



ЩО ТРЕБА ЗНАТИ ПІДПРИЄМСТВУ ПРО ПОДАТКОВИЙ ПІДХІД ДО ПЕРЕВІРКИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ

Основні принципи та підходи до проведення та оформлення результатів документальної перевірки платника податків знайшли відображення в Наказі № 244. Цим документом затверджено Методрекомендації № 244 щодо оформлення матеріалів перевірки, а також зразок Акта (довідки) документальної планової/позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль над дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – Акт), і зразки інших «перевірочних» документів.

Головним прийомом, який використовується контролюючим органом під час перевірки правильності нарахування та сплати податку на

прибуток, є зіставлення показників декларації з податку на прибуток (далі – декларація) і фінзвітності платника. При цьому інформаційною базою для такої перевірки служать первинні документи та реєстри бухгалтеру підприємства. У консультації розглянемо, як податківці перевіряють правильність нарахування та сплати податку на прибуток підприємства, керуючись положеннями Наказу № 244.

Що перевіряють

До переліку питань, що включаються до плану документальної перевірки платника, зокре-

ма, увійшли (додаток 1 до Методрекомендацій № 244):

- перевірка правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування за правилами бухгалтерії відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;
- перевірка достовірності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток, а також правомірності визначення сум від'ємного значення об'єкта обкладення податком на прибуток.

Етапи перевірки

Як впливає з положень Наказу № 244, перевірка повноти оподаткування прибутку включає:

- доперевірочний аналіз показників декларацій і фінзвітності платника;
- більш докладний аналіз показників, аналогічний доперевірочному, який здійснюється безпосередньо в ході документальної перевірки;
- відображення результатів перевірки в Акті.

Доперевірочний аналіз

Для здійснення документальної перевірки контролюючий орган спочатку проводить так званий доперевірочний аналіз діяльності платника податків. Передбачається, що такий аналіз допоможе попередньо виявити ризикові операції платника, які можуть свідчити про потенційні порушення податкового, валютного та іншого законодавства.

Доперевірочний аналіз проводиться на підставі тієї інформації про платника податків та його фінансово-господарської діяльності, яка вже є в інформаційних базах даних контролюючих органів, а також раніше виявлена в процесі здійснення податкового контролю та в ході виконання інших покладених на контролюючі органи функцій і завдань. Така інформація може бути отримана як із внутрішніх, так і із зовнішніх джерел.

Зокрема, на підставі зазначеної інформації вивчаються:

- показники поданих платником декларацій і фінзвітності на предмет узгодженості їх показників, структури та динаміки кожної складової таких показників у розрізі рядків і періодів, які перевірялися;
- динаміка та рівень сплати податку.

У ході доперевірочного аналізу:

- указується частка (питома вага) кожної складової доходів, витрат, нарахованої амортизації в загальній сумі показників фінзвітності та декларації за відповідний період. При цьому звертається увага на статті, які суттєво змінилися, і досліджується правомірність їх формування;
- оцінюється структура податкових різниць, які виникають відповідно до ПК та відображені платником у поданих деклараціях;
- порівнюються дані декларацій і додатків до них із даними фінзвітності платника.

У результаті проведеного аналізу контролюючий орган розраховує виявити, наприклад, наступні **ризики** в оподаткуванні прибутку:

- заниження доходів/завищення витрат у бухгалтерії та, як результат, заниження фінрезультату до оподаткування, відображеного в декларації;
- заниження показника доходів від будь-якого виду діяльності, визначеного за правилами бухгалтерії (ряд. 01 декларації), що призводить до непроведення коригувань фінрезультату до оподаткування на різниці, передбачені розд. III ПК;
- неправильне відображення амортизаційних відрахувань і відповідних податкових різниць;
- виправлення показників фінзвітності без відповідного коригування даних декларації та додатків до неї;
- неправильне перенесення податкових збитків минулих періодів і т. п.

Зверніть увагу, що при аналізі показників фінзвітності платника податківці визнають ризиками, наприклад:

- реалізацію продукції нижче від собівартості (значення ряд. **2050** Звіту про фінансові результати (далі – Звіт) перевищує значення ряд. **2000** Звіту);
- завищення адміністративних витрат (показник ряд. **2130** Звіту, поділений на показник ряд. **2090** Звіту та помножений на 100 %, перевищує 80 %);
- завищення витрат на збут (показник ряд. **2150** Звіту, поділений на показник ряд. **2090** Звіту та помножений на 100 %, перевищує 80 %).

«Перевірочний» аналіз

Подальший аналіз правомірності формування показників декларації та фінзвітності платника податків для виявлення та опрацювання ризиків здійснюється вже в ході самої документальної перевірки.

