

Ольга ПАПІНОВА, консультант з питань бухгалтерського обліку та оподаткування

ТАБЛИЦА-ПІДКАЗКА: ЗАПОВНЮЄМО ДЕКЛАРАЦІЮ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

У таблиці зібрані деякі корисні нюанси, які підкажуть платникам податків, як правильно відобразити в декларації з податку на прибуток найбільш «популярні» операції.

Позначення у графі 2 таблиці: (–) – різниця зменшує фінрезультат; (+) – різниця збільшує фінрезультат.

Коротке пояснення	Відображення в декларації
1	2
1. Податкові збитки минулих років	
Суму податкових збитків, відображених у ряд. 04 декларації за минулий звітний рік, включають до витрат звітного періоду всі платники податків – незалежно від того, коригують вони фінрезультат на всі різниці чи ні (пп. 140.4.4 Податкового кодексу, далі – ПК)	Ряд. 3.2.4 (–) додатка РІ
2. Отримання/надання поворотної фінансової допомоги (далі – ПФД)	
У податковому обліку всі платники податків відображають цю операцію за правилами бухобліку (тобто в бухобліку у них числиться кредиторська та/або дебіторська заборгованість). Витрати/доходи за ПФД можуть бути тільки, якщо йдеться про довгострокові зобов'язання/довгострокову дебіторську заборгованість, які відображаються в балансі за їх теперішньою (дисконтованою) вартістю (п. 12 НП(С)БО 10, п. 9 НП(С)БО 11). У цьому випадку у складі витрат/доходів відобразатиметься сума дисконту та амортизація дисконту. Увага! Прострочені заборгованості/зобов'язання не дисконтуються!	Різниць немає
3. Надання безповоротної фінансової допомоги (далі – БФД), безплатне передання товарів, виконання робіт, надання послуг (у т. ч. неприбутковим організаціям)	
Платники податків, які коригують фінрезультат на всі різниці, визначають різницю, що збільшує фінрезультат. Різниця дорівнює сумі БФД (вартості безплатно наданих товарів/робіт/послуг), перерахованій у звітному періоді (абзац перший пп. 140.5.10 ПК): – особам, які не є платниками податку на прибуток (крім фізосіб – платників ПДФО); – платникам, які сплачують податок за ставкою 0 % згідно з п. 44 підрозд. 4 розд. XX ПК. Якщо отримувачами БФД/товарів/робіт/послуг є неприбуткові організації, то різниця дорівнює сумі коштів або вартості товарів (робіт, послуг), безплатно перерахованих або переданих (виконаних, наданих) таким організаціям протягом звітного (податкового) року в розмірі, який перевищує 4 % (8 %) оподатковуваного прибутку платника податків за попередній звітний рік (це показник ряд. 04 торішньої декларації) (пп. 140.5.9, 140.5.14 ПК)	Ряд. 3.1.10 (+) 3.1.13 (+) додатка РІ
4. Визнання штрафів, пені, неустойок, виплата компенсації, відшкодування збитків	
Платники податків, які коригують фінрезультат на всі різниці, визначають різницю, що збільшує фінрезультат. Різниця дорівнює сумі витрат у вигляді визнаних платником податків штрафів, пені, неустойок, нарахованих (пп. 140.5.11 ПК): – платником податків згідно із цивільним законодавством і цивільно-правовими договорами на користь платників податку на прибуток за ставкою 0 % згідно з п. 44 підрозд. 4 розд. XX ПК і неплатників податку на прибуток (крім фізосіб); – контролюючими органами та іншими органами державної влади за порушення вимог законодавства. Також визначається різниця в сумі витрат, визнаних в обліку у вигляді відшкодування збитків, компенсації неотриманого доходу (упущеної вигоди), нарахованих згідно із цивільним законодавством і цивільно-правовими договорами, у т. ч. у сфері ЗЕД	Ряд. 3.1.11 (+) додатка РІ

