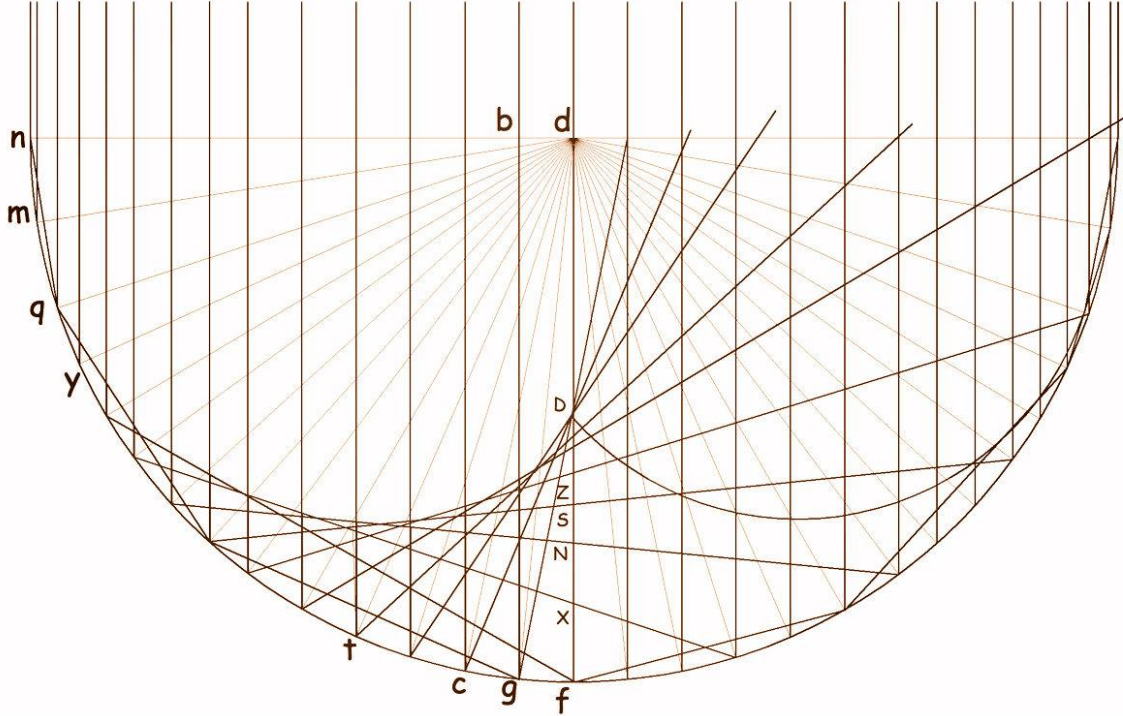




ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ЗА 2013 РІК

рекомендації зі складання податкової звітності

Шановні панове!

В 2013 році механізм податкового обліку податку на прибуток зазнав значної кількості революційних змін. Більшість підприємств перейшли на річні терміни складання податкової звітності. Значна кількість підприємств мала протягом року сплачувати податок на прибуток. Декому довелось відстоювати своє право на зарахування в рахунок щомісячних авансових внесків зайво сплачених податків або авансових внесків під час виплати дивідендів. Запроваджено радикально новий механізм податкового обліку цінних паперів. З 1 вересня 2013 р. застосовуються норми з трансфертного ціноутворення.

При цьому форму податкової декларації з податку на прибуток затверджено лише зараз.

Ми підготували ці рекомендації з метою надання методичної та практичної допомоги щодо складних аспектів складання податкової декларації. Ми також вирішили нагадати окремі нюанси податкового обліку, що пов'язані із законодавчими змінами, що відбулись в 2013 р.

Ми сподіваємось, що ці рекомендації стануть вам в нагоді і завжди раді бути для вас корисними.

З повагою,

Олексій Шматко
Президент «Аксіома Консалтинг Груп»



Зміст	1. Форма податкової декларації.....	4
	2. Терміни подання податкової звітності.....	5
	3. Склад податкової звітності.....	7
	4. Особливості відображення операцій з цінними паперами, кор. правами, деривативами та операцій РЕПО в додатку ЦП.....	9
	5. Особливості заповнення додатку ТЦ (самостійне, пропорційне та/або зворотне коригування податкових зобов'язань для цілей трансфертного ціноутворення.....	15
	6. Особливості відображення процентів в рядку 03.2 додатка ІД і рядку 06.3 декларації.....	19
	7. Особливості відображення у складі декларації збитків попередніх періодів.....	21
	8. Особливості відображення в декларації сум авансового внеску при виплаті дивідендів.....	22
	9. Порядок відображення в податковій декларації сум, що зменшують податку на прибуток.....	24
	10. Визначення способу сплати податку на прибуток на 2014 рік.....	26
	11. Розрахунок авансових внесків з податку на прибуток на 2014 рік.....	27

1. Форма податкової декларації

Нову форму податкової декларації з податку на прибуток підприємств затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 № 872¹. До цього діяв наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2011 № 1213².

