**Тема 2. Податковий облік та звітність з податку на прибуток**

2.1. Податок на прибуток

2.2 Тимчасові та постійні різниці між бухгалтерським та податковим обліком податку на прибуток.

2.3. Розрахунок амортизації.

2.4. Податковий облік податку на прибуток.

2.5.Механізм заповнення декларації з податку на прибуток підприємства.

**2.1. Податок на прибуток**

*Податок на прибуток –* прямий податок на оподаткований прибуток підприємства за загальною системою оподаткування (дохід за мінусом витрат).

Податок на прибуток розраховується згідно розділу ІІІ ПКУ. Об’єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу (п. 134.1.1 ПКУ).

До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Податок нараховується платником самостійно за ставкою, від бази оподаткування, визначеної згідно зі ст.135 ПКУ. Базова ставка податку на прибуток – 18% (ст. 136 ПКУ).

П(С)БО 17 «Податок на прибуток» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Витрати (дохід) з податку на прибуток – загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов’язання і відстроченого податкового активу.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах внаслідок:

– тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;

– перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

– перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов’язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов’язанням і відстроченим податковим активом.

Обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об’єктом оподаткування за звітний період.

Податкова база активу і зобов’язання – оцінка активу і зобов’язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов’язання при визначенні податку на прибуток.

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

В бухгалтерському обліку податки відображаються згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.

На рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок:

– тимчасові різниці між балансовою вартістю активів або зобов’язань та оцінкою цих активів або зобов’язань, яка використовується з метою оподаткування;

– перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

За дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов’язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом – зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов’язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Сума відстроченого податкового активу визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів або зобов’язань, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

На рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов’язання» ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов’язань та оцінкою цих активів або зобов’язань, яка використовується з метою оподаткування.

За кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов’язання» відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов’язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов’язань.

Визначення суми відстроченого податкового зобов’язання здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових зобов’язань ведеться за видами активів або зобов’язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця.

**2.2 Тимчасові та постійні різниці між бухгалтерським та податковим обліком податку на прибуток**

Тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов’язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов’язання відповідно.

Тимчасовими різницями є різниці в часі.

Різниці в часі – це різниця між податковим та обліковим прибутком за певний період, яка виникає в результаті того, що період, за який деякі статті доходів та витрат включаються в податковий прибуток не збігаються в часі з тим періодом, в якому вони включаються до оподатковуваного прибутку. Різниця в часі виникає в одному періоді, а анулюється в одному або кількох наступних періодах.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасові різниці збільшують суми податку або вирахувань у майбутніх періодах, тоді як постійні різниці, що виникли в поточному періоді, вже не впливатимуть на суму оподатковуваного прибутку.

В ПКУ передбачені такі тимчасові різниці:

**– різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів;**

**– капіталізація процентів;**

**– різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)**

**– різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій**

**– різниці, що утворюються при здійсненні окремих видів діяльності та операцій (ст.141 ПКУ)**

***Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів*** (ст. 138 ПКУ)***.***

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму залишкової вартості окремого об’єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об’єкта.

на суму залишкової вартості окремого об’єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об’єкта;

на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

Фінансовий результат до оподаткування зменшується (ст. 138 ПКУ):

на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 цієї статті;

на суму залишкової вартості окремого об’єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень цієї статті Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об’єкта;

на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об’єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі продажу такого об’єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

***Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень).***

Фінансовий результат до оподаткування збільшується (ст. 139 ПКУ):

на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов’язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується (ст. 139 ПКУ):

на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов’язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов’язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

*Резерв сумнівних боргів.*

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.

*Резерви банків та небанківських фінансових установ.*

Банки та небанківські фінансові установи, крім страхових компаній, недержавних пенсійних фондів, корпоративних інвестиційних фондів та адміністраторів недержавних пенсійних фондів, визнають для оподаткування резерв за активами згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням вимог підпунктів 139.3.2–139.3.4 цього пункту.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу;

на суму використання резерву у зв’язку із припиненням визнання активу при прощенні заборгованості фізичних осіб, які є пов’язаними з таким кредитором або перебувають з таким кредитором у трудових відносинах, або перебували з таким кредитором у трудових відносинах і період між датою припинення трудових відносин таких осіб та датою прощення їхньої заборгованості не перевищує три роки.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак, визначених підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу;

на суму доходів (зменшення витрат) від погашення раніше списаної за рахунок резерву заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.

Коригування фінансового результату до оподаткування у зв’язку із створенням та використанням банками та небанківськими фінансовими установами резервів (забезпечень), у тому числі за наданими зобов’язаннями з кредитування, гарантіями, поручительствами, акредитивами, акцептами, авалями, крім резервів, зазначених у попередніх підпунктах цього пункту, здійснюється у порядку, встановленому пунктом 139.1 цієї статті.

***Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій.***

*Оподаткування процентів за борговими зобов’язаннями*

Під борговими зобов’язаннями для цілей даного пункту слід розуміти зобов’язання за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов’язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

Для платника податку, у якого сума боргових зобов’язань, визначених в пункті 140.1 цієї статті, що виникли за операціями з пов’язаними особами-нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3, 5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов’язаннями, що виникли за операціями з пов’язаними особами - нерезидентами, над 50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

Сума боргових зобов’язань, що виникли за операціями з пов’язаними особами - нерезидентами, та власного капіталу для цілей цього пункту визначається як середнє арифметичне значень боргових зобов’язань та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених у пункті 140.3 цієї статті.

Проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного пунктом 140.2 цієї статті, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків від суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування, з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 140.2 цієї статті.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку (крім інститутів спільного інвестування та платників, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування);

на суму від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення зазначеного пункту застосовуються з урахуванням пункту 3 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу;

на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов’язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму субсидій, отриманих платником податку – суб’єктом кінематографії України для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

на суму перевищення ціни, визначеної за принципом "витягнутої руки", над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 цього Кодексу.

Норми цього підпункту застосовуються за результатами податкового (звітного) року;

на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 цього Кодексу.

Норми цього підпункту застосовуються за результатами податкового (звітного) року;

на суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;

на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг (крім операцій, зазначених у пункті 140.2 та підпункті 140.5.6 цього пункту, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу), придбаних у:

неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого придбання, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ, Накопичувального фонду, недержавних пенсійних фондів і неприбуткової організації, яка є об’єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об’єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону;

нерезидентів (у тому числі пов’язаних осіб - нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу;

нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "г" підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту.

При цьому, якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом "витягнутої руки" відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки».

на суму витрат по нарахуванню роялті (крім операцій, визнаних контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу) на користь нерезидента (у тому числі нерезидента, зареєстрованого у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу), що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 відсотки чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб’єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а для банків - в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.

Вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо:

операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту;

на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:

нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам.

Для цілей застосування цього підпункту у випадках, коли резиденти – суб’єкти кінематографії України сплачують роялті нерезидентам за субліцензійними договорами за використання або за надання права на використання аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), а також об’єктів авторського права та/або суміжних прав, що використовуються при виробництві (створенні) аудіовізуальних творів (у тому числі фільмів), такі нерезиденти вважаються бенефіціарними (фактичними) отримувачами (власниками) щодо таких роялті;

нерезидента щодо об’єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України.

У разі виникнення розбіжностей між контролюючим органом та платником податку стосовно визначення особи, у якої вперше виникли (були набуті) права інтелектуальної власності на об’єкт інтелектуальної власності, такі контролюючі органи зобов’язані звернутися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності, для отримання відповідного висновку.

Вимоги цього підпункту не застосовуються до випадків нарахування суб’єктом кінематографії роялті за використання об’єктів права інтелектуальної власності (фільмів, літературних творів, музичних творів, творів образотворчого мистецтва, фотографічних творів, фонограм, відеограм), крім випадків, коли резидент України - суб’єкт кінематографії, у якого виникли майнові авторські та суміжні права внаслідок створення (виготовлення) ним вказаних творів, якщо він у подальшому передав чи здійснив відчуження майнових авторських або суміжних прав нерезиденту та здійснює нарахування роялті за використання цього об’єкта;

нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;

особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому розділом IV цього Кодексу;

юридичної особи, яка відповідно до цього Кодексу звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена в пункті 136.1 статті 136 цього Кодексу;

на суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов’язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об’єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об’єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону, та неприбуткових організацій, до яких застосовуються положення підпункту 140.5.13 цього пункту), у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року;

на суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу, крім безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг), перерахованої неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг, для яких застосовується положення підпункту 140.5.9 цього пункту;

на суму повної або часткової компенсації один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років роботодавцем, який є платником податку на прибуток, якщо така компенсація відповідно до цього Кодексу не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізичної особи - платника податку на доходи фізичних осіб;

на суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу;

на суму доходу, отриманого як оплата за товари (роботи, послуги), відвантажені (надані) під час перебування на спрощеній системі оподаткування. Положення цього підпункту не поширюються на платників податків, які були платниками єдиного податку четвертої групи.

на суму витрат, понесених платником податку у поточному звітному періоді за рахунок раніше отриманих субсидій для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України "Про державну підтримку кінематографії в Україні", але не більше суми такої субсидії, здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу витрат поточного звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року суб’єктам сфери фізичної культури і спорту, а саме дитячо-юнацьким спортивним школам, центрам олімпійської підготовки, школам вищої спортивної майстерності, центрам фізичної культури і спорту інвалідів, спортивним федераціям з олімпійських видів спорту, що є неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг у розмірі, що перевищує 8 відсотків оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.