1	2
5. Формування резерву сумнівних боргів (далі – РСБ), списання дебіторської заборгованості	
<p>РСБ формується в сумі сумнівної дебіторської заборгованості (далі – ДЗ). Не створювати резерв мають право (пп. 2 п. 2, п. 7 розд. I НП(С)БО 25): мікропідприємства, платники єдиного податку третьої групи і неприємницькі товариства. РСБ створюється тільки під ту заборгованість, яка одночасно відповідає трем умовам: є поточною, уважається фінансовим активом, не є придбаною заборгованістю або заборгованістю, призначеною для продажу. Для цілей обліку податку на прибуток операції з РСБ та ДЗ відображаються: – за правилами бухобліку – у платників податку на прибуток, які не коригують фінрезультат на різниці з розд. III ПК; – за правилами пп. 139.2.1, 139.2.2 ПК – у платників, які зобов'язані коригувати фінрезультат на різниці, передбачені розд. III ПК. Такі платники податків визначають різниці, які фінрезультат: – збільшують – на суму витрат на формування РСБ у бухобліку (Дт 944 – Кт 38) і суму ДЗ, списаної понад суму РСБ (Дт 944 – Кт 34, 36); – зменшують – на суму списаної ДЗ (у т. ч. за рахунок РСБ), яка відповідає податковим критеріям безнадійної заборгованості з пп. 14.1.11 ПК (ці вимоги поширюються і на списання безнадійної заборгованості, під яку резерв узагалі не формувався), а також на суму коригування (зменшення) РСБ, на яку збільшився фінрезультат згідно з національними або міжнародними бухгалтерськими стандартами (Дт 38 – Кт 719). Увага! На час дії карантину продовжуються, зокрема, строки загальної позовної давності, установлені ст. 257 Гражданського кодексу (п. 12 розділу «Прикінцеві та перехідні положення» цього кодексу). Якщо такий строк закінчився після 11 березня 2020 року, то він не вважається таким, що минув, аж до закінчення карантину, і заборгованість із цієї причини списувати не можна!</p>	<p>Ряд. 2.1.2 (+) 2.2.2 (-), 2.1.3 (+), 2.2.3 (-) додатка РІ</p>
6. Виплата дивідендів фізособам та юрособам	
<p>Виплата дивідендів фізособам (у т. ч. нерезидентам-фізособам) не потребує сплати авансового внеску з податку на прибуток (пп. 57.1¹.3 ПК). Проте сума виплачених дивідендів має бути відображена в додатку АВ довідково (у рядках 1 та 1.1). Крім того, із суми нарахованих дивідендів слід утримати ПДФО (за ставкою 5 %, якщо емітент є платником податку на прибуток, і 9 % – якщо емітент є єдинником) і військовий збір (1,5 %). Порядок сплати авансового внеску в разі виплати дивідендів юрособам (у т. ч. нерезидентам) установлений пп. 57.1¹.2 ПК, а саме: – авансовий внесок сплачується до виплати дивідендів або одночасно з їх виплатою; – сума дивідендів до виплати не зменшується на суму авансового внеску, нарахованого за ставкою 18 %; – реінвестиція дивідендів шляхом їх унесення до статутного капіталу (у т. ч. і нерезидентом) не звільняє платника від сплати до бюджету авансового внеску (ЗІР, категорія 102.16); – базою нарахування авансового внеску в разі виплати дивідендів натурою є вартість виплати, зазначена у рішенні про виплату дивідендів. Авансовий внесок сплачується із суми перевищення (СП) дивідендів, що підлягають виплаті (Д), над значенням об'єкта оподаткування за звітний рік, за результатами якого виплачуються дивіденди (ООП). Показник СП розраховується за такою формулою: СП = Д – ООП. Увага! СП обчислюється тільки в тому випадку, якщо грошові зобов'язання з податку на прибуток, нараховані за звітний рік (роки), за підсумками якого (яких) виплачуються дивіденди, погашені</p>	<p>Додаток АВ</p>

