

65.052.36

Т 33

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОВОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОВОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

Київ • Алерта • 2014

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 20 листопада 2014 року)*

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, завідувач кафедри податкової та митної справи Національного університету державної податкової служби України;

В. В. Немченко – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

В. І. Проніна – виконавчий директор Громадської організації «Асоціація податкових радників»;

С. А. Рогозний – сертифікований аудитор, менеджер з аудиту міжнародної аудиторської компанії ТОВ «БДО».

Автори:

Павлова І. М. (3.3), **Серебрянський Д. М.** (2.2, 3.1), **Смірнова О. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.1, 1.2, 2.1, 3.2, 3.3), **Стадник М. В.** (1.2, 2.1, 2.2, 3.2), **Тарангул Л. Л.** (3.1).

Т33

Теорія і практика визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні: обліковий аспект: монографія / [Павлова І. М., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Тарангул Л. Л.]; за заг. ред. О. М. Смірнкової. – К.: Алерта, 2014. – 502 с.

ISBN 978-617-566-319-6

Досліджено генезис підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, у т. ч. сучасну проблематику організаційного та методологічного протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку – Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP). Систематизовано та проаналізовано теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні у розрізі діючих форм, а також проведено порівняльну характеристику вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати. Особливу увагу приділено податку на прибуток підприємств в Україні у частині облікового забезпечення, зокрема: змінам у податковій звітності, починаючи із 1997 р., нюансам звітного податкового періоду і сплати авансових внесків для різних категорій платників, аналізу структури та змісту чинної декларації з додатками у проєкції на актуальні проблеми. Оцінено фінансове значення податку та обґрунтовано доцільність концептуальних змін в алгоритмі визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, а також для широкого загалу читачів, які мають інтерес до питань теорії і практики обліку фінансових результатів діяльності підприємства у площині бухгалтерії та для цілей оподаткування.

УДК 336.226.12:657.1

ББК 65.052.2

ISBN 978-617-566-319-6

© НДІ фінансового права, 2014.

© Видавництво «Алерта», 2014.

STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

THEORY AND PRACTICE OF DETERMINATION OF TAXABLE CORPORATE INCOME IN UKRAINE: ACCOUNTING ASPECT

Monograph

Kyiv • Alerta • 2014

Зміст

ВСТУП	6
--------------------	---

РОЗДІЛ І

ГЕНЕЗИС ПІДХОДІВ ДО ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному сприйнятті	10
1.2. Еволюція та проблематика впровадження глобальної системи бухгалтерського обліку	29

РОЗДІЛ ІІ

АНАЛІЗ ВИМОГ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ПЛОЩИНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Систематизація теоретичних та методичних основ складання фінансової звітності в Україні	55
2.2. Порівняльна характеристика вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати	90

РОЗДІЛ ІІІ

ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРЕДУМОВИ ДЛЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗМІН

3.1. Облікове забезпечення та фіскальне значення податку на прибуток підприємств	111
3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку на прибуток підприємств	131
3.3. Напрями реформування алгоритму визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні	170

ВИСНОВКИ	196
-----------------------	-----

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	206
---	-----

ДОДАТКИ	222
----------------------	-----

CONTENTS

INTRODUCTION.....	6
-------------------	---

CHAPTER I

GENESIS OF APPROACHES TO ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

1.1. Establishment and current content of accounting	10
1.2. Evolution and implementation issues of International Financial Reporting Standards	29

CHAPTER II

ANALYSIS OF REQUIREMENTS FOR INFORMATION PROVISION ABOUT CORPORATE FINANCIAL PERFORMANCE IN THE ACCOUNTING FIELD

2.1. Systematics of theoretical and methodological basis of financial reporting in Ukraine	55
2.2. Comparative description of national and foreign structures of Balance sheet and Income statement	90

CHAPTER III

CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE: CURRENT STATUS AND PRECONDITIONS FOR CONCEPTUAL CHANGES

3.1. Accounting and fiscal importance of corporate income tax	111
3.2. Analysis of the content and preparation of tax return of corporate income tax	131
3.3. New approaches to the determination of taxable corporate income in Ukraine	170

CONCLUSIONS	196
-------------------	-----

APPENDICES	206
------------------	-----

REFERENCES	222
------------------	-----

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

або ПДВ». Це пояснюється тим, що при розрахунку сумарної податкової ставки в рейтингу не враховується значення ПДВ, оскільки його навантаження перекладається здебільшого на кінцевих споживачів¹⁷⁵. Усереднена ставка податку на прибуток в Україні і так достатньо низька, і за вирахуванням усіх амортизаційних та інших відрахувань у середньому компанія витрачає лише близько 11% свого прибутку на виплату відповідного податку. Це означає, що конкуренція стає все жорсткішою, а перед Україною стоїть безліч питань, які потрібно вирішити для покращення своїх результативних показників¹⁷⁶.

Проте суть не в рейтингах, а у реальній необхідності реформ для покращення інвестиційної привабливості країни та забезпечення її прискореного розвитку, чого одногосно вимагають як фінансові донори України, так і представники бізнес-спільноти. У контексті дослідження, на нашу думку, враховуючи обмежені часові рамки та нестачу державних фінансових ресурсів, у короткостроковій перспективі зміни доцільно розпочинати саме з підвищення ефективності адміністрування податку на прибуток підприємств за рахунок гармонізації податкового та бухгалтерського обліку. Ці дії здатні оперативно дати потужний позитивний ефект, ураховуючи певну складність і наявну проблематику визначення оподатковуваного прибутку відповідно до чинних норм Розділу III ПКУ та його відображення у розрізі складових у декларації. Підтвердимо цю тезу у наступному підпункті.

3.2. АНАЛІЗ ЗМІСТУ ТА ПОРЯДКУ СКЛАДАННЯ ЧИННОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Ведення обліку розрахунків підприємства з бюджетом викликає потребу у правильному та своєчасному документальному оформленні всіх операцій, пов'язаних з нарахуванням податків.

¹⁷⁵ Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серсбрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серсбрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с. – С. 100–101.

¹⁷⁶ Doing Business 2014 // World Bank [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-reports/English/DB14-Full-Report.pdf>

Податок на прибуток підприємств є невід’ємною складовою сучасної податкової системи, а методологія формування та обліку фінансового результату за звітний період з метою оподаткування є одним з індикаторів стану її розвитку¹⁷⁷.

У пп. 44.2 ст. 44 ПКУ зазначено, що для обрахунку об’єкта оподаткування платник податку на прибуток підприємства використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат, які визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів та здійснення витрат. Обов’язковість складання і зберігання таких документів передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку та нормами Розділу II ПКУ. У зв’язку з цим виникає необхідність у накопиченні даних про доходи та витрати з метою оподаткування податком на прибуток, використовуючи дані бухгалтерського обліку.

Кінцевим етапом такого обліково-податкового процесу щодо сплати податку на прибуток є складання податкової декларації за базовий звітний (податковий) період: календарний квартал або календарний рік у разі сплати щомісячних авансових внесків, у порядку, визначеному п. 57.1 ст. 57 ПКУ.¹⁷⁸

До платників податку, для яких звітним (податковим) періодом є календарний квартал, належать платники з річним доходом понад 10 млн грн, які:

- сплачували авансові внески, але за підсумками I кварталу звітного (податкового) року не отримали прибуток або отримали збиток (абз. 9 п. 57.1 ПКУ ст. 57 ПКУ);
- за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримали прибуток або отримали збиток, податкові зобов’язання не нараховували і не мали базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, а за підсумками I кварталу отримали прибуток (абз. 10 п. 57.1 ПКУ ст. 57 ПКУ).

Такі платники мають право (у першому випадку) або зобов’язані (у другому випадку) звітувати з податку на прибуток не за результатами річного звітного періоду, а у квартальні строки.

¹⁷⁷ Оцінка фіскальних і методологічних аспектів гармонізації податкового та бухгалтерського обліку щодо податку на прибуток підприємств / Д. М. Серебрянський, О. М. Смірнова, М. В. Стадник // Науково-аналітична доповідь. – Ірпінь, 2013. – 60 с.

¹⁷⁸ Інформація за даними сайту Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

Причому в першому випадку платник податків має право подати декларацію з податку на прибуток уже за I квартал і з II кварталу припинити сплачувати авансові внески. За таких обставин податок на прибуток він сплачуватиме за даними щоквартальних декларацій.

У другому випадку платник податків зобов'язаний подати декларацію за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік для нарахування і сплати податкових зобов'язань. При цьому декларація за I квартал не подається, а, отже, податкове зобов'язання з податку на прибуток за таких обставин сплачується на основі декларації за півріччя.

З урахуванням норм п. 49.18 та 49.19 ст. 49 ПКУ квартальна декларація подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Щодо платників податку, для яких звітним (податковим) періодом є календарний рік, то вони поділяються на дві категорії:

1. I категорія – платники податку, які подають річну декларацію з податку на прибуток та сплачують податкове зобов'язання з даного податку раз на рік, зокрема:
 - платники податку, в яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 10 млн грн;
 - новостворені платники податку на прибуток;
 - платники, які пройшли державну реєстрацію та взяті на облік як платники податку на прибуток у контролюючих органах протягом IV кварталу року, що передуює звітному;
 - виробники сільськогосподарської продукції;
 - неприбуткові установи (організації).
2. II категорія – платники податку, в яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період перевищують 10 млн грн. Такі платники подають річні декларації з податку на прибуток та щомісяця у строки, встановлені для місячного податкового періоду, сплачують авансові внески в розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний (податковий) рік без подання податкової декларації.

З урахуванням норм пп. 49.18.3 п. 49.18 ст. 49 та п. 57.1 ст. 57 ПКУ річна декларація за базовий звітний (податковий) період подається протягом 60 календарних днів, наступних за звітним (податковим) роком.

Розглянемо більш детально особливості звітування платників податків, які належать до I категорії платників.

Новостворені платники податку на прибуток

До даної категорії належать платники, які пройшли державну реєстрацію та взяті на облік як платники податку на прибуток у контролюючих органах протягом року, в якому передбачена сплата авансових внесків.

Як передбачає абз. 7 п. 57.1 ст. 57 ПКУ, платники податку, зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році. При цьому вони не подають у цьому звітному (податковому) році квартальні декларації та не сплачують авансові внески з податку на прибуток.

Однак пп. 152.9.2 п. 152 ст. 152 ПКУ для новостворених підприємств передбачається подовжений звітний період, що розпочинається з дати, на яку припадає початок обліку, і закінчується останнім календарним днем наступного податкового періоду.

Проте ми вважаємо, що у випадку з платниками, створеними у 2014 році, пріоритет мають норми *абз. 7 п. 57.1 ст. 57 ПКУ*, оскільки вони чітко вказують на те, що такі платники сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році.