**2.3 Розрахунок амортизації.**

*Амортизація* – систематичне розподілення вартості необоротних активів, яка амортизується протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

*Амортизована вартість* – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Об’єкт амортизації – вартість основних засобів за винятком незавершених капітальних інвестицій та землі.

*Методи амортизації основних засобів*. Нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 14.1.138 ПКУ, підпунктами 138.3.2–138.3.4 ПКУ. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Для розрахунку амортизації відповідно до положень цього пункту визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.1 – Методи амортизації основних засобів

| Методи амортизації | Розрахунок |
| --- | --- |
| Прямолінійний  | річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об’єкта основних засобів |
| Зменшення залишкової вартості | річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об’єкта з результату відділення ліквідаційної вартості об’єкта на його первісну вартість |
| Прискорене зменшення залишкової вартості | річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об’єкта, і подвоюється |
| Кумулятивний | річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об’єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання |
| Виробничий | місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об’єкта основних засобів |

*Місячна сума амортизації:*

– прямолінійний метод – діленням річної суми амортизації на 12;

– метод зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного – діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

*Нарахування амортизації:*

*Починається* – з місяця, наступного за місяцем, у якому об’єкт основних засобів став придатним для корисного використання. А при застосуванні виробничого методу – з дати, що настає за датою, на яку об’єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

*Припиняється* – з місяця, наступного за місяцем вибуття об’єкта основних засобів.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел:

вартість гудвілу;

витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;

на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

Термін «невиробничі основні засоби», «невиробничі нематеріальні активи» означають відповідно основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку".

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів (табл. 2.3):

Таблиця 2.2 – Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

|  |  |
| --- | --- |
| Групи | Мінімально допустимі строки корисного використання, років |
| 1 | 2 |
| група 1 – земельні ділянки | − |
| група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом | 15 |
| група 3 – будівлі,  | 20 |
| споруди, | 15 |
| передавальні пристрої | 10 |
| група 4 – машини та обладнання | 5 |
| з них: |  |
| електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми, інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень | 2 |
| група 5 – транспортні засоби | 5 |
| група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) | 4 |
| група 7 – тварини | 6 |
| група 8 – багаторічні насадження | 10 |
| група 9 – інші основні засоби  | 12 |
| група 10 – бібліотечні фонди | − |
| група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи | − |
| група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди | 5 |
| група 13 – природні ресурси | − |
| група 14 – інвентарна тара | 6 |
| група 15 – предмети прокату | 5 |
| група 16 – довгострокові біологічні активи  | 7 |

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені цим підпунктом.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Таблиця 2.3 – Строки нарахування амортизації нематеріальних активів:

|  |  |
| --- | --- |
| Групи | Строк дії права користування |
| група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище) | Відповідно до правовстановлюючого документа |
| група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) | Відповідно до правовстановлюючого документа |
| група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті | Відповідно до правовстановлюючого документа |
| група 4 - права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті | Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років |
| група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті | Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки |
| група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) | Відповідно до правовстановлюючого документа |

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

**2.4 Податковий облік податку на прибуток.**

В бухгалтерському обліку податки відображаються згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства з податку на прибуток.

За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток).

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(C)БО 17 «Податок на прибуток». На цьому рахунку також ведеться облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Операції з нарахування та сплати податку на прибуток (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Облік нарахування та сплати податку на прибуток

| Зміст операцій | Бухгалтерський облік | Податковий облік | Рядок в Декларації |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Доход | Витрати |
| Відображена нарахована сума податку на прибуток  | 98 | 6419 | - | - | 11 |
| Перераховано суму податку на прибуток до бюджету | 6419 | 311 | - | - |  |

У податковому обліку нарахування та сплата податку на прибуток не відображається, так як в податковому обліку відображаються самі отримані доходи та витрати, які виникають у результаті господарської діяльності, а податок на прибуток нараховується на їх різницю.

**2.5 Механізм заповнення декларації з податку на прибуток підприємства.**

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених пунктом 137.5 цієї статті, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду (ст.137 ПКУ).

*Термін подання звітності.*

Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

* *календарному кварталу* або календарному півріччю – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
* *календарному року* – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

*Терміни сплати –* протягом 10 календарних днів,що настають за останнім календарним днем подання звіту.

