



УДК 336.226.11

JEL Classification: H22, H32

Хиль Л. П., Бондаренко Л. Ф.

Кременчуцький льотний коледж Національного авіаційного університету

ОБ'ЄДНАННЯ ЗВІТНОСТІ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

У статті узагальнено досвід країн ЄС з формування та подання звітності з індивідуального прибуткового податку та соціальних внесків, проаналізовано законодавство України щодо обліку податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску.

***Ключові слова:** податок з доходів фізичних осіб, єдиний соціальний внесок, звітність, податкова звітність.*



Khil L., Bondarenko L.

Kremenchug Flight College of the National Aviation University

CONSOLIDATION OF REPORTING FROM THE INCOME OF PHYSICAL PERSONS AND A UNIFIED SOCIAL CONTRIBUTION

The article summarizes the experience of the EU countries in the formation and submission of reports on individual income tax and social contributions, analyzes the legislation of Ukraine on accounting for personal income tax and unified social contribution.

Keywords: *personal income tax, unified social contribution, reporting, tax reporting.*

ВСТУП

Актуальними питаннями реформування системи адміністрування податків є об'єднання звітності, зменшення кількості її форм та оптимізація інформаційного наповнення звітних документів. Особливо гостро ці питання стоять щодо звітності з податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ). Зараз звітність подається окремо за кожним із зазначених обов'язкових платежів. По ПДФО форма № 1 ДФ не викликає особливих нарікань при заповненні, але не дає повної картини щодо помісячного доходу, оскільки заповнюється підсумком, за квартал, а звітність з ЄСВ є надто громіздкою та незручною для заповнення. Отже, актуальним є завершення процесу уніфікації і створення якісного продукту з урахуванням досвіду європейських країн для спрощення обліку й контролю.

Означена проблема не була предметом дослідження у фаховій літературі. Питаннями розробки об'єднаних форм звітності з ПДФО і ЄСВ займалися лише фахівці-практики.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є вивчення нормативної бази щодо обліку ПДФО і ЄСВ, узагальнення досвіду складання звітності з аналогічних податків у країнах ЄС та розгляд можливостей імплементації досвіду інших країн при об'єднанні даних форм на території України.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Міністерство доходів і зборів України планує впровадити єдину звітність з податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та єдиного соціального внеску (ЄСВ). Об'єднання звітності – це черговий крок у рамках реформи адміністрування ЄСВ, яка розпочалася із передачею у 2013 році цієї функції від Пенсійного фонду до Міністерства доходів і зборів України.



Для вивчення досвіду формування та подання звітності з індивідуального прибуткового податку і страхових внесків вибрано країни з групи ЄС-11 (Латвія, Естонія, Польща, Угорщина) та ЄС-15 (Фінляндія, Швеція, Італія, Великобританія, Франція, Німеччина). Цей вибір обумовлений такими факторами:

1) країни з групи ЄС-11 – це постсоціалістичні та пострадянські країни, до яких належить і Україна. Вони мали певною мірою подібні умови на момент вступу в ЄС, що мають місце в Україні зараз (не звертаючи уваги на певні спільні умови, слід відзначити різну ментальність і податкову культуру платників податків у зазначених країнах, що не може не впливати на процеси адміністрування податків, зокрема звітування з ПДФО та ЄСВ);

2) країни з групи ЄС-15 різняться як за рівнем економічного розвитку, так і за рівнем ментальності та податкової культури. Крім того, вони базуються на різних економічних моделях:

– Німеччина, Франція – це економічно розвинуті країни з корпоративною моделлю економіки;

– Великобританія – економічно розвинута країна з ліберальною моделлю економіки;

– Фінляндія, Швеція – економічно розвинуті країни із соціальною моделлю економіки;

– Італія – країна Європейського Союзу з групи PIGS із середземноморською економічною моделлю.