Отже, якщо новостворений платник податку на прибуток зареєструвався таким у 2014 році, свою першу декларацію з податку він подає за результатами 2014 року. Залежно від зазначеного в цій декларації розміру доходів і наявності/відсутності оподатковуваного прибутку стане зрозумілим, чи зобов'язаний цей платник сплачувати щомісячні авансові внески з березня 2015 року по лютий 2016 року та в якому розмірі.

Проте до *платників, зареєстрованих у IV кварталі 2013 року*, застосовуються норми пп. 152.9.2 п. 152.9 ст. 152 ПКУ.

Такі платники, хоча й не підпадають під визначення новостворених з позиції п. 57.1 ст. 57 ПКУ (оскільки зареєстровані до початку звітного року, в якому передбачена сплата авансових внесків, та до набрання чинності Закону України «Про внесення змін до ПКУ щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» від 05.07.2012 р. № 5083-VI¹⁷⁹), але

¹⁷⁹ Про внесення змін до ПКУ щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України: від 05.07.2012 р. № 404-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5083-17>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

також не сплачують авансові внески та подають декларацію з податку на прибуток тільки за результатами року.

Перший звітний період у таких платників складається з неповного початкового періоду (з дати реєстрації платником податків до останнього календарного дня 2013 року) та наступного за ним повного календарного періоду (з першого числа по останнє включно 2014 року).

При складанні декларації за перший (подовжений) звітний період платнику потрібно бути уважним. Це пов'язано із щорічною зміною ставки податку на прибуток на 1 січня. Так, вона становила згідно з п. 10 підрозд. 4 розд. XX ПКУ:

- з 1 січня по 31 грудня 2013 року включно – 19%;
- з 1 січня по 31 грудня 2014 року включно – 18%.

Тому такий новий платник податку, виходячи з роз'яснень Міндоходів (див. консультацію, розміщену в підкатегорії 102.30.01 БЗ), повинен подати дві податкові декларації:

- одну – за результатами податкового періоду, який розпочався з дати реєстрації в контролюючих органах і закінчився останнім календарним днем 2013 року (із застосуванням ставки 19%);
- другу – за результатами 2014 року (із застосуванням ставки 18%).

Обидві ці декларації потрібно подати у строки, передбачені для подання річної декларації за 2014 рік.

Що стосується *платників єдиного та фіксованого сільськогосподарського податку, які перейшли на загальну систему оподаткування з 1 січня 2014 року або пізніше*, то вони:

- сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, поданої до контролюючих органів за 2014 рік;
- не сплачують авансові внески у 2014 році.

Підтвердженням цього є і позиція Міністерства доходів і зборів України, яка знайшла своє відображення у відповіді на питання 16 Узагальнюючої податкової консультації (далі – УПК) від 21.12.2012 р. № 1171¹⁸⁰, а також у консультації, розміщеній у підкатегорії 102.31 Єдиної бази податкових знань.

¹⁸⁰ Узагальнююча податкова консультація щодо особливостей подання декларації з податку на прибуток та сплати податку у 2013 р.: затв. наказом Державної податкової служби України: від 21.12.2012 р. № 1171 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nove-pro-podatki-zakonodav/81930.html>

Тобто платники, які перейшли з єдиного або фіксованого сільськогосподарського податку з 01.01.2014 р. (або пізніше) на загальну систему оподаткування, не прив'язані до обсягу доходу та показника прибутку за минулий рік. Тому для цілей оподаткування прибутку підприємств фактично прирівнюються до новостворених у 2014 році.

Зауважимо, що виробники сільськогосподарської продукції, визначені ст. 155 ПКУ, подають декларацію з податку на прибуток за підсумками податкового (звітного) року. Для них річний звітний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року (пп. 152.9.1 п. 152.9 ст. 152 ПКУ).

Такі підприємства повинні подати декларацію за річний податковий період (з 1 липня 2014 року по 30 червня 2015 року) протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду, тобто не пізніше 29.08.2015 р., та сплатити податкове зобов'язання з податку на прибуток не пізніше 08.09.2015 р.

Податкове зобов'язання, зазначене як у кварталній, так і річній декларації з податку на прибуток підприємств, платник самостійно сплачує до бюджету протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання цієї декларації (п. 57.1 ст. 57 ПКУ).

Декларація з податку на прибуток підприємства відповідно до ст. 49 ПКУ подається до податкових органів такими способами:

- особисто або через уповноважену на це особу;
- поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення (не пізніше ніж за 10 днів до закінчення граничного строку подання декларації);
- в електронній формі з дотриманням умов про реєстрацію електронного підпису підзвітних осіб у порядку, встановленому законодавством (при цьому роздруковані оригінали декларації на паперових носіях подавати не потрібно).

Проте платники податків, які належать до великих та середніх підприємств, зобов'язані подавати податкові декларації в електронному вигляді (п. 49.4 ст. 49 ПКУ). У прийнятті паперової версії звітності таким платникам відмовлять (консультація в Єдиній базі податкових знань у підкатегорії 135.02).

Однак документи, що не мають затвердженого електронного формату (стандарту), наприклад, копії документів, які підтвер-

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

джують наявність заборгованості (договори купівлі-продажу, рішення суду тощо) до додатка СБ (врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості), потрібно подавати до контролюючих органів окремо, у порядку, передбаченому для подання декларації в паперовому вигляді (див. консультацію у підкатегорії 135.03 БЗ). Ми вважаємо дану вимогу не виправданою, оскільки це викликає додаткові витрати часу у платника і в кінцевому результаті обтяжує процедуру подання звітності.

Підприємства, які користуються пільгами, у т.ч. і з податку на прибуток, повинні подавати до контролюючого органу Звіт про суми податкових пільг за формою, передбаченою додатком до Порядку № 1233¹⁸¹.

Такий Звіт потрібно подавати за три, шість, дев'ять і дванадцять календарних місяців за місцем своєї реєстрації протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем податкового періоду (п. 3 Порядку № 1233). Зауважимо, що у визначених Порядком № 1233 строках немає прив'язки ні до загальновстановлених строків подання квартальної податкової звітності (пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 ПКУ), ні до строків звітності з податку на прибуток (п. 57.1 ст. 57 і п. 152.9 ст. 152 ПКУ). Тому, якщо суб'єкт господарювання користується податковими пільгами, то незалежно від того, який податковий період із податку на прибуток для нього встановлено, він має подавати Звіт про суми податкових пільг щокварталу.

Крім того, підприємства, прибуток яких звільнено від оподаткування відповідно до п. 15, 17–19 підрозд. 4 розд. XX ПКУ, а також підприємства, що провадять діяльність з видобутку та використання газу (метану) вугільних родовищ, зобов'язані разом із декларацією з податку на прибуток подати до органу ДФСУ Звіт про використання платниками податку на прибуток підприємств вивільнених коштів за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2011 р. № 1685¹⁸².

¹⁸¹ Порядок обліку сум податків та зборів, не спланих суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: затв. постановою Кабінету Міністрів України: від 27.12.2010 р. № 1233 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF>

¹⁸² Про затвердження форми Звіту про використання платниками податку на прибуток вивільнених коштів: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 21.12.2011 р. № 1685 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1529-11>

Для набуття податковою звітністю статусу «податкова декларація» платнику податку потрібно виконати вимоги, передбачені Розділом II ПКУ (див. табл. Е. 1 Додатка Е)¹⁸³.

Останні зміни чинної декларації з податку на прибуток підприємства відбулися наприкінці 2013 року і були викликані новаціями, внесеними у Розділ III ПКУ (наприклад, щодо трансфертного ціноутворення, обліку цінних паперів тощо). Відповідний наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 872 було зареєстровано у Міністерстві юстиції та оприлюднено в «Офіційному віснику України» від 24.01.2014 р. № 6.

Як наслідок, Міндоходів територіальним органам для використання у роботі був надісланий лист від 18.01.2014 р. № 1097/7/99–99–19–03–01–17, в якому роз'яснено окремі нюанси заповнення податкової декларації за 2013 р. Зокрема, у вказаному листі зазначено, що, відповідно до п. 46.6 ст. 46 ПКУ, до визначення нових форм декларації (розрахунків), які набирають чинності для складання звітності за податковий період, що настає за податковим періодом, у якому відбулось їх оприлюднення, є чинними форми декларацій (розрахунків), чинні до такого визначення¹⁸⁴. У зв'язку з цим податкову декларацію за 2013 рік можна було подавати за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 р. № 1213¹⁸⁵. Проте податкові органи рекомендували платникам податку подавати податкову звітність за звітний (податковий) 2013 рік за новою формою, оскільки це давало можливість правильно визначити податкові зобов'язання з податку на прибуток, що, відповідно, усувало непорозуміння між контролюючими органами та платниками податків.

Дійсно, у деяких випадках попередня форма не давала можливості правильно розрахувати податок на прибуток. Насамперед це стосувалося платників, які сплачували авансові внески, а також здійснювали операції з цінними паперами, прибуток від яких

¹⁸³ Методичні рекомендації щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в ОДПС України: затв. наказом Державної податкової служби України: від 14.06.2012 р. № 516 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ck.minrd.gov.ua/mindohodiv-u-regioni/golov-upr/dostup-do-publicnoi-info/naybilsh-zapituvani-dokumenty/66344.html>

¹⁸⁴ Щодо нових форм податкових декларацій: Лист Міністерства доходів і зборів України: від 18.01.2014 р. № 1097/7/99–99–19–03–01–17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/news/id/887>

¹⁸⁵ Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.09.2011 р. № 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0397-11>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

оподатковувався за ставкою 10%. Не просто було заповнити форму і суб'єктам індустрії програмної продукції, які займаються не лише діяльністю, яка оподатковується за ставкою 5%¹⁸⁶.

Розглянемо новації податкової декларації з податку на прибуток підприємства більш детально, щоб підтвердити чи заперечити тезу про складність процесу розрахунку оподаткованого прибутку та його відображення у розрізі складових у податковій звітності¹⁸⁷.

У вступній частині документа більшість полів не зазнали кардинальних змін, крім поля 2 та 3, які відведено на звітний (податковий) період – на «загальний» випадок заповнення та на випадок виправлення помилок відповідно. При заповненні звітної декларації (з типом «Звітна», «Звітна нова», «Консолідована») поточний звітний період наводять у полі 2. А при виправленні помилок одночасно з полем 2 заповнюється і поле 3. Причому потрібно враховувати:

- 1) якщо помилки виправляються у поточній декларації (з якою подають і додаток ВП), то в її полі 3 зазначатиметься «помилковий» період із поля 2 такого додатка ВП (тобто минулий період допущення помилки);
- 2) якщо помилки виправляються окремо уточнюючою декларацією (позначка (X) стоїть напроти типа «Уточнююча»), то період допущення помилки наводитиметься і в полі 2, і в полі 3 (тобто обидва ці поля заповнюють однаково).