Такий аналіз проводиться шляхом поглибленого порівняння показників декларації та фінзвітності з даними реєстрів бухгалтерії за звітні періоди, що перевіряються.

Для цього на підставі даних реєстрів бухгалтерії (оборотно-сальдові відомості, журнали, Головна книга і т. п.) і показників фінзвітності платника фахівці контролюючого органу складають **реєстри кореспонденції рахунків бухгалтерії та показників фінрезультату до оподаткування в деклараціях і Звітах** (далі – Реєстри) за відповідні звітні періоди, що підлягають перевірці. Реєстри підписуються посадовими особами платника та перевіряючими й додаються до Акта. Зразок Реєстру наведено в додатку б до зразка Акта.

Рекомендуємо платникам ознайомитися із цим зразком Реєстру, щоб порівняти, чи збігаються кореспонденції бухгалтерських рахунків, застосовувані податківцями під час перевірки правильності формування показників Звіту, з кореспонденцією рахунків, застосовуваної на підприємстві для цих же цілей. Якщо не збігаються, то підприємству потрібно бути готовим пояснити свій варіант заповнення Звіту.

Зазначимо, що крім оцінки правильності формування показників Звітів і декларацій контролюючий орган перевіряє також **господарські договори та первинні документи**, на підставі яких господарські операції відображені в бухгалтерських реєстрах, правильність **дати визнання** в бухгалтерії доходів і витрат, а також відповідність відображення господарських операцій принципам **облікової політики підприємства** (про облікову політику див. на с. 33 цього видання).

У результаті проведеного аналізу звітності та документів платника податківці можуть установити наявність, наприклад, **ризиків**:

- заниження доходів/завищення витрат від будь-якого виду діяльності, визначених за правилами бухгалтерії;
- завищення (заниження) затрат на формування (коригування) резервів;

- несплати авансових внесків із податку на прибуток під час виплати дивідендів;
- необкладення виплат нерезиденту податком на доходи з українського джерела і т. д.

Відображення результатів перевірки в Акті

Підсумком документальної перевірки є складання контролюючим органом Акта, у якому, зокрема, робиться висновок про правильність декларування податку на прибуток, повноти та своєчасності його сплати, а також вказуються суми заниження або завищення податкових зобов'язань (за наявності).

При цьому в Акті обов'язково відображаються результати перевірки повноти декларування показників таких рядків декларації:

- рядка **01** – за доходами від діяльності платника (за вирахуванням непрямих податків), визначеними за правилами бухгалтерії. І, як наслідок, відображається факт дотримання платником обов'язку застосовувати коригування фінрезультату до оподаткування на різниці, установлені розд. III ПК;
- рядка **02** – щодо достовірності визначення показників фінрезультату до оподаткування перевірюваних звітних періодів;
- рядка **03** – щодо відображення податкових різниць, передбачених ПК. При цьому оцінюється, які саме різниці вплинули на показник даного рядка.

Крім того, в Акті зазначається правомірність застосування пільг із податку на прибуток і достовірність визначення прибутку або збитку від пільговуваної діяльності.

Як перевірити відповідність показників декларації та фінзвітності

Щоб провести документальну перевірку повноти сплати податку на прибуток, контролюючий орган буде, зокрема, пильно вивчати фінансову звітність підприємства та порівнювати її показники з показниками декларацій (див. вище). При цьому основний упор робиться на форму № 2 (№ 2-м, № 2-мс) «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за перевірювані періоди, а також, можливо, за періоди, що передують періоду перевірки.

У таблицях 1 і 2 покажемо, на які саме рядки фінзвітності платник податків може орієнтуватися для оцінки правильності заповнення декларації. При цьому великі та середні підприємства для зіставлення показників звітності можуть використовувати не тільки форму № 2, але й форму № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», затверджену Наказом № 302.

Водночас таких рядків фінзвітності, з яких платник може прямо перенести показники до де-

кларації та додаток РІ, на жаль, небагато, адже форми фінзвітності не вимагають такої докладної класифікації доходів і витрат платника, як форма додатка РІ.

Наприклад, у фінзвітності вказується загальний дохід від дивідендів, нарахованих на користь платника за звітний період, а в додатку РІ такий дохід потрібно розбити на дивіденди від окремих платників податку на прибуток, від нерезидентів і т. п.