Узагальнюючи досвід зазначених країн світу з формування звітності за індивідуальним прибутковим податком та соціальними внесками, зроблено такі висновки:

1. Усі досліджені форми звітності містять різну кількість показників та відомостей і мають різний дизайн. Попри цей факт, в усіх формах звітності проглядається єдина структура, яка охоплює три основні частини, а саме вступну, основну і заключну. У вступній частині в усіх формах звітності наводяться ідентифікаційні та реєстраційні відомості про платника, в основній зазначаються суми нарахованих доходів та утриманих податків і внесків, а в заключній – відомості про відповідальну особу, яка підтверджує достовірність даних, та її підпис. Подібну структуру мають чинні форми звітності з ПДФО та ЄСВ в Україні, що уможливорює їхню конвергенцію з формами звітності країн Європейського Союзу.

2. У проаналізованих країнах звіт про утриманий і сплачений індивідуальний прибутковий податок та соціальні страхові внески подається і роботодавцем за своїми найманими працівниками і окремо кожним платником у кінці року. Це створює інформаційну базу для контролю за правильністю нарахування зазначених платежів, а також впливає на платіжну дисципліну платників. Доступ фіскальних органів у означених країнах до банківської інформації про суми коштів на



рахунках громадян підсилює мотивацію дотримуватись податкового законодавства.

3. Форми звітності з великою кількістю показників у паперовому варіанті ускладнюють їхнє сприйняття з позицій заповнення, проте електронна форма звітування спрощує цей процес, оскільки інформація подається невеликими порціями, послідовно, частина якої автоматично заповнюється з форм чи додатків до основних форм звітності. Високий ступінь автоматизації процедур з реєстрації роботодавців і найманих працівників у фіскальних органах, що передують звітуванню, створює базу для накопичення та оброблення інформації про виплаті доходів й утримані суми податків та внесків.

4. Змістове наповнення форм звітності з індивідуального прибуткового податку та соціальних внесків не залежить від економічної моделі країни (соціальна, корпоративна, ліберальна). Послідовність відображення даних у формах звітності є різною, проте загалом вона демонструє особливості оподаткування, які мають місце у відповідній країні. Проте форми містять лише показники про нарахований дохід, вирахування з нього та суми індивідуального прибуткового податку і соціального внеску, фактично немає жодних показників (за винятком кількох країн, де у формах зазначаються рік народження та стаж роботи), які стосуються майбутнього пенсійного забезпечення.

5. Форми звітності у більшості з досліджених країн є складнішими за своїм змістовним наповненням, ніж в Україні, отже, під час розроблення уніфікованої форми необхідні відповідні обґрунтування щодо доцільності використання досвіду інших країн.

6. Звітність формується на базі звітного періоду, що дорівнює одному місяцю, але по закінченню звітного року подаються річні декларації та звіти як окремими громадянами, так і роботодавцями, а також здійснюються остаточні розрахунки.

7. В досліджених країнах існують різні підходи до формування звітності з огляду на об'єднання різних видів нарахувань на зарплату. Подається звітність як окремо за кожним податком і збором, так і уніфіковано, де всі види платежів представлені разом [0].

Уніфікація звітності з ПДФО та ЄСВ передбачає передусім пошук однакових або подібних компонентів у процесах адміністрування зазначених видів обов'язкових платежів.

І для платників ПДФО, і для платників ЄСВ процес, пов'язаний зі сплатою цих платежів, починається з постановки на облік у відповідних державних органах; потім платники здійснюють операції, які мають податкові наслідки, тобто виникають об'єкти для нарахування ПДФО і ЄСВ; далі відбуваються процедури обчислення і сплати платежів; завершальним етапом є формування та складання звітності, яка подається до органів контролю. Останні, у свою чергу,



ведуть облік платників і надходжень і здійснюють контроль за виконанням обов'язку зі сплати ПДФО та ЄСВ з боку платників. Отже, платники ПДФО і ЄСВ виконують однакові процедури, пов'язані зі справлянням та адмініструванням цих двох платежів. Цей висновок є важливим з огляду на пошук шляхів уніфікації звітності.

Платники ПДФО визначаються Податковим кодексом України [0], а платники ЄСВ – Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [0]. Аналіз законодавства, показав, що у більшості випадків один і той же суб'єкт сплачує і ПДФО, і ЄСВ, являючись відповідно податковим агентом (під час сплати ПДФО) і безпосереднім платником (під час сплати ЄСВ). При цьому реальні платники ПДФО (фізичні особи) є одночасно особами, що підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню.

