність» (прим. ред.).

У цьому ж контексті зазначимо, що відповідно до п.8 Порядку № 1233 податкові пільги визначаються лише за операціями з постачання товарів, робіт (послуг), які є об'єктом оподаткування та, зокрема, оподатковуються за нульовою ставкою.

Отже, суб'єкти господарювання, які здійснюють операції, що відповідають трьом наведеному нижче умовам одночасно, повинні подавати Звіт, якщо:

- ◆ конкретна операція є об'єктом оподаткування;
- ◆ ця операція оподатковується за пільговою (зниженою) ставкою, відмінною від основної;
- ◆ через застосування пільгової ставки до цієї операції виникає сума несплачених до бюджету податків та зборів.

Далі звернемо увагу на особливості експедиторської діяльності та на прикладі розберемо, як заповнити Звіт.

## ТЕД та Звіт: приклади заповнення

Особливості транспортно-експедиторської діяльності регламентовано Законом № 1955<sup>(2)</sup>. Як випливає з його змісту, експедитор є **посередником** між клієнтом, який замовляє транспортно-експедиторські послуги, і третіми особами, яких він може залучити до виконання окремих робіт (послуг) за договором транспортно-експедитування. Також експедитор надає послуги, які пов'язані з перевезенням вантажу. Найчастіше виникають ситуації, коли експедитор є посередником між клієнтом і перевізником.

Доходом експедитора відповідно до ст.9 Закону № 1955 є плата експедитору (експедиторська винагорода) за належне виконання договору транспортно-експедитування, до якої **не входять** суми коштів, сплачені сторонніми організаціям для виконання таких договорів.

Всю суму коштів, отриманих експедитором від клієнта, слід чітко розподілити на:

- ◆ плату за послуги експедитора — саме вона і є доходом;
- ◆ оплату послуг (робіт) третіх осіб, з якими укладені окремі договори.

Враховуючи наведене, не вся сума, що надходить експедитору, є його власністю, а лише її частина. Відповідно і доходом є лише плата експедитору за експедиторське обслуговування.

Можливий також варіант, коли експедитор не▶

залучає до виконання (надання) робіт (послуг) третіх осіб, а виконує їх самостійно. Тобто суб'єкт господарювання одночасно надає і транспортно-експедиторські послуги, і послуги з перевезення вантажу. У цьому випадку вся сума, яка надійде від клієнта, буде його доходом.

Щодо оподаткування ПДВ зауважимо, що в УПК № 610<sup>(3)</sup> (відповідь на запитання 10) з посиланням на п.189.4 ст.189 ПКУ зазначено, що «при отриманні коштів від замовника чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, у експедитора виникає податкове зобов'язання з ПДВ на суму перевезення за ставкою 0 відсотків, якщо перевізник є резидентом — платником ПДВ, та на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг за ставкою 20 відсотків (якщо замовник послуг зареєстрований на території України як суб'єкт господарювання)».

Тобто експедитор повинен виписати податкову накладну за першою подією на всю суму коштів, яку отримує від клієнта, а не лише на свою винагороду. В цьому контексті хотілося б згадати, що, наприклад, базою оподаткування ПДВ у суб'єктів туристичної діяльності відповідно до ст.207 ПКУ є їх винагорода, а не вся сума коштів, яку вони отримують від клієнтів. У разі наявності подібного порядку оподаткування експедиторської діяльності, описаної у цій статті, проблеми взагалі б не існувало. Оскільки експедитори не формували б податкові накладні за транзитними послугами (зокрема, послугами з міжнародного перевезення) і, відповідно, не відображали їх у рядку 3 Декларації з ПДВ.

Для детального аналізу розглянемо два варіанти, за якими експедитор надає транспортно-експедиторські послуги, при цьому:

- ♦ залучає до виконання перевізника з міжнародного перевезення;
- ♦ виконує перевезення самостійно без залучення сторонніх організацій.

**ПРИКЛАД 1**

**Залучення міжнародного перевізника**

*Експедитор надає транспортно-експедиторські послуги при міжнародному перевезенні вантажу за маршрутом м.Запоріжжя (Україна) — м.Хард (Австрія) юридичній особі — резиденту України. Конкретний вид транспортно-експедиторських послуг буде визначено як забезпечення оптимального транспортного обслуговування та організація перевезення вантажу. До перевезення експедитор залучає сторонню організацію перевізника-резидента — платника ПДВ. Вартість послуг з міжнародного перевезення становить 46000 грн., вартість транспортно-експедиторських послуг — 2400 грн. (в тому числі ПДВ — 400 грн.).*

Нижче у табл.1 наведено деякі реквізити податкової накладної.