Таблиця 1. Показники декларації

№ з/п	Код рядка декларації	Показник	Джерело інформації	Код рядка		
				Форма № 2	Форма № 2-м	Форма № 2-мс
1	2	3	4	5	6	7
1	01*	Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерії: – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за мінусом інших відрахувань із доходу	Обороти Дт 701-703 – Кт 791 за мінусом оборотів Дт 791 – Кт 704	2000		
		– інші операційні доходи (у т. ч. дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, дохід від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції)	Обороти Дт 71 – Кт 791	2120, 2121**, 2122**	2120	2160
		– фінансові доходи (у т. ч. дохід від участі в капіталі)	Обороти Дт 72, 73 – Кт 792	2200, 2220	2240	2160
		– інші доходи (у т. ч. дохід від благодійної допомоги, звільненої від обкладення ПДВ)	Обороти Дт 74 – Кт 793	2240, 2241**	2240	2160
Ряд. 01 декларації = (Ряд. 2000 + ряд. 2120 + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240) форми № 2. Ряд. 01 декларації = (Ряд. 2000 + ряд. 2120 + ряд. 2240) форми № 2-м = Ряд. 2280 форми № 2-м. Ряд. 01 декларації = (Ряд. 2000 + ряд. 2160) форми № 2-мс = Ряд. 2280 форми № 2-мс.						
2	02	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток чи збиток), визначений у фінзвітності за правилами бухгалтерії	Додатна або від'ємна різниця між кредитовим і дебетовим оборотом рахунка 79 за звітний період	2290 або 2295	2290 (додатне або від'ємне значення)	
* За обсягом річного доходу, відображеного в ряд. 01 декларації, зрозуміло, повинне підприємство застосовувати коригування на різниці, передбачені розд. III ПК чи ні. Якщо показник ряд. 01 річної декларації перевищує 20 млн грн (до 2020 року) і 40 млн грн (починаючи з 2020 року), то застосування коригувань у наступному звітному році обов'язкове. А якщо не перевищує, то платник податків має право прийняти рішення щодо незастосування таких коригувань (крім коригувань на суму податкових збитків минулих років і коригувань, пов'язаних з отриманням бюджетних грантів). Про прийняття такого рішення платник податків заявляє в спеціальному полі декларації (пп. 134.1.1 ПК).						
** Додаткові статті фінзвітності, показники яких наводяться до відома та не включаються до підсумкових рядків Звіту.						

Таблиця 2. Показники окремих рядків додатка РІ до декларації

№ з/п	Код рядка додатка РІ	Різниця	Відображення в бухгалтерії	Відображення у фінзвітності
1	2	3	4	5
Основні засоби (далі – ОЗ)* і нематеріальні активи (далі – НА)				
1	1.1.1	Сума амортизації ОЗ і НА, нарахованої в бухгалтерії*	Дт 23, 91–94 – Кт 13	Ряд. 2515 розд. III форми № 2, ряд. 1300 розд. XIII форми № 5
2	1.2.1.2	Сума вигід від відновлення корисності ОЗ або НА в межах втрат від зменшення корисності таких об'єктів, раніше включених до витрат звітного періоду за правилами бухгалтерії	Дт 13 – Кт 742	Гр. 3 ряд. 590 розд. V форми № 5
3	1.1.3	Залишкова вартість окремих об'єктів ОЗ і НА, визначена за правилами бухгалтерії у випадку їх ліквідації	Оборот Дт 976 – Кт 10, 12	Ряд. 620 гр. 4 розд. V форми № 5
<p>* За винятком амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА). Як впливає з податкового визначення ОЗ у пп. 14.1.138 ПК, необоротні матеріальні активи, первісна вартість яких не перевищує 20 000 грн (до 23.05.20 р. – 6 000 грн), вважаються МНМА та не включаються до складу податкових ОЗ. Значимо, що згідно з п. 1.3 зразка Довідки про результати проведеного аналізу фінансового-господарської діяльності платника податків (додаток 3 до п. 2.5 зразка Акта), податківці чомусь вважають ризиком, коли значення ряд. 1.1.1 додатка РІ до декларації не дорівнює сумі рядків 1002 «Накопичена амортизація» і 1012 «Знос» Балансу (форма № 1). Хоча такої рівності в принципі бути не повинно. Адже в рядках 1002 і 1012 суми амортизації ОЗ і НА відображаються наростаючим підсумком за весь період їх експлуатації (наприклад, за кілька років). А в ряд. 1.1.1 додатка РІ повинна відобразитися тільки сума бухгалтерської амортизації, нарахована за звітний період. Тому для орієнтиру ми повинні взяти ряд. 2515 розд. III форми № 2 або ряд. 1300 розд. XIII форми № 5 (за вирахуванням амортизації МНМА).</p>				
Резерви та забезпечення				
4	2.1.1	Витрати на формування резервів і забезпечень для відшкодування майбутніх витрат*, визнані у звітному періоді за правилами бухгалтерії	Оборот за Кт 47** , за винятком сторнуючих проведень при коригуванні (зменшенні) суми забезпечення (резерву)	Сума показників відповідних рядків* граф 4 і 5 розд. VII форми № 5
5	2.2.1	Витрати, які відшкодовуються за рахунок резервів і забезпечень, сформованих за правилами бухгалтерії*	Оборот за Дт 47**	Сума показників відповідних рядків* гр. 6 розд. VII форми № 5
6	2.2.1.1	Сума коригування (зменшення) раніше сформованих резервів і забезпечень*, на яку збільшився фінрезультат до оподаткування згідно із правилами бухгалтерії	Оборот за Кт 47** сторнується при коригуванні суми забезпечення (резерву) у частині раніше сформованих сум	Сума показників відповідних рядків* гр. 7 розд. VII форми № 5
7	4.2.11	Витрати на оплату відпусток працівників та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, які після 1 січня 2015 року відшкодовуються за рахунок резервів, сформованих у бухгалтерії до цієї дати, якщо такі витрати не були включені до складу витрат у податковому обліку	Дт 471, 472, 477 та ін. – Кт 66, 65 у частині використання резервів, сформованих до 01.01.15 р.	Сума показників ряд. 710 та інших рядків, у яких наводиться інформація з резервів на інші виплати працівникам, пов'язані з оплатою праці (гр. 6 розд. VII форми № 5 у частині використання резервів, створених до 01.01.15 р.)
<p>* Крім резервів на відплату відпусток працівників та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці та ЄСВ, який нараховується на такі виплати, а також резерву сумнівних боргів (далі – РСБ) і резервів банків та небанківських фінансових установ.</p>				
<p>** Крім Кт 471, 472, 477 та ін.</p>				