До того ж у полі 2 та 3 тепер окремо виділена комірка «Рік» – для платників податків з річним звітним (податковим) періодом.

Що стосується структури декларації, то загалом вона збереглася. Проте певні зміни у рядках усе-таки відбулися. Насамперед, у новій декларації у доходах із рядка 02 окремо виділені підрядки 02.1–02.4 для відображення доходів від управління активами.

Не менш важливим є те, що у чинній декларації більше немає рядка для ставки, тоді як у попередній формі це був рядок 10. Тепер ставка податку (у поточній декларації за 2014 рік – у розмірі 18%) вказується у тексті (колонці 1) рядка 11, а сам розрахований податок на прибуток – у його колонці 3.

¹⁸⁶ Білова Н. Декларація з податку на прибуток: подаємо за правилами / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 4–9.

¹⁸⁷ Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: затв. наказом Міністерства доходів і зборів України: від 30.12.2013 р. № 872 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-14>

Рядки 15 і 16 заповнюють лише платники податків із квартальним звітним (податковим) періодом. А платники податків із річним звітним (податковим) періодом, задекларувавши податкові зобов'язання у рядку 14, рядки 15 і 16 у декларації за рік не заповнюють¹⁸⁸.

Також, складаючи декларацію за підсумками року:

- суму податків, утриманих при виплаті доходів нерезидентам за звітний (податковий) період, платник зазначає у рядку 17 (рядки 18 і 19 – не заповнюються);
- суму нарахованого авансового внеску у зв'язку з виплатою дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді, наводять у рядку 20 (рядки 21 і 22 – не заповнюються).

Зауважимо, що на зміну кінцевим рядкам 33–34 попередньої декларації у новій формі для розрахунку суми щомісячного авансового внеску тепер передбачено рядок 23.

Для виправлення помилок у декларації відведено три блоки. Останній із них – новий, який дозволяє виправляти помилки у розрахованих щомісячних авансових внесках з податку на прибуток. Причому окремо (у заключній таблиці) потрібно зазначати й місяці, авансові внески за якими уточнюються.

У заключній частині, як і раніше, роблять відмітки про додатки, що подаються разом із декларацією. Причому їх кількість тепер зазначається лише у коміріці під додатками ПН (розрахунок податків з доходів нерезидентів), яких може бути декілька залежно від кількості нерезидентів.

Разом із декларацією можна подавати тільки один додаток ВГІ, за допомогою якого в поточній декларації виправляються помилки лише одного періоду, а не кілька одразу за декілька помилкових періодів, як це було раніше.

Проте, якщо платник податку відповідно до п. 46.4 ст. 46 ПКУ вирішує подати доповнення до декларації, за умови, що форма податкової декларації збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам ПКУ, то відомості про них потрібно розкривати детально. Кожне доповнення нумерується та стисло формулюється його сутність. Для цього у кінці форми є таблиця, тоді як раніше лише зазначалася кількість сторінок.

До того ж у новій декларації більш конкретно позначені поля для підписів. У них прямо вказано, що декларацію можуть підписувати: керівник (або уповноважена особа) та головний бухгалтер (або особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку), що відпо-

¹⁸⁸ Солошенко Л. Декларація з податку на прибуток – 2013: за рік – за новою формою / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 10–17.

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

відає вимогам п. 48.5 ст. 48 ПКУ. Також зазначимо, що у разі ведення бухгалтерського обліку та подання декларації безпосередньо керівником, йому достатньо в ній розписатися тільки за себе, поставивши один підпис (пп. 48.5.1 п. 48.5 ст. 48 ПКУ).

Більш детально алгоритм заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємства та додатків до неї наведемо у табл. Е. 2 Додатка Е.

Отже, податкова звітність з податку на прибуток підприємства за 2014 рік, крім безпосередньо податкової декларації, містить такі додатки¹⁸⁹:

- ІД – щодо суми та складу інших доходів;
- СБ – щодо врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості;
- ЦП – щодо результатів податкового обліку операцій з цінними паперами, корпоративними правами, деривативами та операцій РЕПО;
- ВС – щодо обсягів нарахованих та перерахованих страховикам сум страхових платежів;
- ІВ – щодо суми та складу інших витрат;
- АМ – щодо сум амортизаційних відрахувань;
- ВО – розрахунок витрат за операціями з нерезидентами, що мають офшорний статус;
- ТП – розрахунок податку на прибуток від діяльності, що підлягає оподаткуванню;
- ПЗ – розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування;
- ЗП – відомості про зменшення суми податку, на які має право платник податку;
- ПН – розрахунок податків з доходів нерезидентів;
- АВ – розрахунок авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів;
- ВП – щодо виправлення помилок;
- ТЦ – щодо самостійного коригування доходів та витрат внаслідок застосування трансфертного ціноутворення.

Додатки подаються як складова податкової декларації лише у випадку заповнення відповідного додатка. Узагальнимо схематично взаємозв'язок між декларацією з податку на прибуток підприємства та додатками до неї (див. рис. 3.4).

¹⁸⁹ Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства: затв. наказом Міністерства доходів і зборів України: від 30.12.2013 р. № 872 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-14>

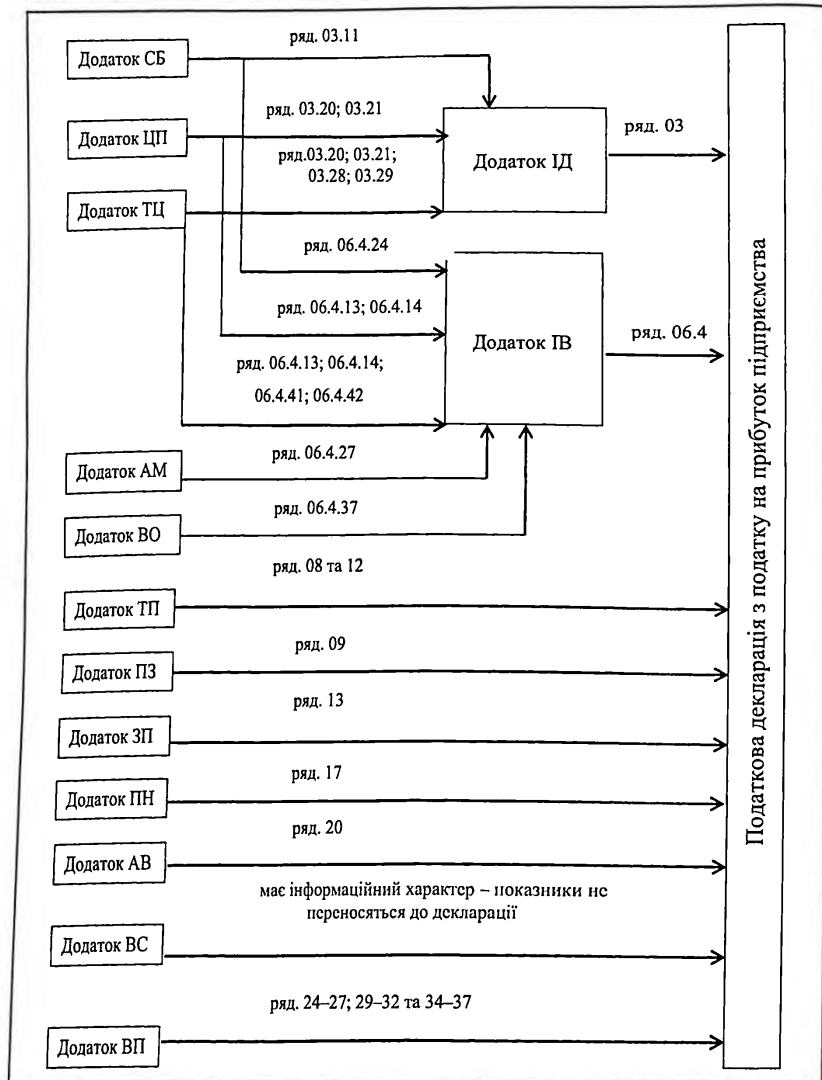


Рис. 3.4. Схематичне зображення взаємозв'язку між декларацією з податку на прибуток підприємства та додатками до неї*

* Джерело: Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: затв. наказом Міністерства доходів і зборів України: від 30.12.2013 р. № 872 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/63025.html>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

Зазначимо, що наказ № 872 не лише вніс зміни у структуру додатків до податкової декларації, а й додав ще два нових: ВС та ТЦ.

У зв'язку з цим розглянемо більш детально заповнення нових рядків додатків, а також у табл. Е. 3 Додатка Е порівняємо попередні форми додатків з новозатвердженими з метою виокремлення основних відмінностей, що ще раз підтвердить нашу тезу про затратність ресурсів при визначенні та декларуванні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства.

Додаток СБ

Цей додаток призначено для відображення даних про коригування доходів та витрат підприємства у зв'язку з урегулюванням сумнівної безнадійної заборгованості. До затвердження нової декларації додаток СБ продавець і покупець складали щодо кожної операції (договору), за якою проводилося врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості. Зараз у цьому немає необхідності. У новій формі додатка СБ кожен операцію (договір) платник вписує до окремого рядка, кількість яких не обмежена, що спростило процес його заповнення. Принципових змін додаток СБ не зазнав, змінилася лише його структура. Як і раніше, додаток СБ містить одну таблицю, але тепер вона включає три умовні «розділи», замість одного, й одинадцять граф – замість трьох. У першому і другому «розділах» нового додатка зазначається інформація, яка раніше у старому додатку розташовувалася під таблицею у текстовому вигляді. Так, у першому «розділі» додатка СБ (графи 1–4) платники податків указують:

- дані договору (номер і дата), за яким коригуються доходи/витрати (графи 1 і 2);
- найменування контрагента-юридичної особи (для фізичної особи – прізвище, ім'я, по батькові та податковий номер) (графа 3);
- інформацію про те, ким є платник податків за договором – продавцем чи покупцем (графа 4). Продавець словами повинен написати в цій графі – «продавець», а покупець, відповідно, – «покупець».

У другому «розділі» додатка СБ підприємства вказують, на підставі якого підпункту/пункту ПКУ (графа 5) та яких документів (графа 6) вони здійснили коригування доходів/витрат¹⁹⁰.

¹⁹⁰ Смердов В. Заповнюємо додатки до декларації / В. Смердов, Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 36–42.