¹ далі – Наказ № 872

² далі – Наказ № 1213

У зв'язку із прийняттям наказу № 872, Міністерство доходів і зборів України надіслало податковим органам на місцях лист від 18.01.2013 № 1097/7/99-99-19-03-01-16³, в якому роз'яснила окремі нюанси заповнення податкової декларації за 2013 р.

³ далі – Лист № 1097

Зокрема, у вказаному листі Міністерство доходів і зборів нагадує, що відповідно до *п.46.6 ст.46 Податкового кодексу України*⁴, 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 визначення.

⁴ далі - ПКУ

Міністерство доходів і зборів визнає, що податкова декларація за 2013 рік може бути подана за формою, затвердженою *Наказом № 1213*, втім рекомендує все ж таки використовувати форму, затверджену *Наказом № 872*.

Зі свого боку, ми радимо використовувати форму декларації, затверджену *Наказом № 872*, тим платникам податку, які:

- ✓ здійснювали діяльність з цінними паперами;
- ✓ мали контрольовані операції, за якими відповідно до *ст.39 ПКУ* має бути проведено самостійне коригування доходів та витрат;
- ✓ сплачували щомісячні авансові внески з податку на прибуток.

2. Термін подання податкової декларації *Законом України від 24.10.2013 р. № 657-VII* внесено зміни до *п.152.9 ст.152 ПКУ*, який визначає податкові періоди з податку на прибуток. Визначено, що для цілей *розділу III ПКУ* використовуються такі податкові періоди: календарні квартал, півріччя, три квартали, рік. Базовим податковим (звітним) періодом для цілей цього розділу є календарний квартал або календарний рік для платників податків, визначених у *п.57.1 ст.57 ПКУ*.

В *листі № 1097*, серед іншого, надано роз'яснення щодо граничних термінів подання податкової звітності за 2013 рік.

Згідно з *п.57.1 ст.57 ПКУ*, обов'язок щодо подання квартальної податкової декларації встановлено лише для тих платників податків, які за підсумками 2012 податкового року не отримали прибуток або отримали збиток, податкові зобов'язання не нараховували і не мали базового показника для визначення авансових внесків, а за підсумками першого кварталу 2013 податкового року отримали прибуток. При цьому такий обов'язок настав лише починаючи з податкової декларації за перше півріччя 2013 р.

Право подавати квартальну податкову декларацію встановлено для платників податків, які сплачували авансові внески, але за підсумками першого кварталу 2013 р. не отримали прибуток або отримали збиток.

Відповідно до *п.49.18 ПКУ*, податкові декларації подаються за базовий звітний період, що дорівнює:

календарному кварталу – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

календарного року – протягом 60 календарних днів, що настають за

останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Відповідно до *п.49.20 ПКУ*, якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Оскільки і 40-й календарний день 2014 р. (9 лютого) і 60 календарний день 2014 р. (1 березня) приходяться на вихідні, то граничні терміни подання податкової декларації за 2013 рік приходиться:

на 10 лютого – для платників, які надавали протягом 2013 квартальну податкову звітність (незалежно від того, чи подання такої звітності було обов'язком або правом платника);

на 3 березня – для всіх інших платників податків.

3. Склад податкової звітності Податкова звітність з податку на прибуток за 2013 рік, крім безпосередньо, податкової декларації, включає додатки:

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 звітності лише у випадку заповнення відповідного додатку.

Також слід враховувати, що відповідно до *п.46.2 ст.46 ПКУ*, платник податку подає разом з річною податковою декларацією річну фінансову звітність.

У складі фінансової звітності платник податку має право⁵ зазначати тимчасові та постійні податкові різниці.

⁵ відповідно до абзацу другого п.1 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ, суб'єкти господарювання – платники податку на прибуток подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць починаючи із звітних періодів 2014 року.

4. Особливості відображення операцій з цінними паперами, кор. правами, деривативами та операцій РЕПО в додатку ЦП

Зміст та структуру додатку ЦП істотно оновлено у зв'язку із запровадженням з 2013 р. нового механізму податкового обліку операцій з цінними паперами, корпоративними правами, деривативами та операцій РЕПО.

Структурно додаток ЦП складається з чотирьох таблиць:

таблиця 1 – операції з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі;

таблиця 2 – операції з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі;

таблиця 3 – операції з корпоративними правами в іншій, ніж цінні папери, формі, та окремими видами цінних паперів;

таблиця 4 – операції РЕПО та операції з деривативами.