1	2	3	4	5
РСБ				
8	2.1.2	Витрати на формування РСБ, визнані у звітному періоді за правилами бухгалтерії	Дт 944 – Кт 38	Показник ряд. 491 гр. 4 розд. V, ряд. 775 граф 4 і 5 розд. VII форми № 5
9	2.2.2	Сума коригування (зменшення) раніше сформованого резерву, на яку збільшився фінрезультат до оподаткування за правилами бухгалтерії	Дт 38 – Кт 719	Показник ряд. 775 гр. 7 розд. VII форми № 5
Участь у капіталі				
10	3.1.5	Сума втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або за методом пропорційної консолідації	Оборот Дт 792 – Кт 96	Ряд. 2225 форми № 2, рядків 500, 510, 520 гр. 4 розд. V форми № 5

Перенесення до декларації торішніх податкових збитків

Як було зазначено вище, одним із податкових ризиків є неправильне перенесення платником торішніх податкових збитків до поточної декларації. Нагадаємо, як правильно це зробити.

Згідно з пп. 140.4.4 ПК платник податку на прибуток має право зменшити фінрезультат звітного періоду на від'ємне значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Сума таких минулих збитків відображається в рядку **3.2.4** додатка РІ.

Увага! Показник рядка **3.2.4** додатка РІ до декларації за поточний звітний рік має дорівнювати від'ємному значенню показника рядка **04** декларації за минулий звітний рік, але відображається він зі знаком «+». При цьому показник рядка **3.2.4** залишається незмінним протягом усього звітного року.

Зазначимо, що з 23.05.20 р. платник- правонаступник може врахувати також податкові збитки реорганізованого платника згідно з пп. 140.4.5 ПК. Сума таких збитків первіс-

но відобразиться в рядку **3.2.4.1** додатка РІ у звітному періоді затвердження передавального акта (розподільчого балансу) і може перейти в наступний звітний рік, якщо в платника не буде досить прибутку для її погашення у поточному році.

Крім того, при визначенні податкового фінрезультату від операцій продажу (відчуження) цінних паперів у додатку ЦП до декларації платник також ураховує суми торішніх збитків від таких операцій (п. 141.2 ПК). Перенесення збитків у додаток ЦП за звітний рік здійснюється так:

- у рядок **03** зі знаком «+» переносять від'ємний показник рядка **4.1.4** додатка ЦП за минулий рік;
- рядок **04** зі знаком «+» – від'ємний показник рядка **4.1.3** додатка ЦП за минулий рік.

Не забудьте! Якщо підприємство змогло зменшити поточний податок на прибуток за рахунок торішніх збитків, звітна декларація повинна подаватися з **додатком ПП** або в періоді до 2020 року слід подати Звіт про суми податкових пільг за формою, затвердженою Постановою № 1233.

Р



НЕ ГАЙТЕ ЧАСУ!

Отримуйте найкорисніші розсилання від «**Балансу**», ГО «**ВБК**» та **Uteka** вже зараз!

Надішліть нам електронного листа на **office@balance.ua** з П.І.Б., областю та ЄДРПОУ або телефонуйте **(056) 370-44-25**.