1	2
7. Виплата нерезиденту-юрособі доходів з українського джерела	
<p>Усі платники податку на прибуток, а також фізособи-підприємці, фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність, платники єдиного податку (юрособи і фізособи), які у звітному році виплатили юрособі-нерезиденту дохід з українського джерела, обкладають такий дохід податком на доходи нерезидента згідно з п. 141.4 ПК.</p> <p>Цим податком обкладаються доходи, перелічені в пп. «а»–«й» пп. 141.4.1 ПК, а також інші доходи нерезидента від ведення господарської діяльності на території України (наприклад, штрафи за порушення резидентом умов договору з нерезидентом) (пп. «к» пп. 141.4.1 ПК).</p> <p>У загальному випадку ставка податку становить 15 % (пп. 141.4.2 ПК). Проте для деяких видів доходів діють свої ставки (зазначені в пп. 141.4.3–141.4.6 та 141.4.11 ПК).</p> <p>Водночас, якщо міжнародний договір (конвенція), підписаний між Україною і країною нерезидента, передбачає інші правила оподаткування, ніж норми ПК, то застосовуються норми міжнародного договору (п. 3.2, 103.2, пп. 141.4.2 ПК). Але тільки якщо нерезидент на момент виплати доходу подав довідку (або її нотаріально посвідчену копію), яка підтверджує, що він є резидентом країни, з якою укладений міжнародний договір, а також інші документи (якщо це передбачено міжнародним договором) (п. 103.4 ПК).</p> <p>Нагадуємо! У 2021 році оподатковувалися і доходи нерезидента від виробництва та/або розповсюдження реклами, зазначені в пп. 141.4.6 ПК (з 01.01.2022 пп. 141.4.6 виключений з ПК)</p>	<p>Додаток ПН (на кожного нерезидента має бути заповнений свій додаток ПН)</p>
8. Операції з виробничими основними засобами (далі – ОЗ)	
<p>Платники податків, які не коригують фінрезультат на всі різниці, не керуються визначенням ОЗ з пп. 14.1.138 ПК. Відповідно різниці за операціями з ОЗ вони не розраховують.</p> <p>Платники податків, які коригують фінрезультат на всі різниці, відображають різниці (абзац четвертий п. 138.1, абзац третій п. 138.2 ПК):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у сумі бухгалтерської та податкової амортизації ОЗ (у т. ч. безплатно отриманих), інвестиційної нерухомості, поліпшень орендованих об'єктів (бухгалтерська амортизація збільшує фінрезультат, податкова амортизація – зменшує); – у сумі залишкової вартості об'єкта ОЗ, визначеної за правилами НП(С)БО або МСФЗ та ст. 138 ПК, у разі продажу, ліквідації об'єкта, його передання як внеску до статутного капіталу, безплатного передання, а також у разі передання поліпшень орендованого майна (бухгалтерська залишкова вартість збільшує фінрезультат, податкова – зменшує) 	<p>Додаток АМ, ряд. 1.1.1 (+)</p> <p>1.2.1 (–),</p> <p>1.1.2 (+),</p> <p>1.2.2 (–)</p> <p>додатка РІ</p>
9. Операції з невиробничими ОЗ	
<p>Для платників податків, які не коригують фінрезультат на всі різниці, поняття «Невиробничі ОЗ» не існує. Для них усі ОЗ є виробничими (різниці не розраховуються).</p> <p>Платники податків, що коригують фінрезультат на всі різниці, відображають різниці (абзац п'ятий п. 138.1, абзац шостий п. 138.2 ПК):</p> <ul style="list-style-type: none"> – у сумі бухгалтерської амортизації ОЗ. Ця різниця збільшує фінрезультат. У податковому обліку амортизація не нараховується, тому різницю, що зменшує фінрезультат, не визначають; – у сумі витрат на ремонт невиробничих ОЗ, включених до витрат звітного періоду за правилами НП(С)БО або МСФЗ. Ця різниця збільшує фінрезультат; – у сумі залишкової вартості об'єкта, визначеної за правилами бухобліку, у разі продажу об'єкта ця різниця збільшує фінрезультат; – у сумі первісної вартості придбання або виготовлення об'єкта ОЗ, а також витрат на його ремонт і поліпшення, у т. ч. включених до витрат за правилами бухобліку, у разі продажу об'єкта. Ця різниця зменшує фінрезультат. Завважимо, що сума зменшення (різниці) не може перевищувати суму доходу (виручки), отриману від такого продажу 	<p>Ряд. 1.1.1 (+)</p> <p>1.1.3 (+),</p> <p>1.2.3 (–),</p> <p>1.1.4 (+)</p> <p>додатка РІ</p>