Схему перенесення значень окремих рядків додатка ЦП до податкової декларації та додатків ІД та ІВ відображено на рис.1

За операціями з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі та з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі відповідно до *п.153.8 ст.153 ПКУ* розраховуються окремі суми податку на прибуток за ставкою 10% від позитивного фінансового результату, які переносяться до рядку 10 декларації з податку на прибуток. Ця сума податку бере участь в розрахунку загальної суми податку на прибуток та в розрахунку авансових внесків з податку на прибуток на 2014 рік.

Рис.1. Схема перенесення значень окремих рядків додатка ЦП до рядків декларації, додатків ІД та ІВ

Показники	Код рядка	Сума	
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	01	p.02 + p.03	
Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))	02		
Інші доходи	03 ІД		← Р.03.20 додатка ІД ← Позитивне значення р.10 таблиці 3 додатка ЦП ← Р.03.21 додатка ІД ← Позитивне значення р.9 таблиці 4 додатка ЦП
Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	04	p.05 + p.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		← Р.06.4.13 додатка ІВ ← Негативне значення р.10 таблиці 3 додатка ЦП ← Р.06.4.14 додатка ІВ ← Негативне значення р.9 таблиці 4 додатка ЦП
Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності	07	p.01 – p.04	
Податок на прибуток за операціями з цінними паперами	10		← Ряд.05 таблиці 1 + Ряд.05 таблиці 2 додатка ЦП
Податок на прибуток за звітний податковий період	14	p.10+p.11+ p.12–p.13	

Звертаємо увагу, що фінансові результати за операціями з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі та за операціями з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, визначаються «сукупно», тобто, наприклад, позитивний фінансовий результат від продажу облігацій підприємств, може бути «згорнутий» з негативним фінансовим результатом від продажу акцій.

Рядок 03 таблиці 1 і рядок 03 таблиці 2 додатка ЦП «Від’ємне значення фінансового результату попереднього року» за 2013 рік не заповнюється, оскільки згідно з *п.31 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ*, від’ємний фінансовий результат за операціями з цінними паперами, деривативами, корпоративними правами, випущеними в іншій, ніж цінні папери, формі, сформований станом на 1 січня 2013 року, не враховується при визначенні фінансового результату за такими операціями в наступних звітних податкових періодах⁶.

При цьому, *абзац другий п.31 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ* встановлює, що при визначенні прибутків/збитків у порядку, визначеному *п.153.8 і п.153.9 ст.153 НКУ*, витрати, понесені (нараховані) платниками податків при придбанні цінних паперів, деривативів до 1 січня 2013 року, враховуються при їх подальшому відчуженні в повному обсязі на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення витрат⁷.

Міністерство доходів та зборів вимагає розкривати складові фінансового результату (доходи та витрати) для таких категорій цінних паперів, що перебувають в обігу на фондовій біржі:

- ✓ акції (в т.ч. окремо – акції корпоративних інвестиційних фондів);
- ✓ облігації підприємств (в т.ч. окремо – цільові облігації, виконання зобов’язань за якими здійснюється шляхом передачі об’єкта

⁶ згідно з п.32 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ, заборонено перенесення від’ємний фінансовий результат за операціями з цінними паперами також і на 2014 рік

⁷ ми радимо нашим клієнтам, які мали непокриті збитки в окремому обліку операцій з цінними паперами за результатами 2012 року, надати податковому органу уточнену звітність за 2012 рік, зменшивши такі збитки на суму

- житлового будівництва);
- ✓ облігації державних позик (окремо – внутрішніх та зовнішніх);
- ✓ облігації місцевих позик;
- ✓ облігації міжнародних фінансових організацій;
- ✓ іпотечні облігації;
- ✓ інвестиційні сертифікати;
- ✓ сертифікати фондів операцій з нерухомістю;
- ✓ ощадні (депозитні) сертифікати;
- ✓ інші види цінних паперів.

З числа цінних паперів, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, Міністерство доходів та зборів також вимагає розкривати складові фінансового результату для:

- ✓ казначейських зобов'язань України;
- ✓ векселів⁸ (в т.ч. окремо – фінансових векселів);
- ✓ заставних.

За таблицею 3 додатка ЦП розраховується окремо:

- ✓ фінансовий результат від продажу корпоративних прав (рядок 03 таблиці 3);
- ✓ фінансовий результат від продажу акцій приватних акціонерних товариств (рядок 06 таблиці 3);
- ✓ фінансовий результат від продажу цінних паперів, емітованих нерезидентами (рядок 09 таблиці 3).

З огляду на положення *абзаців третього та четвертого п.153.9 ст.153 ПКУ*, позитивний фінансовий результат від таких операцій враховується у складі інших доходів (рядок 03 декларації, рядок 03.20 додатка ІД), а негативний – у складі інших витрат (рядок 06.5 декларації, рядок 06.4.13

витрат, що враховуються при відчуженні цінних паперів в 2013 році. В іншому випадку існує ризик того, що податкові органи будуть відмовляти платнику в праві на визнання витрат в 2013 р., посиляючись на подвійне врахування витрат.