Що стосується третього «розділу» додатка СБ (графи 7–11), то це аналог таблиці старого додатка СБ. Проте у новому додатку комірки з інформацією розміщені не вертикально, а горизонтально. У цьому «розділі» платники податку наводять дані про:

- коригування суми доходів – код рядка 03.11 (графі 7) – заповнює тільки продавець;
- коригування суми витрат – код рядка 06.4.24 (графі 8) – заповнюють як продавець, так і покупець;
- суму пені, нарахованої у зв'язку з коригуванням доходів/витрат (графи 9, 10, 11) – заповнює тільки продавець. Це пов'язано з тим, що тільки він зобов'язаний нарахувати пеню згідно з пп. 159.1.2 п. 159.1 ст. 159 ПКУ, якщо довелося здійснити зворотні коригування доходів/витрат.

Значення рядків за кожною графою третього «розділу» узагальнюються, а підсумкові значення записуються до рядка «Всього за укладеними договорами». Після цього сумарне значення графі 7 – код рядка 03.11 – переноситься до рядка 03.11 додатка ІД та до рядка 03 декларації з податку на прибуток, а графі 8 – код рядка 06.4.24 – до рядка 06.4.24 додатка ІВ та до рядка 06 декларації. При цьому і продавець, і покупець, які провели процедуру врегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості, зобов'язані подати до контролюючого органу разом із декларацією з податку на прибуток за звітний період повідомлення про зменшення доходу або витрат згідно з **пп. 159.1.1 та/або 159.1.2 п. 159.1 ст. 159 ПКУ**¹⁹¹. Таким повідомленням, власне, і є додаток СБ до декларації. До повідомлення потрібно додати копію документів (у порядку, передбаченому для подання декларації в паперовому вигляді), що підтверджують наявність заборгованості (договори купівлі-продажу, рішення суду тощо), які подаються навіть у тому випадку, якщо податкова звітність направляється в електронному вигляді (див. консультацію фахівців Міндоходів, розміщену в підкатегорії 135.03 БЗ).

Додаток АВ

Цей додаток призначено для розрахунку і відображення авансового внеску з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів у звітному (податковому) періоді, який сплачується резидентом-емітентом корпоративних прав: як платник податку

¹⁹¹ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

на прибуток (у т.ч. платник авансових внесків згідно з п. 57.1 ст. 57 ПКУ), так і неплатник цього податку (юридична особа, яка обрала спрощену систему оподаткування)¹⁹². Винятком є платники фіксованого сільськогосподарського податку та страховики (пп. 153.3.2 п. 153.3 ст. 153 ПКУ), які не сплачують авансовий внесок з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів. Крім того, не сплачується авансовий внесок і в ситуаціях, передбачених пп. 153.3.5 п. 153.3 ст. 153 ПКУ. Зокрема, при виплаті дивідендів фізичним особам – як резидентам, так і нерезидентам інститутам спільного інвестування, на користь власників корпоративних прав материнської компанії і т.п.

Що стосується структури додатка АВ, то вона практично не змінилася. Додано лише один новий рядок 1.5, у якому наводиться сума дивідендів, виплачена платником податку, прибуток якого звільняється від оподаткування згідно з ПКУ, у межах такого звільненого прибутку в періоді, за який виплачуються дивіденди. При виплаті таких дивідендів сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів не потрібно, але є нюанси:

- формально це звільнення має застосовуватися незалежно від того, якою статтею та/або розділом ПКУ встановлено звільнення від оподаткування. Зокрема, ст. 154 (крім п. 154.6), 158 чи підрозд. 4 розд. XX ПКУ;
- якщо фактична сума виплачених дивідендів перевищує суму звільненого від оподаткування прибутку, із суми дивідендів у межах такого прибутку сплачувати авансовий внесок не доведеться.

Але проблеми, що існували при заповненні окремих рядків додатка АВ, залишилися¹⁹³. Так, якщо точно дотримуватися формули, за якою розраховується рядок 4 цього додатка, можна припустити, що матиме місце подвійний запис показників. Зокрема,

¹⁹² Узагальнююча податкова консультація з окремих питань щодо сплати щомісячних авансових внесків з податку на прибуток: затв. наказом Міністерства доходів і зборів України: від 22.11.2013 р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/4296-698.html>

¹⁹³ Узагальнююча податкова консультація щодо особливостей подання декларації з податку на прибуток та сплати податку у 2013 р.: затв. наказом Державної податкової служби України: від 21.12.2012 р. № 1171 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/nove-pro-podatki-zakonodav/81930.html>

це можливо при виплаті дивідендів фізичним особам (дивіденди відображаються в ряд. 1.1 додатка) у вигляді акцій/часток/паїв (суми зазначаються в рядку 1.2 додатка). На наш погляд, щоб уникнути такого подвоєння, указувати в рядку 4 звільнені суми потрібно лише один раз. Зазначимо, якщо авансовий внесок з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів сплачено вчасно і в повному обсязі, але в додатку АВ і ряд. 20 податкової декларації помилково не відображено чи відображено не в повній сумі, згідно з п. 127.1 ст. 127 ПКУ це тягне за собою накладення штрафу, тобто так само, як і за неутримання відповідних сум¹⁹⁴.

Додаток ЦП

Цей додаток призначено для обліку операцій з торгівлі біржовими та позабіржовими цінними паперами (пп. 153.8.1 п. 153.8 ст. 153 ПКУ). Структуру додатка видозмінено у зв'язку з пристосуванням під нові правила обліку операцій з цінними паперами та корпоративними правами, які регламентуються Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» від 06.12.2012 р. № 5519-VI. Так, додаток складається з чотирьох таблиць¹⁹⁵:

- таблиця 1 – для обліку біржових ЦП;
- таблиця 2 – для обліку позабіржових ЦП;
- таблиця 3 – для обліку корпоративних прав та деяких видів ЦП;
- таблиця 4 – для обліку операцій РЕПО та операцій з деривативами.

На рис. 3.5 наведемо схему перенесення значень окремих рядків додатка ЦП до рядків декларації, додатків ІД та ІВ.

¹⁹⁴ Смердов В. Заповнюємо додатки до декларації / В. Смердов, Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 36–42.

¹⁹⁵ Інформація за даними сайту Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

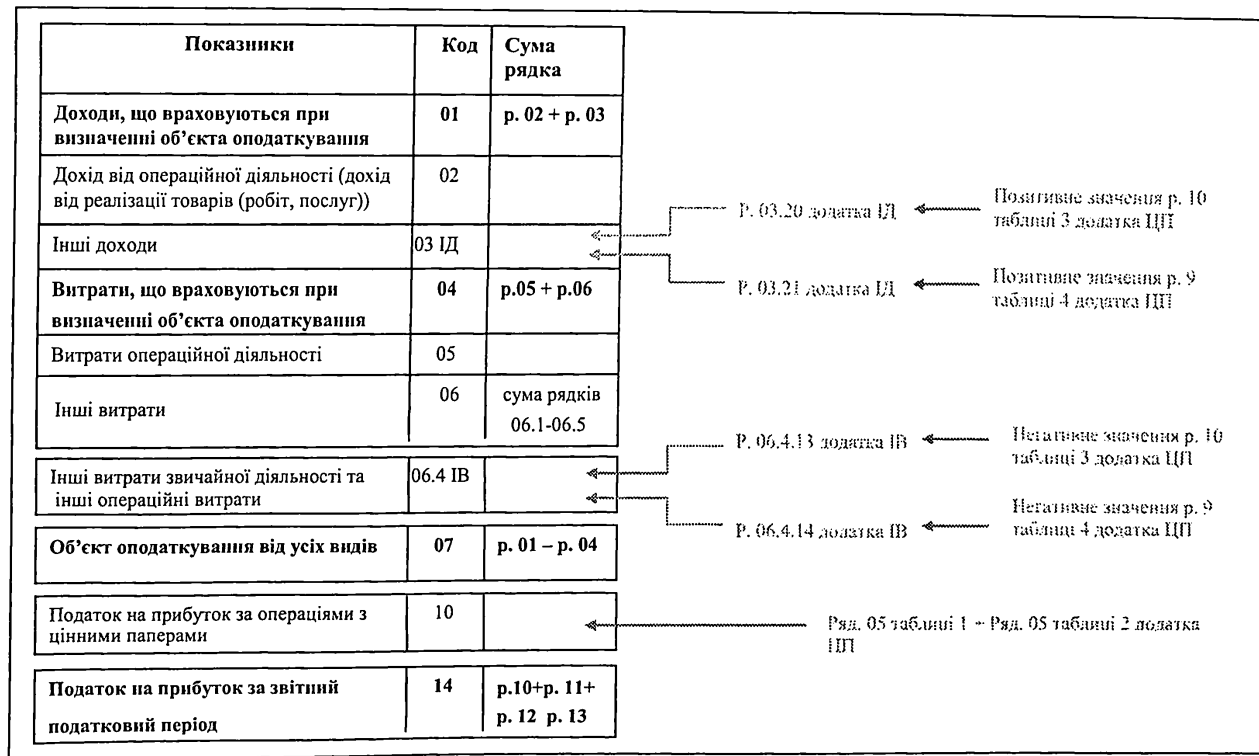


Рис. 3.5. Схема перенесення значень окремих рядків додатка ЦП до рядків декларації, додатків ІД та ІВ*

*Джерело: Шматко О. Податкова декларація з податку на прибуток за 2013 рік / О. Шматко // Презентація «Аксіама Консалтинг Груп», 2014. – 29 с.

Облік біржових та позабіржових ЦП розглянемо у табл. Е.4 Додатка Е, що дасть можливість детально окреслити особливості заповнення таблиці 1 та 2.

У таблиці 3 додатка ЦП зазначається загальний фінансовий результат від операцій з:

- корпоративними правами (вираженими в іншій, ніж ЦП, формі);
- акціями приватних акціонерних товариств;
- ЦП, емітованих нерезидентами.

Даний фінансовий результат з рядком 10 таблиці 3 додатка ЦП переноситься до податкової декларації у такому порядку:

- додатне значення (прибуток) – рядок 03.20 додатка ІД;
- від’ємне значення (збитки) – рядок 06.4.13 додатка ІВ.

У таблиці 4 додатка ЦП, призначеної для відображення фінансового результату від операцій РЕПО та операцій з деривативами, що оподатковуються за загальними правилами, значення ряд. 09 переноситься до:

- рядка 03.21 додатка ІД – додатне значення (прибуток);
- рядка 06.4.14 додатка ІВ – від’ємне значення (збитки).

До прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII, операції з цінними паперами та деривативами відповідно до п. 151.4 ст. 151 ПКУ оподатковувалися за ставкою 10%¹⁹⁶. Однак, згаданий вище Закон вніс зміни у ПКУ в частині оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами, встановивши ставку оподаткування даних операцій податком на прибуток підприємств на рівні 18%.

Відповідно до листа ДФСУ від 06.11.2014 р. № 9666/7/99–99–19–02–01¹⁹⁷ у декларації рекомендується відображати загальну суму податку на прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами, які перебувають/не перебувають в обігу на фондовій біржі, наступним чином:

- суми податку, обчисленої за ставкою 10% – з 1 січня по 2 серпня 2014 р. включно;
- суми податку, обчисленої за ставкою 18% – з 3 серпня по 31 грудня 2014 р. включно.