У правій верхній частині податкової накладної буде вказано загальну суму за податковою накладною — 48400 грн. і ПДВ — 400 грн.

В податковій накладній від перевізника буде заповнено лише рядок, в якому зазначено вартість послуг з міжнародного перевезення — 46000 грн. за ставкою 0%.

Для визначення суми несплачених до бюджету коштів у цій ситуації скористаймося алгоритмом розрахунку, наведеним у п.2, 3 ч.2 р.ІІ Порядку № 167<sup>(4)</sup>. Її визначають як різницю між обсягами операцій, оподатковуваних за нульовою ставкою (46000 грн.), та обсягами операцій з придбання товарів (послуг), які використані в операціях з постачання послуг, що оподатковуються за нульовою ставкою (46000 грн.).

Таблиця 1. Реквізити ПН при залученні перевізника

№ з/п	Номенклатура товарів/послуг продавця	Код послуги згідно з ДКПП	Кількість (об'єм, обсяг)	Одиниця виміру товару/послуги (код)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Код ставки
1	Послуги з міжнародного перевезення вантажу по маршруту: м.Запоріжжя (Україна) — м.Хард (Австрія)	49.41	1	послуга	46000,00	902
2	Транспортно-експедиторські послуги (експедиторська винагорода)	52.29	1	послуга	2000,00	20

<sup>(3)</sup>Узагальнююча податкова консультація щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності, затверджена наказом ДПС України від 06.07.2012 р. № 610 (прим. ред.).

<sup>(4)</sup>Порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затверджений наказом ДПАУ від 29.03.2011 р. № 167 (прим. ред.).

## АНАЛІТИКА

Жодних інших витрат з придбання товарів, робіт, послуг, крім витрат на придбання самої послуги з міжнародного перевезення, у цій ситуації здійснити неможливо. Оскільки експедитор у вказаній ситуації не надає цю послугу самостійно, а придбаває її за ту саму вартість, що й постачає клієнту.

В результаті розрахунку отримано нуль ((46000 грн. - 46000 грн.) × 20%).

Отже, в цій ситуації експедитор **не матиме несплачених до бюджету сум податку через застосування пільги! Відповідно, Звіт у такій ситуації подавати не потрібно** (п.2 Порядку № 1233).

### ПРИКЛАД 2

#### Перевезення здійснює експедитор

*Вартість послуг з міжнародного перевезення та транспортно-експедиторських послуг така, як і у попередньому варіанті. Експедитор і перевізник — один і той самий суб'єкт господарювання.*

Податкова накладна, яку сформує підприємство клієнту, матиме такий самий вигляд, як і у попередньому варіанті (див. фрагмент 1), тобто експедитор у цьому випадку також матиме право на застосування пільгової ставки 0%, але лише до вартості послуг з міжнародного перевезення, відповідно, транспортно-експедиторські послуги оподатковуватимуться ПДВ за ставкою 20% (див. запитання 7 УПК № 610).

У цьому випадку експедитор не матиме отриманої від перевізника за нульовою ставкою податкової накладної. Отже, він здійснить певні витрати для надання послуги з міжнародного перевезення та експедиторських послуг.

Розрахуємо суму несплачених коштів до бюджету через застосування пільгової ставки відповідно до тієї самої формули, що й у прикладі 1, згідно з п.3 ч.2 р.ІІ Порядку № 167.

Як і у першому варіанті, обсяг постачання за нульовою ставкою становитиме 46000 грн.

Складніше визначитися з показником обсягу придбання, адже він повинен включати всі суми з придбання товарів, послуг, які використані в операціях з постачання послуг з міжнародного перевезення. Найімовірніше йдеться про ті товари й послуги, які включатимуться до собівартості послуг з міжнародного перевезення (наприклад, придбання пально-мастильних матеріалів, оренда автомобілів, які використовуються для перевезення вантажів, придбання запчастин тощо). Докладніше про особливості визначення цього показника йтиметься далі.

Додамо умову, що сума таких витрат на придбання склала 32000 грн.

Сума несплачених коштів через застосування податкових пільг у розглянутому прикладі становитиме 2800 грн. ((46000 грн. - 32000 грн.) × 20%).

Нижче наведено фрагмент заповнення Звіту для умов прикладу 2 (див. зразок).