⁸ останнім часом органи Міністерства доходів і зборів інколи стверджують, що фінансовий результат від операцій з вексями має враховуватись у складі інших доходів, а не у складі доходів в окремому обліку цінних паперів. На безпідставність таких стверджень, серед іншого, вказує форма додатку ЦП.

додатка ІВ).

За таблицею 4 додатка ЦП розраховуються окремо:

- ✓ фінансовий результат від операцій РЕПО (рядок 03 таблиці 4);
- ✓ фінансовий результат від операцій з деривативами (рядок 08 таблиці 4);

Слід враховувати, що хоча структура таблиці 4 є схожою зі структурою таблиць 1-3 (фінансовий результат визначається як різниця між доходами та витратами), природа доходів та витрат за операціями, що вказуються у таблиці 4, є дещо іншою.

Так, відповідно до *абзацу восьмого п.153.9 ст.153 ПКУ*, фінансовий результат платника за операціями РЕПО визначається за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та оподатковується в загальному порядку. Позитивний фінансовий результат від таких операцій враховується у складі інших доходів (рядок 03 декларації, рядок 03.21 додатка ІД), а негативний – у складі інших витрат (рядок 06 декларації, рядок 06.4.14 додатка ІВ).

При цьому, операція РЕПО⁹, за правилами бухгалтерського обліку, не є операцією з продажу активів, а є операцією з використання активів, отже – доходи або витрати за операціями РЕПО не включають безпосередньої вартості цінних паперів, а включають лише різницю між вартістю цінних паперів за першою частиною операції РЕПО та вартістю цінних паперів за другою частиною операції РЕПО. При цьому, якщо дати здійснення першої та другої частин операції РЕПО припадають на різні податкові періоди, доходи або витрати за такою операцією розподіляються між податковими періодами на календарній базі.

⁹ слід враховувати, що термін РЕПО, згідно з п.14.1.167 ПКУ має значення, відмінне від значення, яке використовується для цілей фінансового обліку. Отже – в бухгалтерському обліку за такими операціями будуть виникати тимчасові

Відповідно до *абзацу 9 п.153.9 ст.153 ПКУ*, за операціями з деривативами податкові різниці.
фінансовий результат платника податку від таких операцій за звітний податковий період визначається відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та оподатковується в загальному порядку.

В бухгалтерському обліку фінансовий результат за операціями з деривативами може мати характер:

- а) різниці між доходами від продажу деривативів та витратами на придбання таких деривативів;
- б) переоцінки деривативів за справедливою вартістю.

Відповідно до *п.152.10 ст.152 ПКУ*, якщо платник податку приймає рішення про уцінку/дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського обліку, – така уцінка/дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів. Норми цього пункту не застосовуються до операцій, стосовно яких іншими нормами цього Кодексу передбачено визнання доходів та витрат за даними бухгалтерського обліку.

Оскільки для деривативів передбачено визначення фінансового результату саме за даними бухгалтерського обліку, то доходи або витрати за операціями з деривативами, що відображаються в таблиці 4 додатка ЦП, можуть включати як доходи від продажу деривативів або витрати на їх придбання, так і доходи або витрати від переоцінки таких деривативів (наприклад, внаслідок зміни валютного курсу – по відношенню до валютних деривативів).

5. Особливості заповнення додатку ТЦ (самостійне, пропорційне та/або зворотнє коригування податкових зобов'язань для цілей трансфертного ціноутворення

Поняття «самостійне коригування» податкових зобов'язань є одним з елементів трансфертного ціноутворення. Механізм самостійного коригування визначений *п.39.5.4 ст.39 ПКУ*.

Так, *п.39.5.4.1 ст.39 ПКУ* визначає, що у разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій цін товарів (робіт, послуг), що не відповідають звичайним цінам, платник податків має право самостійно провести коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань.

Самостійне коригування є коригуванням платником податків ціни контрольованої операції, за результатами якого розрахована ціна відповідає рівню звичайної ціни, навіть якщо така ціна відрізняється від фактичної ціни, встановленої під час здійснення контрольованої операції (*п.39.5.4.2 ст.39 ПКУ*).

Самостійне коригування проводиться платником податків протягом календарного року шляхом відображення в податковій декларації (*П.39.5.4.3 ст.39 ПКУ*).

Відображення результатів самостійного коригування здійснюється в таблиці 1 додатка ТЦ, в якій крім сум власне коригування доходів та витрат, також визначаються подробиці операції, за якою здійснюється коригування.