Таблиця 2.5 – Порядок заповнення основних рядків декларації з податку на прибуток

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показник рядка декларації | Код рядка | Підстави для заповнення |
| Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку | 01 | Сума таких доходів за даними бухобліку за рік без ПДВ:* дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
* інші операційні доходи;
* фінансові доходи;
* інші доходи.
 |
| Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО або МСФЗ  | 02 | Рядок 2290 (прибуток «+») або 2295 (збиток «-») відповідного Звіту про фінансові результати (+, -) |
| Різниці, які виникають відповідно до ПКУ  | 03 РІ | Загальний результат розрахунку податкових різниць з додатку РІ (+, -) |
| Об’єкт оподаткування  | 04 | (рядок 02 + рядок 03) (+, -) |
| Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування  | 05 ПЗ | Заповнюється при веденні діяльності, визначеної як неоподатковувана податком на прибуток згідно ст. 142 ПКУ або зазначеної в нормах підрозділу 4 розділу ХХ ПКУ(+, -) |
| Податок на прибуток (позитивне значення)  | 06 | (рядок 04 — рядок 05) × основна ставка податку на прибуток (18%) ÷ 100) |

Форма декларації з податку на прибуток затверджена наказом Міністерства фінансів від 20.10.2015 р. №897, зі змінами, що внесені наказом Міністерства фінансів від 14.11.2019 р. №481.

Декларація з податку на прибуток має наступні додатки:

* Додаток АВ до рядка 20 АВ декларації — «Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток підприємств на суму виплачених дивідендів (прирівняних до них платежів)»
* Додаток АМ до рядка 1.2.1 додатка РІ до рядка 03 РІ декларації — «Інформація щодо нарахованої амортизації»;
* Додаток ВП до рядків 26 – 29, 31 – 33 декларації «Розрахунок податкових зобов’язань за період, у якому виявлено помилку(и)»;
* Додаток ЗП до рядка 16 ЗП декларації — «Зменшення нарахованої суми податку»
* Додаток ПЗ до рядка 05 ПЗ декларації – «Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування», «Підстави для застосування пільг»
* Додаток ПН до рядка 23 ПН декларації – «Розрахунок (звіт) податкових зобов’язань нерезидентів, які отримали доходи з джерелом їх походження з України» (Таблиця 1) і «Розрахунок прибутку від операцій з безпроцентними (дисконтними) облігаціями чи казначейськими зобов’язаннями»(Таблиця 2);
* Додаток РІ до рядка 03 РІ декларації – «Різниці». Це додаток, в якому згруповані всі різниці згідно з розділом III ПКУ, які збільшують (зменшують) фінансовий результат.

Якщо сума доходів менше 20 млн. грн., то платник податків має право вибору щодо застосування податкових різниць.

Якщо сума доходів більше 20 млн. грн., то потрібно розраховувати і використовувати податкові різниці для визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток та заповнити додаток РІ (в якому наводяться різниці)

* Додаток ТЦ «Самостійне коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов’язань платника податку».
* Додаток ЦП до рядка 4.1.3 ЦП 4.1.4 ЦП додатка РІ до рядка 03 РІ декларації.
* Додаток ПП – «Інформація про суми податкових пільг».

***Список прибуткових пільг***

Згідно з пп. 30.1 і 30.9 ПКУ податковою пільгою є не лише пільги в чистому вигляді (тобто звільнення прибутку від оподаткування, передбачене ст. 142, пп. 16, 38 і 41 підрозд. 4 розд. ХХ ПКУ), інформацію про які наводять у додатку ПЗ, але й у тому числі:

– *сплата податку до бюджету за меншою ставкою* (тобто оподаткування «нерезидентських» доходів за зниженими ставками податку або звільнення їх від оподаткування згідно з міжнародними договорами (код пільги – «11020025», п. 103.4, п.п. 141.4.2 ПКУ));

– *оподаткування «нерезидентських» відсотків за позиками і фінансовими кредитами за зниженою ставкою 5 %* (код пільги — «11020369», п.п. 141.4.11 ПКУ) і *звільнення їх від оподаткування* (коди пільг – «11020370», «11020371», пп. 46, 47 підрозд. 4 розд. ХХ ПКУ). Інформацію про такі виплати містять рядки 23, 24, 25 додатка ПН, а про інші звільнені «особливі» відсотки і доходи – рядки 21, 22 і 26 додатка ПН;

– *зменшення об’єкта оподаткування*:

зменшення об'єкта оподаткування з податку на прибуток на минулорічні податкові збитки, код пільги – «11020301», (п.п. 140.4.2 ПКУ). Інформація для розрахунку пільги у додатку РІ;

зменшення ціннопаперового прибутку на минулорічні ціннопаперові податкові збитки і негативні ціннопаперові переоцінки, код пільги – «11020302», (п.п. 141.2.4 ПКУ) (інформація для розрахунку пільги у додатку ЦП);

– *зменшення нарахованого податку на прибуток*:

зменшення нарахованого податку на прибуток на сплачені закордонні податки, код пільги – «11020085», (п.п. 141.4.9 ПКУ);

зменшення нарахованого податку на прибуток на акцизний податок, сплачений за важкими дистилятами, код пільги – «11020372», (п. 15 підрозд. 4 розд. ХХ ПКУ). Інформацію для розрахунку за такими пільгами містить додаток ЗП.