1	2
10. Нарахування процентів за борговими зобов'язаннями перед нерезидентами	
<p>Якщо у платника, який коригує фінрезультат на всі різниці, сума боргових зобов'язань перед нерезидентами перевищує його власний капітал більше ніж у 3,5 разу, такий платник має визначити різницю за процентами (п. 140.2 ПК).</p> <p>Різниця визначається як результат порівняння двох величин (показників), які розраховуються за спеціальними формулами:</p> <ul style="list-style-type: none"> – перший показник – це сума процентів за борговими зобов'язаннями перед нерезидентами, нарахована в бухгалтерії (розраховується за спеціальними правилами); – другий – сума обмеження, встановленого п. 140.2 ПК (максимальна сума процентів, яку дозволяється включити до витрат звітного періоду в податковому обліку). <p>Сума перевищення першого показника над другим дає різницю, що збільшує фінрезультат. У зв'язку із цим частина процентів нерезиденту (сума перевищення) не потрапить до витрат у разі визначення об'єкта обкладення податком на прибуток за звітний період. Цю частину процентів можна буде врахувати в наступних звітних періодах поточного року. Якщо ж перевищення виникне за підсумками звітного року, тоді у звітних періодах наступного року до так званого старого перевищення застосовується коригування з п. 140.3 ПК. Згідно із цим пунктом, сума з ряд. 3.1.1 додатка РІ до декларації за звітний рік, щорічно зменшена на 5 %, за дотримання обмежень з п. 140.2 ПК може перекочувати до ряд. 3.2.1 додатка РІ до декларації подальших років. У цьому випадку матиме місце різниця, що зменшує фінрезультат</p>	<p>Ряд. 3.1.1 (+) 3.2.1 (-) додатка РІ</p>
11. Імпорт	
<p>Якщо контрагентами є «особливі» нерезиденти*, покупцеві потрібно (пп. 140.5.4 ПК):</p> <ul style="list-style-type: none"> – або підтвердити, що договірна ціна операції відповідає ціні, визначеній за принципом «втягнутої руки»; – або визначити різницю, що збільшує фінрезультат на 30 % вартості товарів, у т. ч. необоротних активів (крім активів у формі права користування за договорами оренди), робіт і послуг, придбаних в «особливих» нерезидентів. Різниця визначається тільки за підсумками звітного року 	<p>Ряд. 3.1.6.1 (+) 3.1.6.2 (+), 3.1.6.3 (+) додатка РІ</p>
12. Експорт	
<p>Якщо контрагентами є «особливі» нерезиденти*, продавцеві потрібно (пп. 140.5.5¹ ПК):</p> <ul style="list-style-type: none"> – або підтвердити, що договірна ціна операції відповідає ціні, визначеній за принципом «втягнутої руки»; – або визначити різницю, що збільшує фінрезультат звітного року на 30 % вартості товарів, у т. ч. необоротних активів, робіт, послуг, реалізованих таким нерезидентом. Різниця визначається тільки за підсумками звітного року. Завважимо, що застосовувати 30 % треба до ціни реалізації (такий висновок впливає з Індивідуальної податкової консультації ДПС від 02.07.2020 № 2654/6/99-00-05-05-02-06/ІПК) 	<p>Ряд. 3.1.7(+) 3.1.7.1 (+), 3.1.7.2 (+) додатка РІ</p>
<p>* «Особливими» називають нерезидентів, чия країна (держава, територія) реєстрації та/або організаційно-правова форма включені до Переліку, затвердженого постановою КМУ від 27.12.2017 № 1045, та/або до Переліку, затвердженого постановою КМУ від 04.07.2017 № 480.</p> <p>Увага! Якщо організаційно-правова форма нерезидента включена до Переліку № 480, але у звітному році нерезидент сплачував податок на прибуток або корпоративний податок, то до операцій з таким нерезидентом різниці з пп. 140.5.4 та 140.5.5¹ ПК не застосовуються (питання 6 в Узагальнюючій податковій консультації, затвердженій наказом Мінфіну від 14.05.2021 № 266).</p>	



НЕ ГАЙТЕ ЧАСУ!

Отримуйте найкорисніші розсилання від «**БАЛАНСУ**», ГО «**ВБК**» та **Uteka.ua** вже зараз!

Надішліть нам електронного листа на **office@balance.ua** с П. І. Б., областю та ЄДРПОУ або телефонуйте: **(056) 370-44-25**, **(067) 544-07-31**, **(044) 333-91-40**