Хоча звіт про контрольовані операції, форму якого затверджено *наказом Міністерства доходів і зборів України від 11.11.2013 № 669* має надаватись платником податку органам Міністерства доходів і зборів України лише до 1 травня року, наступного за звітним¹⁰, більшість показників таблиці 1 додатка ТЦ відповідають або співвідносяться з певними показниками звіту про контрольовані операції. графи 1-12 таблиці 1 додатка ТЦ мають

¹⁰ п.39.4.2 ст.39 ПКУ

співпадати з відповідними графами звіту про контрольовані операції, форму якого затверджено, а графи 13-14 заповнюються з урахуванням звіту про контрольовані операції.

В зв'язку з цим, ми пропонуємо скласти проект звіту про контрольовані операції вже до моменту подання податкової декларації з податку до прибутку, оскільки подальше виправлення помилок в поданій декларації, в т.ч. і самостійне коригування податкових зобов'язань, в подальшому може здійснюватись лише відповідно до *п.50.1 ст.50 ПКУ* (зі сплатою штрафу).

Схему перенесення показників таблиці 1 додатка ТЦ до податкової декларації та додатків відображено на рис.2.

Таблиця 2 додатка ТЦ заповнюється щодо відомостей про проведені платником податку пропорційні або зворотні коригування податкових зобов'язань.

Відповідно до *п.39.5.5.1 ст.39 ПКУ*, у разі коли за результатами перевірки визначення платником податків ціни в контрольованих операціях, встановлено відхилення від рівня звичайних цін та проведено донарахування податкових зобов'язань та коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності, або якщо платник податків здійснив самостійне коригування згідно з *п.39.5.4* цієї статті, інша сторона контрольованої операції - пов'язана особа має право на коригування своїх податкових зобов'язань виходячи з рівня звичайної ціни, визначеного такою перевіркою або самостійно таким платником податку. Таке коригування для цілей ПКУ визначається пропорційним коригуванням.

Рис.2. Схема перенесення показників таблиці 1 додатка ТЦ до податкової декларації та додатків до неї

Декларація з податку на прибуток

Показники	Код рядка	Сума
Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування	01	p.02 + p.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	p.05 + p.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	p.01 – p.04
Податок на прибуток за операціями з цінними паперами	10	

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

Показники	Код рядка	Сума
Доход 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	p.01 – p.02
Податок на прибуток	05	p.05 x 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

Рядок 03.28 додатка ІД

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

--	--	--

Рядок 06.4.41 додатка ІВ

Цінні папери, що перебувають в обігу на фондовій біржі

--	--	--

Аналогічно схемі заповнення для цінних паперів, що не перебувають в обігу на фондовій біржі

Цінні папери, що не перебувають в обігу на фондовій біржі

--	--	--

* Рядки заповнюються за даними бухгалтерського обліку за фактичними договірними цінами

Пропорційне коригування є можливим лише в разі виконання водночас двох умов:

а) виключно після сплати податкових зобов'язань, донарахованих органом Міністерства доходів і зборів, у ході проведеної перевірки або відображених платником податків у порядку, передбаченому підпунктом 39.5.4 цієї статті (*п.39.5.5.2 ст.39 ПКУ*);

б) на підставі повідомлення про можливість проведення пропорційного коригування, отриманого від Міністерства доходів і зборів України (*п.39.5.5.4 ст.39 ПКУ*).

Об'єктивно, безпосередньо під час складання та подання податкової декларації за 2013 рік, пропорційне коригування не може бути проведено.

Відповідно, не може бути проведено і зворотнє коригування, оскільки відповідно до *п.39.5.5.6 ст.39 ПКУ*, зворотнє коригування проводиться лише у разі, коли пропорційне коригування проведено відповідно до рішення про донарахування податкових зобов'язань, яке в подальшому було скасовано.

Таким чином, таблиця 2 додатка ТЦ під час подання податкової декларації за 2013 рік не заповнюється.

6. Особливості відображення процентів в рядку 03.2 додатка ІД і рядку 06.3 декларації

Починаючи з 1 січня 2013 р. в ПКУ внесено зміни стосовно порядку податкового обліку процентів, що нараховуються за цінними паперами, емітованими платником податку (рядок 06.3 декларації «фінансові витрати») та за цінними паперами, які утримуються платником податку з метою погашення або продажу (рядок 03.2 додатка ІД декларації).

Так, відповідно до *n.137.18 ст.137 ПКУ*, за цінними паперами, придбаними платником податку з метою їх продажу або утримання до дати погашення, сума процентів включається до складу його доходів за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Такі саме правила визначаються *n.153.4.3 ст.153* – витрати за борговими цінними паперами, емітованими платником податку, суми процентів включаються до складу його витрат за правилами, визначеними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку¹¹.

Відповідно до частини другої *n.14.1.206 ст.14 ПКУ*, у разі якщо залучення коштів здійснюється шляхом продажу облігацій, казначейських зобов'язань чи ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих позичальником, або шляхом врахування векселів та здійснення операцій з придбання цінних паперів із зворотним викупом, сума процентів визначається шляхом нарахування їх на номінал такого цінного паперу, виплати фіксованої премії чи виграшу або шляхом визначення різниці між ціною розміщення (продажу) та ціною погашення (зворотного викупу) такого цінного паперу.