## ЗРАЗОК

### Звіт про суми податкових пільг

<...>

Код податку, збору	Найменування податку, збору	Код пільги згідно з довідником пільг	Найменування податкової пільги	Сума податкових пільг, гривень		Строк користування податковими пільгами у звітному періоді		Сума податкових пільг, що використана за цільовим призначенням, гривень	
				Усього	у тому числі з державного бюджету	дата початку	дата закінчення	Усього	у тому числі з державного бюджету
14060100	Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів, робіт (послуг)	14060400	За нульовою ставкою оподатковуються операції з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом	2800	2800	01.01.2018	31.03.2018	—	—

І в першому, і в другому прикладі фактично є операції з постачання послуг щодо міжнародного перевезення і, відповідно, виписані податкові накладні за нульовою ставкою. Але в першому прикладі відсутня сума несплачених коштів, наявність якої є обов'язковою умовою для подання Звіту, а в другому вона є. Тому в першому варіанті, на наш погляд, не потрібно заповнювати Звіт, а в другому його подання є обов'язковим.

І нарешті, у разі подання суб'єктом господарювання Звіту до контролюючих органів у першому випадку, числові значення в ньому будуть відсутні. Відповідно до п.49.2 ст.49 ПКУ платники податку повинні подавати податкові декларації (а саме податковою декларацією з 1 січня 2017 року є зазначений Звіт) у разі наявності показників, які підлягають декларуванню. Показники у цьому Звіті відсутні, а отже, підстав для його подання немає. Адже, як зазначено на початку статті, мета подання Звіту — це узагальнення інформації щодо втрат бюджету через застосування пільгових ставок суб'єктами господарювання. Немає втрат бюджету — для чого подавати Звіт?

### Позиція податківців

На жаль, органи ДФС мають іншу думку з цього питання. Зокрема, у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР), категорія 101.26 (див. далі «Для довідки»), на запитання, чи подається Звіт експедитором, що придбаває послуги з міжнародного перевезення для замовника із залученням перевізника-резидента — платника ПДВ, вони відповідають, що такий Звіт подавати потрібно. Оскільки, на їх думку, самий лише факт здійснення операцій за пільговою ставкою 0% є підставою для його подання.

До речі, у цьому роз'ясненні немає відповіді на головне запитання: як, власне, експедитору отримати суму несплачених коштів до бюджету через застосування пільгової ставки? Адже суми постачання і придбання послуг з міжнародного перевезення будуть однаковими у експедитора — оскільки він не формує собівартості за цими послугами, вони проходять через нього транзитом. Відповідно й різниця між вартістю постачання та придбання послуг з міжнародного перевезення дорівнюватиме нулю.

Деякі регіональні органи ДФС вважають, що за умови, коли експедитор самостійно не надає послуги з міжнародних перевезень, а залучає до них інших осіб, застосування 0% став-

ки не впливає на розрахунки з бюджетом експедитора та не тягне за собою втрат бюджету. Зокрема, такий висновок зроблено у консультації, яку розміщено на офіційному сайті ДФС<sup>(6)</sup>, із посиланням на нормативні документи та УПК № 610.

### Проблематика окремих показників Звіту

Інформація буде неповною, якщо не вказати на проблему, яку маємо при заповненні цього Звіту. Йдеться про визначення показника обсягу придбання. Як зазначено у п.3 ч.2 р.11 Порядку № 167, це «обсяги операцій з придбання товарів (послуг), які використані в операціях з експорту товарів (супутніх послуг) та/або в операціях з постачання товарів (послуг) на митній території України, які оподатковуються за нульовою ставкою». В Прикладі 2 ми умовно визначили його на рівні 32000 грн.

Звернімося знову ж таки до ЗІР. В ньому в категорії 101.26 є запитання «чи може бути визначене від'ємне значення суми пільги з ПДВ при заповненні Звіту про суми податкових пільг». Відповідаючи на нього, податківці, посилаючись на **правильне застосування алгоритму розрахунку суми ПДВ**, не сплаченої платником до державного бюджету, доходять висновку, що **від'ємне значення при такому розрахунку виникати не повинно**.

Аргументують свою відповідь вони тим, що «не внесені платниками до державного бюджету суми ПДВ через застосування податкових пільг розраховуються шляхом визначення обсягів операцій з постачання товарів (послуг), оподаткування яких відбулося з урахуванням пільгових режимів, зменшених на обсяг операцій з придбання товарів (послуг), які використані в цих пільгових операціях, незалежно від звітного податкового періоду їх придбання».