¹⁹⁶ Солошенко Л. Операції з цінними паперами: у новому додатку ЦП / Л. Солошенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 31–35.

¹⁹⁷ Про відображення податку на прибуток від операцій з торгівлі цінними паперами: Лист Державної фіскальної служби України: від 06.11.2014 р. № 9666/7/99–99–19–02–01 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7708>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

Також рекомендується у табл. 1 та 2 додатка ЦП до податкової декларації підприємства, в якій передбачено здійснення розрахунку податку на прибуток за ставкою податку 10%, відображати показники за операціями, які здійснено платником податку з 01.01.2014 р. по 02.08.2014 р. включно. Однак застосування ставки 10% викликає ряд незручностей через неузгодженість структури декларації та норм ПКУ, а відображення податку на прибуток з операцій з торгівлі цінними паперами з використанням двох ставок є незручним.

Додаток ВС

Це один із нових додатків до податкової декларації з податку на прибуток підприємства, що має суто інформаційний характер, тобто показники додатка ВС не переносяться до декларації та/або інших додатків і не є підставою для нарахування податку на прибуток.

Додаток ВС подають усі підприємства, які користуються послугами страхових компаній. А якщо точніше, то будь-який платник податку на прибуток, який здійснює на користь страховика нарахування/виплату страхових платежів. Крім того, немає значення, у межах якого виду страхування здійснюється нарахування/вплата страхових платежів. Тобто це може бути, зокрема, страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності тощо. У всіх цих випадках додаток ВС подається разом із декларацією за підсумками звітного періоду, в якому здійснювалися нарахування та/або сплата страхових платежів страховику, незалежно від дати укладення договору страхування. Значення мають тільки дати нарахування та сплати страхового платежу¹⁹⁸.

Додаток ВС заповнюється у розрізі кожного страховика. Кожному з них відповідає свій рядок, кількість яких необмежена. У рядках потрібно зазначити:

- у графі 2 – назву страховика (бажано повне найменування);
- у графі 3 – код ЄДРПОУ страховика;
- у графі 4 – суму нарахованих страхових платежів (у грн);
- у графі 5 – суму перерахованих страхових платежів (у грн).

Проте потрібно звернути увагу, що в окремих випадках суми нарахованих (графа 4) і перерахованих страхових платежів (графа 5) можуть не співпадати. Наприклад, якщо перераховується частина страхових платежів авансом, то протягом декількох звітних періодів

¹⁹⁸ Смердов В. Заповнюємо додатки до декларації / В. Смердов, Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 36–42.

сума перерахованих страхових платежів перевищуватиме суму нарахованих платежів.

Додаток ТЦ

Це ще один із нових додатків, що з'явився в декларації, пов'язаний із трансфертним ціноутворенням¹⁹⁹. Даний додаток повинні подавати платники, які здійснюють:

- самостійне коригування ціни контрольованої операції та сум податкових зобов'язань (пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 ПКУ). У межах операцій з товарами/роботами/послугами підсумок таких коригувань переноситься до ряд. 03.28 додатка ІД, ряд. 06.4.41 додатка ІВ. У межах операцій з цінними паперами – до ряд. 01.13, ряд. 02.13 таблиці 1 додатка ЦП або ряд. 01.16, ряд. 02.16 таблиці 2 додатка ЦП. Для відображення таких коригувань призначено таблицю 1;
- пропорційне або зворотне коригування (пп. 39.5.5. п. 39.5 ст. 39 ПКУ). У межах операцій з товарами/роботами/послугами підсумок таких коригувань переноситься до ряд. 03.29 додатка ІД, ряд. 06.4.42 додатка ІВ. У межах операцій з цінними паперами – до ряд. 01.14, ряд. 02.14 таблиці 1 додатка ТЦ або ряд. 01.17, 02.17 таблиці 2 додатка ЦП. Для відображення коригувань призначено таблицю 2.

Схематично алгоритм перенесення показників з додатка ТЦ у декларацію наведемо на рис. 3.6.

При заповненні додатка ТЦ платнику податку потрібно враховувати положення Порядку № 669 «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» (далі – Порядок № 669)²⁰⁰. Це пояснюється тим, що виноски до окремих рядків додатка ТЦ мають пряме посилання на Порядок № 669, а більшість граф додатка ТЦ мають ідентичні назви з графами зі Звіту про контрольовані операції, заповнення якого детально розкрито у Порядку № 669.

Розглянемо алгоритм заповнення таблиць 1 та 2 додатка ТЦ.

¹⁹⁹ Узагальнююча податкова консультація з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення: затв. наказом Міністерства доходів і зборів України: від 22.11.2013 р. № 699 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/ letters-and-orders/gna/4297-699.html>

²⁰⁰ Узагальнююча податкова консультація щодо особливостей подання декларації з податку на прибуток та сплати податку у 2013 р.: затв. наказом Державної податкової служби України: від 21.12.2012 р. № 1171 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo /podatkovezakonodavstvo/nakazi/62201.html>

Декларація з податку на прибуток

Показники	Код	Сума рядка
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	01	р. 02 + р. 03
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))*	02	
Інші доходи	03 ІД	
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	04	р.05 + р.06
Витрати операційної діяльності*	05	
Інші витрати	06	сума рядків 06.1– 06.5
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності	07	р. 01 – р. 04
Податок на прибуток за операціями з цінними паперами	10	

Таблиця 1 додатка ТЦ. Самостійне коригування податкових зобов'язань платника податку для цілей трансфертного ціноутворення

Повне найменування особи, що бере участь у контрольованій операції	Сума коригування	
	Доходів	Витрат
1	15	16

Р. 03.08 додатка ТД

Товари (роботи, послуги), крім цінних паперів, операції з якими оподатковуються відповідно до п. 153.8 ст. 153 ПКУ

--	--	--

Р. 06.4.41 додатка ІВ

Цінні папери, що перебувають в обігу на фондовій біржі

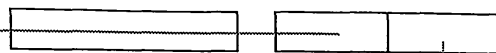
--	--	--

Аналогічні схеми заповнення для цінних паперів, що не перебувають в обігу на фондовій біржі

Таблиця 2 додатка ТЦ. Операції з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі

Показники	Код рядка	Сума
Дохід від продажу та інших способів відчуження цінних паперів*	01	сума рядків 01.1–01.13
Сума самостійного коригування доходів відповідно до ст. 39 ПКУ	01.12	←
Витрати, пов'язані з придбанням цінних паперів*	02	сума рядків 02.1–02.13
Сума самостійного коригування доходів відповідно до ст. 39 ПКУ	02.12	←
Фінансовий результат від продажу цінних паперів	04	р. 01–р. 02
Податок на прибуток	05	р. 05 x 10 %

Цінні папери, що не перебувають в обігу на фондовій біржі



*Рядки заповнюються за даними бухгалтерського обліку за фактичними договірними цінами

Рис. 3.6. Схема перенесення показників таблиці 1 додатка ТЦ до податкової декларації та додатків до неї *

*Джерело: Шматко О. Податкова декларація з податку на прибуток за 2013 рік / О. Шматко // Презентація «Аксіома Консалтинг Груп», 2014. – 29 с.

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

У таблиці 1 налічується 16 граф, які заповнюються в розрізі трьох видів контрольованих операцій:

- операцій з товарами (роботами, послугами), за винятком цінних паперів;
- операцій з цінними паперами, які перебувають в обігу на фондовій біржі;
- операцій з цінними паперами, які не перебувають в обігу на фондовій біржі²⁰¹.

За кожним із цих видів операцій виводиться свій підсумок коригування. У графах 1–4 відображаються «Загальні відомості», де вказується:

- у графі 1 – повне найменування (або ініціали та прізвище) контрагента за контрольованою операцією, яке зазначене в договорі/контракті;
- у графі 2 – код особи (контрагента):
 - 1) для юридичної особи-резидента – код ЄДРПОУ;
 - 2) для фізичної особи – реєстраційний номер облікової картки платника (серія/номер паспорта – для тих, хто з релігійних міркувань відмовився отримувати такий номер);
 - 3) для нерезидента – код у країні його реєстрації. Причому, якщо йому присвоєно декілька кодів (податковий, реєстраційний, ідентифікаційний тощо), пріоритет потрібно віддати податковому;
- у графі 3 і 4 – дату і номер договору/контракту.

У графі 5 вказується код найменування операції, який обирається відповідно до додатка 3 «Коди найменування операцій» Порядку № 669. При цьому, якщо у цьому переліку відсутній вид контрольованої операції, то ставиться код 036 «Інші операції, які не підпадають під коди 001–035».

Основну частину граф таблиці 1 присвячено предмету контрольованої операції, даті здійснення операції та сумах коригувань:

- у графі 6 – опис предмета операції згідно з первинними документами;
- у графі 7 – код типу предмета операції, який обирається відповідно до додатка 4 «Коди типу предмета операції» Порядку № 669;
- у графі 8 – код предмета операції згідно з Класифікатором ДК 016–2010, затвердженим наказом Державного комітету

²⁰¹ Білова Н. Звітність про контрольовані операції: хто і як її подає? / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 69. – С. 19–20.

України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 р. № 457²⁰²;

- у графі 9 – код товару за УКТ ЗЕД (у 10-значному форматі), який вказується лише у тому випадку, якщо здійснюються операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності. В інших випадках, зокрема, при здійсненні операцій з роботами/послугами, у цій графі проставляється «0»;
- у графі 10 – код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг, затвердженою наказом Державного комітету статистики від 27.02.2013 р. № 69²⁰³. Умови, за яких вказуються відомості по даній графі, ідентичні умовам заповнення графи 9;
- у графах 11–12, ураховуючи п. 4.19 Порядку № 669, зазначається однакова дата – дата переходу права власності або складання акта виконаних робіт/наданих послуг. Однак вважаємо це недоцільним, оскільки у цих графах має фіксуватися визначений проміжок часу;
- графи 13 і 14 заповнюються на основі Звіту про контрольовані операції. Проте якщо Звіт ще не подано, то ці графи не заповнюються;
- у графах 15 і 16 відображається відповідна сума коригування. Потім у ряд. «Всього по укладених договорах» наводиться підсумкова сума коригування.

У таблиці 2 граф значно менше – усього 10, які заповнюються у разі, якщо здійснюється пропорційне та/або зворотне коригування відповідно до ст. 39 ПКУ. Правила її заповнення не відрізняються від тих, за якими заповнюється таблиця 1. Тому зосередимо свою увагу лише на графах, які мають відмінності у заповненні.