Таким чином, термін «проценти» для цілей податкового обліку включає не лише суму процентів, що нараховуються безпосередньо на номінал цінного паперу, але також і суму дисконту або премії, що виникає під час емісії або погашення цінного паперу.

¹¹ В податкових періодах, що передували 2013 р., доходи та витрати у вигляді процентів за цінними паперами, визнавались доходами в податковому періоді, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів

З огляду на наведене, в 2013 р. податковий облік у емітентів облігацій, що розмістили такі облігації з дисконтом або премією, а також у осіб, що придбали такі облігації на первинному ринку та утримують їх до погашення або до продажу, має певні особливості:

а) у емітента, який розмістив дисконтні (безпроцентні) облігації, виникає право на збільшення фінансових витрат (рядок 06.3 декларації) на суму амортизації дисконту, що виник при первинному розміщенні облігацій;

б) емітент, який розмістив з премією процентні облігації, включає таку премію до складу доходів, а суму процентів розраховує за ефективної ставки відсотка та включає їх до складу витрат в періоді їх нарахування¹²;

в) платник податків, який придбав дисконтні (безпроцентні) облігації при їх первинному розміщенні, зобов'язаний збільшити доходи (рядок 03.2 додатка ІД) на суму амортизації дисконту за такими облігаціями;

г) платник податків, який придбав процентні облігації при їх розміщенні з премією, включає до складу витрат суму процентів, розраховану за ефективною ставкою відсотка¹³.

Починаючи з 2014 р. до *n.153.4.3 ст.153 ПКУ* внесено зміни – пункт доповнено абзацом другим, згідно з яким, у разі розміщення платником податку боргових цінних паперів вище/нижче номінальної вартості, прибуток/збиток від їх розміщення відноситься до складу його доходів/витрат у податковий період, протягом якого відбулось погашення/викуп таких цінних паперів

¹² до 1 січня 2013 р. премія також включалась до складу доходів, але проценти визначались за номінальною ставкою і включались до складу витрат в періоді, в якому такі проценти мали бути виплачені

¹³ до 1 січня 2013 р. проценти визначались за номінальною ставкою, а премія враховувалась у складі балансової вартості цінних паперів

**7. Особливості
відображення
у складі
декларації
збитків
попередніх
періодів**

Рядок 06.5 податкової декларації з податку на прибуток має назву «Від’ємне значення об’єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (від’ємне значення рядка 07 податкової декларації з податку на прибуток підприємства за попередній звітний (податковий) рік)».

Слід зауважити, що наявність від’ємного значення рядка 07 податкової декларації з податку на прибуток підприємства за попередній звітний (податковий) рік є не єдиною підставою для відображення збитків в рядку 06.5 податкової декларації з податку на прибуток.

Так, відповідно до *п.3 підрозділу 4 Перехідних положень ПКУ*, якщо результатом розрахунку об’єкта оподаткування платника податку з числа резидентів платників з доходом за 2011 рік 1 мільйон гривень та більше станом на 1 січня 2012 року є від’ємне значення (з урахуванням від’ємного значення об’єкта оподаткування станом на 1 січня 2011 року), то сума цього значення підлягає включенню до витрат 2012-2015 років по 25% щорічно.

Таким чином, якщо платник податків з доходом за 2011 рік понад 1 мільйон гривень, врахував в 2012 р. у складі витрат 25% від суми таких збитків і при цьому, сума збитків була повністю погашена фінансовим результатом 2012 р. (рядок 07 відсутній), то такий платник має право відобразити цю суму у складі витрат 2013 р. (рядок 06.5 податкової декларації).

8. Особливості відображення в декларації сум авансового внеску при виплаті дивідендів

Відповідно до *п.153.3.2 ст.153 ПКУ*, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку в розмірі базової ставки податку на прибуток, нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів. *П.153.3.5 ст.153 ПКУ* встановлює перелік випадків, в яких авансовий внесок не справляється.

При цьому, *п.153.3.3 ст.153 ПКУ* дозволяє платнику податку – емітенту корпоративних прав зменшити суму нарахованого податку звітного періоду на суму авансового внеску, попередньо сплаченого протягом такого звітного періоду.

Для узагальнення відомостей про суми нарахованих та виплачених дивідендів (в тому числі тих, що звільнені від оподаткування), а також про суми нарахованого авансового внеску призначено додаток АВ до податкової декларації з податку на прибуток, в рядках якого розкриваються окремі показники, що згадуються в *п.153.5 ст.153 ПКУ*.