Щодо ситуації, яку розглянуто в прикладі 2. Якщо суб'єкт господарювання є перевізником або експедитором, який надає послуги з перевезення самостійно, він сам формує собівартість цих послуг і включає до неї товари та послуги, як придбані як у звітному періоді, так і у попередніх періодах. Отже, обсяг придбання у ситуації, коли експедитор є безпосереднім надавачем пільгових послуг, визначається на рівні собівартості звітного періоду.

Також додамо, що для деяких суб'єктів господарювання нормативно не врегульовано порядок надання та складання Звіту про суми податкових пільг.

Насамкінець стосовно заповнення зазначеного Звіту тими суб'єктами господарювання, які ▶

<sup>(6)</sup>Див.: <http://dp.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-diya-yuridichnih-osib/print-68940.html> (прим. авт.).

користуються пільговою ставкою 7% при поставці лікарських засобів. І дотепер у Порядку № 167 відсутній алгоритм розрахунку несплачених коштів до бюджету через застосування вказаної пільгової ставки. Хоча у зазначеному ЗІР у категорії 101.26 наведено такий алгоритм із посиланням на Порядок. Вже більше року, як пільгу для сільгоспвиробників, передбачену ст.209 ПКУ, скасовано. А в Порядку № 167 й досі розписано алгоритм розрахунку суми несплачених коштів до бюджету через застосування пільги, якої наразі немає, що також потребує відповідного нормативного врегулювання.

Аналізуючи все наведене вище, варто зазначити, що і Порядок № 1233, і Порядок № 167

суттєво застаріли й не дають чіткого алгоритму розрахунку сум несплачених до бюджету коштів через застосування пільгових ставок у багатьох ситуаціях. Зокрема, у ситуаціях, коли такі пільгові операції є транзитними, як у випадку з експедиторами. А в деяких випадках вказано ті пільги, які вже скасовано. Це, в свою чергу, є підставою для їх неоднозначного трактування. Чим, власне, вдало користуються податківці, притягуючи до відповідальності платників податків за неподання зазначеного Звіту, навіть у тих випадках (приклад 1), коли очевидно, що у ньому взагалі будуть відсутні числові показники. В чому сенс подання таких пустих звітів — запитання риторичне.

## ДЛЯ ДОВІДКИ

### Державна фіскальна служба України

Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (ЗІР)

Категорія 101.26

### Звіт 1-ПП для експедитора

**Чи подається Звіт про суми податкових пільг з ПДВ експедитором, що придбаває послуги з міжнародного перевезення для замовника із залученням перевізника — резидента платника ПДВ, та який порядок його заповнення?**

<...> Узагальнюючою податковою консультацією щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності, затвердженою наказом ДПС України від 06.07.2012 р. № 610 (далі — Наказ № 610), визначено, що базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення, за умови, що перевізник є платником ПДВ.

Згідно з Наказом № 610 у випадку залучення експедитором до міжнародного перевезення вантажів перевізників чи інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, нульова ставка, визначена пп.«а» пп.195.1.3 ст.195 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами та доповненнями (далі — ПКУ), застосовується саме такими перевізниками чи іншими учасниками транспортно-експедиторської діяльності.

<...> Згідно з п.2 Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1233 (далі — Порядок № 1233), суб'єкт господарювання, що не сплачує податки та збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, веде облік сум таких пільг та складає звіт про суми податкових пільг (далі — звіт) за формою згідно з додатком.

Пунктом 4 розд.I Порядку визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затвердженого наказом ДПА України від 29.03.2011 р. № 167, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.04.2011 р. за № 483/19221 (далі — Порядок № 167), визначено, що суми ПДВ, не сплачені платником до державного бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, розраховуються залежно від особливостей оподаткування.

Відповідно до п.8 Порядку № 1233 податкові пільги визначаються за операціями з постачання товарів та/або послуг, що є об'єктами обкладення податком на додану вартість і відповідно до ПКУ та міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України, звільнені від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою.

Отже, експедитор-резидент, який придбаває послуги з міжнародного перевезення для замовника із залученням перевізника — резидента платника ПДВ, повинен подати Звіт про суми податкових пільг з ПДВ, в якому розрахунок не внесених до державного бюджету сум ПДВ через застосування нульової ставки здійснюється за алгоритмом, визначеним пп.3 п.2 розд.II Порядку № 167.