Так, у графах 5 і 6 вказується дата і номер повідомлення ДФСУ про можливість проведення пропорційного коригування (пп. 39.5.5.4 п. 39.5 ст. 39 ПКУ). Якщо проводиться зворотне коригування, то заповнюються графи 7 і 8, у яких зазначаються дата і номер повідомлення про проведення зворотного коригування, яке є обов'язковою передумовою для такого коригування (пп. 39.5.5.7 п. 39.5 ст. 39

²⁰² Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016–2010: затв. наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики: від 11.10.2010 р. № 457 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkpp.rv.ua/>

²⁰³ Класифікація зовнішньоекономічних послуг: затв. наказом Державного комітету статистики: від 27.02.2013 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mdoffice.com.ua/pls/MDOOffice/ SNewsDic.PrintNews?dat=22032013&num=325122>

ПКУ)²⁰⁴. Можна зробити припущення, що перед заповненням граfi 7 і 8 потрібно буде заповнювати граfi 5 і 6, адже зворотнє коригування здійснюється лише після пропорційного. Проте так це чи ні, можна буде стверджувати лише після появи роз'яснень від ДФСУ.

На завершення зазначимо, що проаналізовані вище додатки порівняно з іншими зазнали найбільших новацій. Це стало причиною внесення змін у **додатки ІД та ІВ** (з'явилися нові рядки та перейменовано існуючі), зокрема у частині, пов'язаній з трансфертним ціноутворенням та обліком операцій з торгівлі цінними паперами. Також у додатку ІД з'явився ще один новий рядок 03.2.1, який призначений для додаткового розкриття інформації про процентні доходи, отримані від пов'язаних осіб, а саме:

- проценти за товарним кредитом;
- платежі за використання коштів, розміщених як депозит;
- платежі за реалізацію товарів у розстрочку;
- платежі за облігаціями та іншими борговими цінними паперами.

Крім того, до рядка 03.2.1 потрапляють і процентні доходи за фінансовим лізингом (без урахування компенсації вартості майна). Проте не буде помилкою відобразити їх у рядку 03.7 додатка ІД «Доходи від операцій оренди/лізингу».

Не можна залишитися осторонь **додатка ЗП**, який має безпосередній зв'язок зі сплатою авансових внесків з податку на прибуток (п. 57.1 ст. 57 ПКУ). Зауважимо, що сума авансових внесків за 2014 рік у новозатвердженій формі декларації з податку на прибуток підприємства буде відображатися ідентично, як і у попередній.

Авансові внески відображаються загальною сумою у ряд. 13.7 додатка ЗП. Потім у складі загальної суми підсумкового ряд. 13 цього додатка авансові внески переносяться до ряд. 13 декларації та, відповідно, зменшують суму ряд. 14 («Податок на прибуток за звітний період») декларації з податку на прибуток. При цьому потрібно враховувати, що авансові внески за січень–лютий 2015 року до ряд. 13.7 додатка ЗП до декларації за 2014 рік не включаються.

Це підтверджується відповіддю на запитання 11 в УПК № 1171²⁰⁵. Так, екстраполюючи дану відповідь на 2014 рік, впливає, що

²⁰⁴ Смердов В. Трансфертне ціноутворення: осіння революція / В. Смердов // Податки та бухгалтерський облік. – 2013. – № 69. – С. 3–5.

²⁰⁵ Узагальнююча податкова консультація щодо особливостей подання декларації з податку на прибуток та сплати податку у 2013 р.: затв. наказом Державної податкової служби України: від 21.12.2012 р. № 1171 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/novc-pro-podatki-zakonodav/81930.html>

зобов'язання з податку на прибуток у декларації за 2014 рік зменшується на суму авансових внесків за січень–грудень 2014 року. Тому згадані авансові внески платник податку зможе відобразити або у річній декларації за 2015 рік або декларації за більш ранні звітні періоди 2015 року, якщо платник перейде на звітування за результатами кварталу.

Зауважимо важливий момент, що у ряд. 13.7 додатка ЗП до нової декларації, на противагу старому, можуть бути відображені й суми нарахованих, але своєчасно не сплачених авансових внесків, строк сплати яких припадав на 2014 рік. Судячи з усього зміна формулювання згаданого ряд. 13.7 зроблена з тією метою, щоб у разі несвоєчасної сплати платниками авансових внесків їх сума не була повторно нарахована платнику за особовим рахунком (один раз, як власне сума місячного авансового внеску, другий – у складі ряд. 14 декларації, завищеного на суму авансового внеску, який не потрапив до ряд. 13.7 додатка ЗП).

Тому в ряд. 13.7 додатка ЗП потрібно відображати загальну суму авансових внесків, не сплачених, а саме **нарахованих** (тобто тих, що належали до сплати) платником за весь 2014 рік, починаючи з авансового внеску за січень і закінчуючи авансовим внеском за грудень 2014 року. Якщо платник не сплачував авансових внесків за січень–лютий 2014 року, то за ряд. 13.7 відобразиться сума нарахованих авансових внесків за березень–грудень 2014 року.

Щодо механізму розрахунку авансових внесків у декларації, то він зазнав змін. Нагадаємо, що у старій формі декларації сума авансових внесків розраховувалася за формулою «рядок 14 + рядок 20» та відображалася у ряд. 33 декларації. А сума щомісячного авансового внеску, отримана шляхом ділення загальної суми авансових внесків на 12, наводилася в ряд. 34.

Таким чином, якщо підприємство у 2014 році сплачувало авансові внески з податку на прибуток, то їх сума, потрапивши з додатка ЗП до ряд. 13 декларації та зменшивши показник ряд. 14, відповідно, зменшить і базу для розрахунку авансових внесків за березень 2015 – лютий 2016.

У такому разі зобов'язання з податку на прибуток за підсумками 2014 року, яке має бути базою для обчислення щомісячних авансових внесків протягом згаданого періоду, буде штучно зменшене на суму авансових внесків, сплачену у 2014 році. А таке зменшення нормами п. 57.1 ст. 57 ПКУ прямо не передбачене. Тому ми вважаємо, що

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

дана формула розрахунку авансових внесків не дуже коректна і може призвести до неточних результатів. Мабуть, цей факт насамперед і спонукав змінити алгоритм розрахунку авансових внесків у новій декларації. Тепер формула набула такого вигляду (див. рис. 3.7):

Місячний авансовий внесок	=	Ряд. 10 декларації	+	Ряд. 11 декларації	+	Ряд. 12 декларації	–	Ряд. 13.1 декларації
12 / Ряд. 13.6 ЗП – Ряд. 13.2 ЗП								

Рис. 3.7. Алгоритм розрахунку авансових внесків за новою формою декларації з податку на прибуток підприємства*

**Джерело: Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: затв. наказом Міністерства доходів і зборів України: від 30.12.2013 р. № 872 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/63025.html>*

Обчислена за алгоритмом, наведеним на рис. 3.7, сума місячного авансового внеску відображається у ряд. 23 нової декларації та сплачується щомісячно, починаючи з березня 2014 року і закінчуючи лютим 2015 року. Винятком може бути той випадок, коли платник податку за підсумками першого кварталу 2014 року не отримав прибутку або до закінчення сплати авансових внесків він ліквідується чи переходить на спрощену систему оподаткування. За таких умов сплата таких авансів припиняється раніше.

Проаналізуємо більш детально новий алгоритм розрахунку авансу. Основна його відмінність від попереднього полягає в тому, що ДФСУ вибірково підійшла до сум, які зменшують податок на прибуток за ряд. 13 декларації, тобто до сум, що відображаються у додатку ЗП.

За новим алгоритмом податок на прибуток зменшується не на всі суми, які відображаються в додатку ЗП. Віднімаються тільки суми, які відображаються за ряд. 13.1 (податок на прибуток, що сплачений за кордоном та підлягає заліку в Україні), ряд. 13.2 (сума податку, нарахована за підрозділами, – при консолідованій сплаті) та ряд. 13.6 (податок на землю, яка використовується для виробництва сільгосппродукції).

Таким чином, при розрахунку авансових внесків не віднімаються суми щомісячних авансових внесків з податку на прибуток за звітний рік (ряд. 13.7 додатка ЗП), а також суми авансових внесків при

виплаті дивідендів (ряд. 13.3–13.5 додатка ЗП). Проте ми не підтримуємо позицію ДФСУ, що податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету, не зменшується на суми нарахованого авансового внеску у зв'язку з виплатою дивідендів.

Зазначимо, що у Законі України «Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо об'єктів нерухомості» від 04.07.2013 р. № 403-VII²⁰⁶ зазначається, що на суму сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів, відповідно до п. 153.3 ст. 153 ПКУ (у т.ч. за наслідками попередніх звітних (податкових) періодів), зменшується сума авансових внесків з податку на прибуток. Однак Міндоходів у своїх листах від 12.09.2013 р. № 17802/7/99–99–19–03–02–17²⁰⁷ та від 23.09.2013 р. № 11793/6/99–99–10–04–02–1015/4452²⁰⁸, а також у консультації в Єдиній базі податкових знань (див. у підкатегорії 102.15) податківці дещо перетлумачили зміст згаданого закону, зазначивши, що платники можуть робити залік не «за сплатою», а «за декларацією» – при розрахунку майбутніх сум щомісячних авансових внесків.

Так, у новому розрахунку авансових внесків, порівняно зі старим відсутнє додавання ряд. 20 декларації та віднімання ряд. 13.3–13.5 додатка ЗП, за якими відображаються авансові внески при виплаті дивідендів.

Від такого нововведення стало краще тільки тим, у кого за підсумками річної декларації залишаються авансові внески при виплаті дивідендів, не покриті сумою податку на прибуток та/або своєчасно не сплачені, тобто ті, у кого показник ряд. 20 більше показника ряд. 13.5.1 додатка ЗП. У зв'язку з цим ми вважаємо за потрібне узгодити норми закону та згаданих листів і консультацій, оскільки різне трактування може стати причиною збільшення кількості скарг платників податку до адміністративного суду. На наш погляд, доцільно б було дозволити зменшувати фактичні платежі

²⁰⁶ Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо об'єктів нерухомості: Закон України: від 04.07.2013 р. № 403-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/403>

²⁰⁷ Щодо нарахування та сплати авансових внесків при виплаті дивідендів: Лист Міністерства доходів і зборів України: від 12.09.2013 р. № 17802/7/99–99–19–03–02–17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/4066-17802.html>

²⁰⁸ Щодо надання відповіді: Лист Міністерства доходів і зборів України: від 23.09.2013 р. № 11793/6/99–99–10–04–02–1015/4452 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovc-zakonodavstvo/listi-dps/62862.html>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

щомісячних авансових внесків на суми сплачених авансових внесків при виплаті дивідендів²⁰⁹.