В загальному випадку сума сплачених протягом 2013 р. авансових внесків з податку на прибуток відображається також в рядку 13.5 додатка ЗП до податкової декларації і враховується в зменшення нарахованого податку на прибуток.

При цьому, безпосередньо в додатку АВ виділяється рядок 5.1, який і переноситься до рядку 20 податкової декларації «сума авансового внеску при виплаті дивідендів у звітному (податковому) періоді, що має бути сплачена за місцезнаходженням юридичної особи (головного підприємства платника консолідованого податку)». Ця сума призначена

для відображення в картці особового рахунку сум нарахування авансового внеску, сплаченого при виплаті дивідендів.

Авансовий внесок, що сплачений за місцезнаходженням відокремленого підрозділу юридичної особи¹⁴, відображається в рядку 05 розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток.

¹⁴ Форма розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток передбачає відображення лише фактично сплаченого податку на прибуток

9. Порядок відображення в декларації сум, що зменшують податку на прибуток

Для узагальнення інформації про суми, на які може бути зменшений податок на прибуток, що нарахований за результатами 2013 року, призначений рядок 13 декларації та додаток ЗП.

При цьому, до рядка 13 податкової декларації переноситься сума таких показників додатка ЗП:

сума податку на прибуток, отриманий з іноземних джерел, що сплачений суб'єктами господарювання за кордоном, яка зараховується під час сплати ними податку в Україні (рядок 13.1) – в розмірі, який не перевищує суми податку, що підлягає сплаті таким платником¹⁵;

сума податку на прибуток нарахованого платником, що обрав консолідовану систему сплати, за місцезнаходженням його відокремлених підрозділів (рядок 13.2);

сума сплачених авансових внесків при виплаті дивідендів за місцезнаходженням юридичної особи, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку (рядок 13.5.1);

податок на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті виробників сільськогосподарської продукції (рядок 13.6);

сума нарахованих авансових внесків з податку на прибуток відповідно до *п.57.1 ст.57 ПКУ* (рядок 13.7)¹⁶.

Рядки 13.3 і 13.4, які містяться в додатку ЗП, не беруть участі в розрахунку зменшення податку на прибуток (рядок 13 податкової декларації), а використовуються для розрахунку показника рядка 13.5. При цьому, з показника 13.5 також виділяється показник рядка 13.5.2, в якому

¹⁵ таке зменшення передбачено п.161.4 ст.161 ПКУ за умови виконання процедур, передбачених ст.103 ПКУ

¹⁶ вказується сума внесків, сплачених протягом січня-грудня 2013 р.

відображається сума авансових внесків з податку на прибуток, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку юридичної особи в наступних звітних (податкових) періодах.

У випадку, якщо арифметичне значення рядка 13.5 і рядка 13.7 перевищує суму нарахованого податку на прибуток (рядок 12 податкової декларації), то показник рядка 13.5.1 розраховується в межах значення рядка 12 податкової декларації податку на прибуток¹⁷.

У випадку, якщо платником податку після сплати авансового внеску під час виплати дивідендів, частину такого внеску було враховано шляхом взаємозаліку в рахунок сплати авансових внесків згідно з *п.57.1 ст.57 ПКУ*, то в рядку 13.7 варто відобразити лише частину авансових внесків, сплачених згідно з *п.57.1 ст.57 ПКУ*, за вирахуванням такого взаємозаліку. В іншому випадку – суму податку на прибуток, що підлягає сплаті, буде визначено некоректно.

¹⁷ Іншими словами – податок на прибуток поточного періоду зменшується спочатку на суму сплаченого авансового внеску при виплаті дивідендів і лише потім – на суму авансових внесків, сплачених відповідно до п.57.1 ст.57 ПКУ

10. Визначення способу сплати податку на прибуток на 2014 рік

П.57.1 ст.57 ПКУ визначає чотири можливих способи сплати податку на прибуток в 2014 році:

а) на підставі річної податкової декларації без подання квартальної податкової декларації і сплати авансових внесків. Цей спосіб застосовується платниками, які мають обсяг доходів (рядок 01 податкової декларації з податку на прибуток), що не перевищує 10 млн. грн.

Вказані платники не заповнюють рядок 23 податкової декларації за 2013 рік¹⁸.

б) на підставі податкових декларації, що подаються за I півріччя, 9 місяців та 2013 рік в цілому, без сплати авансових внесків. Цей спосіб в обов'язковому порядку застосовується платниками з обсягом доходів понад 10 млн. грн., які не мають прибутку та не сплачують авансові внески (розрахункове значення рядка 23 декларації нульове або від'ємне), але за підсумками I кварталу 2014 р. мають оподатковуваний прибуток.

в) зі сплатою авансового внеску протягом березня-квітня 2014 р. з подальшим поданням щоквартальної декларації. Цей спосіб можуть обрати платники з обсягом доходів понад 10 млн. грн., які мають ненульове позитивне значення рядка 23 декларації з податку на прибуток за 2013 рік, але за підсумками I кварталу 2013 р. отримують збитки.