Попри те, що податкові агенти та платники ПДФО, з одного боку, та платники ЄСВ – з іншого, фактично є однією особою, їхній облік ведеться окремо.

Державний реєстратор передає дані з реєстраційної картки юридичної або фізичної особи до Міністерства доходів і зборів України та Пенсійного фонду одночасно. Таке дублювання явно є недоцільним. Уповноваженим адмініструвати ЄСВ є Міністерство доходів і зборів України, воно має проводити перевірки стану розрахунків, зокрема під час процедури припинення діяльності, а проведення таких перевірок з боку Пенсійного фонду є недоцільним. У Міністерстві доходів і зборів України ведеться Державний реєстр фізичних осіб-платників податків (ДРФО), які і є застрахованими особами. Завдання уніфікації звітності з ПДФО і ЄСВ ставить питання, чи можливо об'єднати ці бази даних. Порівнявши зміст інформаційних баз ДРФО та Реєстру застрахованих осіб, робимо висновок, що вони містять однакову інформацію, яка може служити основою для об'єднання. Разом з цим ДРФО містить інформацію як про об'єкти оподаткування ПДФО і ЄСВ, так і про об'єкти, що оподатковуються лише ПДФО, а інформаційна база Реєстру застрахованих осіб включає дані, які необхідні для нарахування пенсій. Ідентичність осіб, що сплачують ПДФО та ЄСВ, є необхідною, але недостатньою умовою для уніфікації форм звітності.

Наступне суттєве питання у цьому контексті – це дослідження об'єктів і баз нарахування ПДФО і ЄСВ.

Так само як і платники, об'єкт та база нарахування ПДФО та ЄСВ регламентуються різними законодавчими актами. При цьому суттєво відмінними є підходи до ідентифікації та структуризації елементів, що формують зміст об'єкта і бази оподаткування.

Зіставлення видів виплат, що підлягають і не підлягають оподаткуванню ПДФО та ЄСВ, дає підстави для таких висновків:



1. База нарахування ПДФО і ЄСВ збігається у частині заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами та доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності. Отже, констатуємо факт про наявність спільної платформи для уніфікації звітності з ПДФО і ЄСВ.

2. База нарахування ЄСВ має обмеження. Ми вважаємо, що цей факт не завадить уніфікації звітності, оскільки не змінює співвідношення баз нарахування ПДФО і ЄСВ як відповідно цілого і його частини.

3. Наявність видів виплат, що оподатковуються ПДФО, проте не є базою нарахування ЄСВ і навпаки, свідчить про те, що особа водночас може бути податковим агентом і платником ЄСВ за ідентичними базами нарахування зазначених платежів і податковим агентом щодо ПДФО або платником ЄСВ відносно інших операцій з виплати доходів, за якими бази нарахування ПДФО і ЄСВ не збігаються. Наприклад, банк буде і податковим агентом щодо ПДФО, і платником ЄСВ відносно заробітної плати, виплаченої найманим працівникам, і тільки податковим агентом стосовно нарахування, утримання і сплати ПДФО з процентних доходів клієнтів банку. Цю особливість необхідно буде врахувати при розробці уніфікованої форми звітності. Однак проти численний перелік видів доходів, які не збігаються як бази нарахування ПДФО і ЄСВ, їхня виплата стосується або окремих категорій платників, або має непостійний характер. Отже, ці розбіжності, на нашу думку, не будуть суттєвою перешкодою у процесі уніфікації звітності.

Міністерство фінансів України на офіційному сайті оприлюднило проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб» [0]. Метою законопроекту є запровадження нової об'єднаної звітності з ПДФО, військового збору та ЄСВ, яка є більш уніфікованою з єдиним встановленим терміном подання для місячного звітного періоду.

Основними цілями прийняття зазначеного законопроекту є:

1) спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи органів контролю шляхом створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності;

2) спрощення подання звітності з єдиного внеску:

– для фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, зокрема передбачено, що відомості про нарахування, обчислення і сплату єдиного внеску з доходів від підприємницької діяльності або провадження незалежної професійної діяльності подаються у складі річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації);



– для фізичних осіб – платників єдиного податку передбачено подання звітності з єдиного внеску у складі податкової декларації платника єдиного податку;

3) зменшення паперового документообігу та припинення виконання банківськими установами невластивих їм функцій.