Крім того, звернемо увагу на те, що наведена в кінці нової декларації таблиця з місяцями для авансових платежів призначена для заповнення тільки у випадках проведення уточнень уже задекларованих показників, тобто тільки в уточнюючих деклараціях, що вплинули на зміну сум авансових платежів.

Введення такої таблиці необхідне, щоб і платники, і контролюючі органи могли визначити у т.ч. суми переоплат/недоплат за авансовими внесками, які вже були сплачені на дату проведення відповідних коригувань. Це дозволить визначити (проконтролювати) суми штрафів та пені, які можуть потягти за собою згадані коригування сум авансових внесків. Про те, що виправлення платниками помилок попередніх звітних (податкових) періодів можуть впливати на суми авансових внесків, податковими органами прямо зазначено у відповіді на запитання 12 в УПК № 1171²¹⁰. Довідково наведемо граничні терміни сплати авансових внесків у 2014 році та на початку 2015 року (див. табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Граничні терміни сплати авансових внесків у 2014 – на початку 2015 рр.*

Місяць.	Граничний термін сплати
2014 рік	
Січень ¹	30 січня
Лютий ¹	28 лютого
Березень	28 березня
Квітень	30 квітня
Травень	30 травня
Червень	30 червня
Липень	30 липня
Серпень	29 серпня
Вересень	30 вересня
Жовтень	30 жовтня

²⁰⁹ *Маяковський В.* Аванси 2013–2014–2015 / В. Маяковський // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 19–24.

²¹⁰ Узагальнююча податкова консультація щодо особливостей подання декларації з податку на прибуток та сплати податку у 2013 р.: затв. наказом Державної податкової служби України: від 21.12.2012 р. № 1171 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/novc-pro-podatki-zakonodav/81930.html>

Продовження табл. 3.7

Місяць	Граничний термін сплати
Листопад	28 листопада
Грудень	30 грудня
2015 рік	
Січень	30 січня
Лютий	27 лютого ²

¹ За ці місяці сплачуються авансові внески, визначені у річній декларації за 2012 рік.² Виходячи з підходу Міндоходів, викладеного в УПК № 1171, згідно з яким авансові внески з податку на прибуток потрібно сплачувати «місяць у місяць».Джерело: Інформація за даними сайту Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

Але практика застосування норм п. 57.1 ст. 57 ПКУ при складанні декларації за 2014 рік викликає значну кількість запитань. Щодо деяких з них наведемо свої думки.

Переплата з податку на прибуток. Відповідно до листа Міністерства доходів і зборів України від 24.04.2014 р. № 6599/6/99–99–19–03–02–15²¹ зарахування надміру сплачених зобов'язань платника з податку на прибуток у сплату щомісячних авансових внесків може бути здійснене на підставі поданої платником відповідної заяви про таке зарахування. При цьому саме собою право на таке зарахування сумнівів не викликає, проте інша справа – заява, подання якої залежить від конкретної ситуації. Тому розглянемо декілька можливих ситуацій.

Почнемо з найтипівшої: *сума нарахованих (і сплачених) щомісячних авансових внесків перевищила суму податку на прибуток за рік*. Основою такого зарахування є норми п. 87.1 ст. 87 ПКУ. У ньому зазначено, що сплатити суму платежу можна за рахунок переплати за таким платежем (без заяви) або за рахунок переплати з інших платежів (із заявою). При цьому щомісячні авансові внески і податок на прибуток рознесені за різними кодами доходів у Класифікації доходів *бюджету*. Це є підставою для того, щоб вважати їх різними платежами та, як наслідок, вимагати складання заяви для їх зарахування. На сьогодні з цим погоджуються і суди (див. ухвалу ВАСУ від 03.04.2014 р. у справі № К/800/30905/13, ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 20.03.2014 р. у справі № 815/8297/13-а).

²¹ *Питання зарахування надміру сплаченого з податку на прибуток у рахунок авансових внесків*: Лист Міністерства доходів і зборів України від 24.04.2014 р. № 6599/6/99–99–19–03–02–15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pribytok.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/4710_6599.html

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

У зв'язку з цим зосередимо свою увагу на механізмі відображення згаданого перевищення в річній декларації з податку на прибуток за 2014 рік. Сума нарахованих у 2014 році щомісячних авансових внесків відображається у ряд. 13.7 додатка ЗП. Ця сума спрямовується у зменшення податку на прибуток, нарахованого за підсумками року.

У результаті цього в ряд. 14 «Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 10 + рядок 11 + рядок 12 – рядок 13)» утворилося від'ємне значення, що і є перевищенням та потрапляє до інтегрованої картки платника (див. лист Міндоходів від 07.03.2014 р. № 5699/7/99–99–19–03–01–17)²¹². Причому ряд. 14 призначено для відображення податку на прибуток, а не авансових внесків. Саме тому у картці платника таке перевищення враховуватиметься як переплата з податку на прибуток, а не щомісячних авансових внесків. Це свідчить про те, що для зарахування цієї суми зі щомісячними авансовими внесками майбутніх періодів потрібно подати заяву, хоча на практиці траплялося, що таке зарахування проводили і без поданої заяви.

Наступна ситуація: *зарахування переплати з податку на прибуток у рахунок щомісячних авансових внесків*. Наприклад, така ситуація може виникнути, якщо у попередньому звітному (податковому) періоді платник податків подавав декларацію щокварталу, а в поточному – перейшов на сплату щомісячних авансових внесків. У такому разі платник також має право зарахувати суму переплати в рахунок сплати таких внесків. Причому в цьому випадку не повинно виникнути сумнівів у тому, що обов'язковою передумовою для такого зарахування буде подання до територіальних органів ДФСУ відповідної заяви²¹³.

Проте на практиці можуть виникати деякі труднощі із зарахуванням таких переплат, особливо це стосується авансових внесків. Так, з зарахуванням суми авансових внесків, сплачених у 2014 році, яка перевищує суму податку, нараховану у декларації за підсумками 2014 року, може виникнути проблема.

По-перше, через те, що облік і надходження авансових внесків у контролюючих органах ведуть окремо від звичайних платежів з податку на прибуток.

²¹² Щодо заповнення звітності: Лист Міністерства доходів і зборів України від 07.03.2014 р. № 5699/7/99–99–19–03–01–17 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://mirad.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri-listi-dps-13-121.html>

²¹³ Смірдов В. Переплата з податку на прибуток: зараховуємо у сплату авансових внесків чи заявляємо / В. Смірдов // Податки та бухгалтерський облік. 2014. № 42. С. 56.

По-друге (і це стосується авансів за січень та лютий 2015 року), через терміни, в які територіальні органи ДФСУ проводять за особовим рахунком платника підсумки декларації за 2014 рік. Річ у тім, що згідно з п. 4 Розділу III Порядку ведення органами Міністерства доходів і зборів України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів від 05.12.2013 р. № 765²¹⁴, нарахування в інтегрованій картці платника здійснюється за датою граничного строку сплати податкових зобов'язань за декларацією. У цьому випадку це 11 березня 2015 року, тобто вже після настання строків сплати авансів за січень і лютий 2015 року.

Зауважимо, що сплачений податок на прибуток та авансові внески мають специфіку відображення у бухгалтерському обліку. Так, облік податків, які нараховуються та сплачуються до бюджету, ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами». Відповідно до Інструкції № 291²¹⁵ аналітичний облік розрахунків за податками і платежами має вестися за їх видами. У зв'язку з цим для відокремленого обліку розрахунків щодо податку на прибуток ведеться субрахунок 641 окремого аналітичного рахунка. Ним, наприклад, може бути рахунок аналітичного обліку «Розрахунки за податком на прибуток». Проте одного такого аналітичного рахунка недостатньо для отримання розгорнутої інформації про платежі, що супроводжують податок на прибуток. Тому необхідне введення додаткових аналітичних рахунків.

Дослідимо особливості бухгалтерського обліку *поточного податку на прибуток* – суми податку на прибуток, визначеної у звітному періоді відповідно до податкового законодавства (п. 3 П(С)БО 17)²¹⁶. На наш погляд, поточним податком на прибуток

²¹⁴ Порядок ведення органами Міністерства доходів і зборів України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів: затв. наказом Міністерства доходів і зборів: від 05.12.2013 р. № 765 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0217>

²¹⁵ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

²¹⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

потрібно визначати загальний підсумок трьох показників декларації з податку на прибуток підприємства як:

- податок на прибуток за операціями із цінними паперами, що перебувають/не перебувають в обігу на фондовій біржі (ряд. 10);
- податок на прибуток від діяльності, що не підлягає патентуванню (ряд. 11);
- податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшений на вартість торгових патентів на провадження цієї діяльності (ряд. 12).

Отже, на основі рядків декларації з податку на прибуток підприємства, розрахунок суми поточного податку на прибуток (тобто значення, яке заносимо до кредиту аналітичного рахунка 641 «Розрахунки за податком на прибуток») можна записати у вигляді такого алгоритму (див. рис. 3.8):

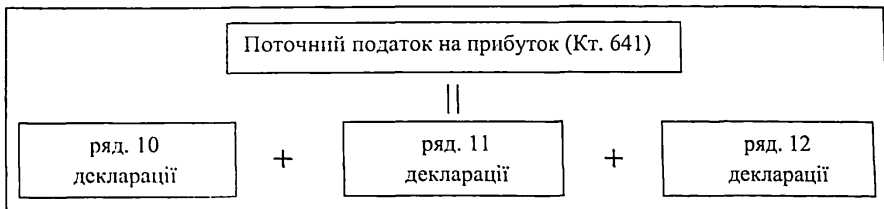


Рис. 3.8. Алгоритм розрахунку поточного податку на прибуток*

*Джерело: Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: затв. наказом Міністерства доходів і зборів України: від 30.12.2013 р. № 872 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/63025.html>

Порядок відображення в бухгалтерському обліку поточного податку на прибуток наведемо у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Облік поточного податку на прибуток*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано зобов'язання з поточного податку на прибуток у сумі, не пов'язаній із відстроченими податками, з віднесенням до складу витрат	98	641/«Розрахунки за податком на прибуток»

Продовження табл. 3.8

1	2	3	4
2.	Визнано відстрочені податкові активи в поточному звітному періоді	17*	
3.	Списано раніше нараховані відстрочені податкові зобов'язання	54*	
4.	Нараховано поточний податок на прибуток у зв'язку з безоплатним отриманням необоротних активів (основних засобів та/або нематеріальних активів)	424**	
5.	Відображено сплату до бюджету суми поточного податкового зобов'язання з податку на прибуток	641/«Розрахунки за податком на прибуток»	311
* На частину суми поточного податку на прибуток, яка внаслідок перевищення у звітному періоді суми оподаткованого прибутку над сумою облікового прибутку до витрат із податку на прибуток не включається. ** Відповідно до п. 4 П(С)БО 17 поточний податок на прибуток визнається зміною власного капіталу, якщо податок виникає за операціями, відображеними на р/хунках власного капіталу			

** Джерело: Войтенко Т. «Скованные одной цепью...»: бухгалтерський облік податково-прибуткових платежів / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 42–48.*

Отже, облік суми витрат з податку на прибуток у бухгалтерському обліку за вимогами Інструкції № 291 ведеться на рахунок 98 «Податок на прибуток». При цьому загальна сума витрат із податку на прибуток складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання (далі – ВПЗ) і відстроченого податкового активу (далі – ВПА) та визначається відповідно до П(С)БО 17. За дебетом рахунка 98 відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів із віднесенням на рахунок 79 «Фінансові результати». Отже, загальну формулу визначення витрат з податку на прибуток можна записати таким чином (див. рис. 3.9):

У наведеній формулі Δ ВПЗ – це сума накопичених ВПЗ за звітний період (ряд. 1500 гр. 4 форми № 1 – ряд. 1500 гр. 3 форми № 1), а Δ ВПА – сума накопичених ВПА за звітний період (ряд. 1045 гр. 4 форми № 1 – ряд. 1045 гр. 3 форми № 1).