г) зі сплатою щомісячного авансового внеску протягом березня 2014 р. – лютого 2015 р. Цей спосіб в обов'язковому порядку застосовують платники з обсягом доходів понад 10 млн. грн., які мають ненульове позитивне значення рядка 23 декларації з податку на прибуток за 2013 рік, але не мають права застосовувати спосіб, вказаний вище в підпункті «в» або мають право, але не обрали такий спосіб.

¹⁸ Платники, які в 2013 р. сплачували єдиний податок, але в 2014 році перейшли на загальну систему оподаткування та новостворені платники, також будуть сплачувати податок на прибуток без подання квартальної податкової декларації і сплати авансових внесків

11. Розрахунок авансових внесків з податку на прибуток на 2014 рік

Під час затвердження *наказом № 872* форми податкової декларації з податку на прибуток, Міністерство доходів і зборів відійшло від своїх попередніх роз'яснень, згідно з якими суми авансових внесків з податку на прибуток, що сплачуватимуться щомісяця починаючи з березня 2014 по лютий 2015 р. включно, розраховуються у декларації за 2013 р. у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за 2013 р., зменшеної на суми сплачених у такому році авансових внесків при виплаті дивідендів, а також не врахованих у зменшення податку сум авансових внесків при виплаті дивідендів за попередній рік¹⁹.

Відтак, форма податкової декларації під час розрахунку авансових внесків, що підлягають сплаті щомісяця починаючи з березня 2014 р. по лютий 2014 р. (рядок 23 податкової декларації), дозволяє зменшувати нараховану суму податку на прибуток лише на:

- ✓ суми податку, сплачені за кордоном (рядок 13.1 додатка ЗП);
- ✓ суми податку на прибуток, що сплачені за місцезнаходженням структурних підрозділів (рядок 13.2 додатка ЗП)²⁰;
- ✓ суми податку на землю, що використовується у виробничому сільськогосподарському обороті (рядок 13.6 додатка ЗП).

В *узагальнюючій податковій консультації, що затверджено наказом Державної податкової служби України від 21.12.2012 № 1171*, а також *в листі № 17802* роз'яснюється, що сплачені протягом 2013 р. авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів, а також не враховані у зменшення податку суми авансових внесків при виплаті дивідендів за попередній рік зменшують суму податкових зобов'язань платника, що підлягають сплаті, у декларації за 2013 р. Іншими словами, Міністерство доходів і зборів України наполягає на тому, що авансові внески, сплачені під час виплати дивідендів, можуть враховуватись у зменшення податку

¹⁹ лист Міністерства доходів і зборів України від 12.09.2013 № 17802/7/99-99-19-03-02-17 (далі – лист № 17802)

²⁰ сума авансового внеску, що має бути сплачена за місцезнаходженням структурного підрозділу, розраховується таким підрозділом в рядку 18 розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток

на прибуток лише за підсумками податкового року і не можуть враховуватись у зменшення авансових внесків, що сплачуються відповідно до *п.57.1 ст.57 ПКУ*.

Втім, такі висновки Міністерства доходів і зборів не відповідають законодавству і не підтримуються судовими органами. Так, виходячи з нашої практики, судові органи в 2013 р. скасовували податкові повідомлення-рішення, що були винесені податковими органами по відношенню до платників податків, які зарахували авансові внески, сплачені під час виплати дивідендів, у сплату авансових внесків, що сплачуються відповідно до *п.57.1 ст.57 ПКУ*.

Відтак, суми авансових внесків, що будуть сплачуватись до бюджету під час виплати дивідендів в 2014 р., можуть бути зараховані в рахунок сплати авансових внесків, що сплачуються відповідно до *п.57.1 ст.57 ПКУ*. Також в рахунок сплати таких авансових внесків може бути враховано залишок авансового внеску, сплаченого під час виплати дивідендів, в частині, що переноситься на зменшення податкових зобов'язань майбутніх періодів (рядок 13.5.2 додатка ЗП).

Також в рахунок щомісячних авансових внесків, що сплачуються відповідно до *п.57.1 ст.57 ПКУ* може бути враховано переплату з податку на прибуток, в тому числі – таку, що виникне в разі від'ємного значення рядка 16 податкової декларації. Таке врахування має здійснюватись органами Міністерства доходів і зборів України на підставі поданої платником заяви.

Олексій Шматко
Президент

+38(050)4707980
shmatko@axiomaconsultinggroup.com

Дар'я Головіна
Генеральний директор

+38(067)6946128
golovina@axiomaconsultinggroup.com

Артем Новиков
Керівник Департаменту з
податкового консультування
+38(095)1245017
novykov@axiomaconsultinggroup.com