Таким чином, якщо відбудеться внесення записів про нарахування ПДФО до звітності зі сплати ЄСВ, то ймовірніше відбудуться зміни у Відомостях про нарахування заробітної плати (доходу) платниками податків/застрахованими особами (рис. 1).

Відомості про нарахування заробітної плати (доходу) платникам податків/застрахованими особами

1. Код за ЄДРПОУ/реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта* 2. Код органу Міністерства доходів і зборів, де перебуває на обліку юридична особа за місцемнаходженням підприємству, за який подається порція

3. Звітний місяць рік 4. Тип звітності (звітна нова уточнююча) 5. Порція

№ з/п	7. Група мазаників (1-так, 0-ні)	8. Індивідуальний ідентифікаційний номер (ІПН)	9. Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта*	11. Код типу нарачування***	13. Кількість календарних днів нарачування за період звітності	14. Кількість календарних днів без збереження зарплати****	15. Кількість днів перебування у трудовій/ПІП відносинх протягом звітного місяця	16. Дані про період утримання доходу протягом звітного місяця	17. Загальна сума нарахованого доходу	18. Загальна сума виплаченого доходу (усього з початку звітного місяця)	19. Ознака доходу	20. Ознака подат. соц. пільги	21. Загальна сума утриманого податку		22. Загальна сума перерахованого податку		23. Сума нарахованої заробітної плати / доходу у межах максимальної встановленої на мес нараховується єдиний внесок		24. Сума єдиного внеску за звітний місяць (із заробітної плати / доходу)		25. Оцінка наявності ознак звільнення (1-так, 0-ні)	26. Оцінка наявності ознак звільнення у (1-так, 0-ні)	27. Оцінка наявності ознак звільнення (1-так, 0-ні)			
													грн	кон.	грн	кон.	грн	кон.	грн	кон.				грн	кон.	
1																										
2																										
Разом за аркушем документів																										
Разом за аркушем документів																										

29. Кількість рядків 30. Кількість заповнених рядків на аркуші 31. Кількість фізичних осіб 32. Кількість аркушів

33. Дата формування: 34. Заборгованість з перерахування податку

35. Керівник або самозайанта (реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта*) (підпис) (прізвище та ініціали)

36. Головний бухгалтер (реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта*) (підпис) (прізвище та ініціали)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності " " 20__ року

Службова особа органу державної податкової служби (підпис, ініціали, прізвище)

Рисунок 1 – Ймовірні зміни у «Відомостях про нарахування заробітної плати (доходу) платниками податків/застрахованими особами»

Джерело: [5]

ВИСНОВКИ

Таким чином, за структурою та змістом інформації форми звітності з ПДФО і ЄСВ, що подаються в Україні, є подібними до форм звітності в країнах ЄС, але різняться за логікою розміщення даних звітності.

Нововведення додадуть роботи бухгалтерам шляхом заповнення додаткових стовпців звітності, але дадуть максимальну повну картину органам контролю. Оскільки за податковий місяць буде чітко видно, скільки нараховано заробітної плати, чи є ознака неповного робочого часу, чи дотримано вимогу нарахування заробітної плати не менше мінімальної, скільки утримано ПДФО. Виходячи з викладеного вище, логічним буде облік платників ПДФО та ЄСВ вести тільки в Міністерстві доходів та зборів України зі створенням Єдиної бази даних платників, з визначенням показників і відомостей, до яких мають доступ відповідні органи контролю та органи соціального



страхування. Це дослідження не є вичерпним, існують перспективи його продовження і вивчення недослідженого досвіду інших країн світу.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Закон України. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб [Електронний ресурс] : Закон України. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Тимченко О. М., Сибірянська Ю. В. Уніфікована звітність з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску: застосування досвіду країн ЄС в Україні [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://economyandsociety.in.ua>.

Дата надходження до редакції – 05.04.2018 р.