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

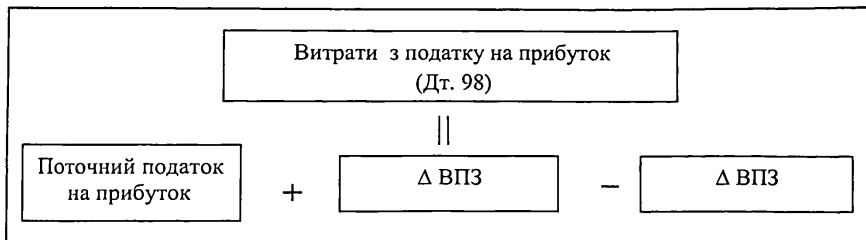


Рис. 3.9. Алгоритм визначення витрат з податку на прибуток підприємств*

**Джерело: Войтенко Т. «Скованные одной цепью...»: бухгалтерський облік податково-прибуткових платежів / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 42–48.*

Розраховану в такий спосіб величину витрат із податку на прибуток у фінансовій звітності включаємо до рядка 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2). Отже, показник рядка 2300 форми № 2 заповнюємо на основі записів про суму податку на прибуток за дебетом рахунка 98 у кореспонденції з кредитом рахунків 64,17 і 54 (п. 18 П(С)БО 17).

Винятком є податок на прибуток від безоплатно отриманих необоротних активів (Дт 424 – Кт 641), а також ВПЗ, пов'язані з дооцінкою необоротних активів (Дт 41 – Кт 54). Їх у рядку 2300 форми № 2 не відображають через те, що вони не потрапляють до Дт 98.

Важливо також зауважити, що, за приписами п. 15 П(С)БО 17, підприємство – платник податку на прибуток має право на підставі розпорядчого документа про облікову політику не обчислювати ВПА і ВПЗ на дату проміжної фінансової звітності.

Тоді протягом звітного року на кінець проміжних звітних періодів (на 31.03, 30.06 і 30.09) зазначені відстрочені податки наводять у Балансі (Звіті про фінансовий стан) у сумі, визначеній на 31 грудня попереднього року. При цьому у статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» проміжного Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (ряд. 2300 форми № 2) відображають суму поточного податку на прибуток. За таких обставин у бухгалтерському обліку відображається нарахована сума поточного податку на прибуток (тобто без урахування відстрочених податків) записом за Дт. 98 – Кт. 641. Потім на дату складання річного звіту в бухгалтерському обліку

та фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат із податку на прибуток з урахуванням змін ВПА і ВПЗ за звітний рік (див. лист Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 31–34000–20–13/28502²¹⁷).

Порядок відображення в бухгалтерському обліку щомісячних авансових внесків роз'яснюється в листі Міністерства фінансів України від 24.01.2013 р. № 31–08410–06–5/2297²¹⁸. Так, авансові внески з податку на прибуток, що сплачуються до бюджету щомісячно, відображаються за кредитом субрахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та дебетом аналітичного рахунка з обліку розрахунків з податку на прибуток рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами». У зв'язку з цим пропонуємо до субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ввести аналітичний рахунок «Щомісячні авансові внески».

Тоді впродовж звітного року дебетове сальдо зазначеного аналітичного рахунка відображатиметься у Балансі (Звіті про фінансовий стан) за статтею «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (ряд. 1135 форми № 1). Відповідно до п. 2.29 Методичних рекомендацій № 433²¹⁹ за даною статтею наводиться дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. При цьому в п. 12 П(С)БО 10²²⁰ чітко обумовлено, що дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом включає, крім іншого, авансові платежі та відображається у Балансі з виділенням заборгованості з податку на прибуток. Для останньої призначено рядок 1136 форми № 1. При цьому для платників, які сплачують щомісячні авансові внески

²¹⁷ Щодо окремих питань порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності: Лист Міністерства фінансів України: від 29.12.2006 р. № 31–34000–20–13/28502 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=67481&cat_id=34931

²¹⁸ Щодо відображення в бухгалтерському обліку авансових внесків з податку на прибуток: Лист Міністерства фінансів України: від 24.01.2013 р. № 31–08410–06–5/2297 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=362830&cat_id=293538

²¹⁹ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3060.0>

²²⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 08.10.1999 р. № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

та мають річний звітний (податковий) період, облік цих платежів виглядатиме таким чином (див. табл. 3.9):

Таблиця 3.9

Облік щомісячних авансових внесків*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1.	Відображено сплату протягом звіт-ного (податкового) року щомісячних авансових внесків	641 «Щомісячні авансові внески»	311
2.	Зменшено нараховані зобов'язання з поточного податку на прибуток на величину нарахованих протягом такого звітного року щомісячних авансових внесків (у межах нарахо-ваного податку на прибуток)	641 «Розрахун-ки за податком на прибуток»	641 «Щомісячні авансові вне-ски»

*Джерело: Войтенко Т. «Скованные одной цепью...»: бухгалтерський облік податково-при-буткових платежів / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 9. – С. 42–48.

Вважаємо, що сума останньої проводки, наведеної в табл. 3.9, має бути тотожна значенню показника рядка 13.7 додатка ЗП до декла-рації з податку на прибуток підприємства. Інакше кажучи, відобра-жається сума саме нарахованих авансових внесків із податку на прибуток протягом звітного (податкового) періоду. Стосовно базового звітного (податкового) періоду, що дорівнює календарному року, – це сума авансових внесків, які належать до сплати в січні–грудні. Зауважимо, що суми нарахованих і сплачених платником щомісячних авансових внесків повинні збігатися. Проте у разі несво-часної їх сплати такої відповідності не буде. Кредитове сальдо, що виникає на аналітичному рахунку 641 «Щомісячні авансові внески», стане підтвердженням цього. Але в ідеалі на звітну дату цей аналі-тичний рахунок повинен обнулятися.

За умови, якщо нараховані податкові зобов'язання з податку на прибуток за звітний (податковий) рік перевищують величину нарахованих за такий період авансових внесків, кредитове сальдо зазначається на аналітичному рахунку 641 «Розрахунки за податком на прибуток» та перераховується до бюджету в законодавчо встановлені строки.

Для узагальнення інформації про суми *авансових внесків* у зв'язку з виплатою дивідендів вважаємо за доцільне введення

окремого аналітичного рахунка до субрахунку 641 «Розрахунки за податками». Назвати його можна, наприклад, «Авансовий внесок при виплаті дивідендів».

За таких обставин авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів відобразимо в обліку таким чином (див. табл. 3.10):

Таблиця 3.10

Облік щомісячних авансових внесків, у зв'язку з виплатою дивідендів*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1.	Відображено сплату протягом звітного (податкового) періоду дивідендних авансових внесків при виплаті дивідендів	641 «Авансовий внесок при виплаті дивідендів»	311
2.	Зменшено нараховані зобов'язання з поточного податку на прибуток на суму сплачених протягом такого звітного періоду авансових внесків при виплаті дивідендів (у межах такого зобов'язання)	641/«Розрахунки за податком на прибуток»	641 «Авансовий внесок при виплаті дивідендів»

* Джерело: Войтенко Т. «Скованные одной цепью...»: бухгалтерський облік податково-прибуткових платежів / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. № 9. – С. 42–48.

Якщо в результаті цих записів на аналітичному рахунку «Авансовий внесок при виплаті дивідендів» субрахунку 641 утворюється дебетовий залишок, то він відображатиме суму авансового внеску, що підлягає перенесенню у зменшення податкових зобов'язань із податку на прибуток майбутніх податкових періодів.

Зауважимо, що сума авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів, яка підлягає віднесенню у зменшення нарахованої суми податку в подальших податкових періодах, не є переплатою (надмірно сплаченим грошовим зобов'язанням), а отже, повернути її з бюджету не можна. Цей факт є ще одним аргументом на користь ведення окремого обліку авансових внесків при виплаті дивідендів, щомісячних авансових внесків і, власне, зобов'язання з податку на прибуток.

3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку...

Як висновок ще раз зазначимо, що декларація з податку на прибуток підприємства є основною складовою податкової звітності, у якій платник зазначає своє податкове зобов'язання з податку. Процес її заповнення з прийняттям ПКУ формально дещо спростився у зв'язку із частковим наближенням податкового та бухгалтерського обліку, однак на практиці залишився досить трудомістким.

Структура декларації відрізняється від структури Звіту про фінансові результати (форма 2), підходи до розкриття даних змінюються законодавцем у одному звітному періоді, є певні неузгодженості між офіційними вимогами та можливістю їх реалізації на практиці.

Відсутні і Методичні рекомендації щодо порядку заповнення нової декларації з податку на прибуток підприємства. Ця ситуація є аналогічною ситуації з попередньою декларацією, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 р. № 1213. Так, за всі роки незалежності України інструктивні методичні рекомендації щодо порядку заповнення декларації з податку на прибуток підприємства так і не були розроблені. Це може викликати труднощі та різностороннє трактування платниками норм ПКУ при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства. У зв'язку з цим авторським колективом було окреслено алгоритм формування декларації, в якому крок за кроком розкрито зміст та особливості заповнення кожного рядка загальної частини декларації та охарактеризовано основні зміни щодо додатків до неї (див. табл. Е. 2–Е. 3 Додатка Е).

Отже, структура податкової декларації є досить непростою для декларування податку на прибуток підприємства. Наш висновок залишається незмінним: якісне вдосконалення податкової системи будь-якої країни з метою підвищення її інвестиційної привабливості та орієнтації на потреби бізнесу неможливо без критичної оцінки і перегляду методології розрахунку податку на прибуток підприємства, наслідком чого ставатиме суттєве спрощення податкової звітності та скорочення часу на її заповнення платниками.