

ДЕКЛАРАЦИЯ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ: алгоритм составления основной части

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

Новая форма декларации, утвержденная **Приказом № 897**, хоть и наполнена новым содержанием в силу свежего концепта раздела III **НКУ**, изложенного в редакции **Закона № 71**, но сохранена по структуре. А значит, налогоплательщики при ее заполнении действуют уже по знакомому алгоритму.

Как и ранее, сначала заполняют нужные приложения (а такая необходимость определяется лишь наличием соответствующих операций или выплат), а затем, оснащенные связанными показателями, принимаются за работу с основной частью декларации. Причем основная часть декларации связана показателями шести из девяти приложений — это приложения PI, ПЗ, ЗП, АВ, ПН, ВП. Такое же буквенное обозначение строк основной части декларации служит своего рода подсказкой, что в этой строке данные не появляются невесть откуда, а из соответствующего приложения. Три других приложения (ТЦ, АМ, ЦП) расшифровывают показатели отдельных строк приложения PI — без малейшего преувеличения самого важного приложения (с.44).

Приступая к заполнению основной части декларации, налогоплательщикам важно заполнить шапку: с особой тщательностью — обязательные реквизиты и по желанию — другие. Недостатком новой формы является то, что теперь отличить обязательные реквизиты от необязательных можно только путем сопоставления информации из декларации с положениями п.48.3 ст.48 **НКУ**. В старой форме декларации необязательные реквизиты были любезно сопровождены примечаниями о необязательности их указания.

А вот к преимуществам можно отнести универ-

сальность формы, утвержденную **Приказом № 897**. Теперь по одной форме отчитываются как рядовые налогоплательщики, так и налогоплательщики, деятельность которых облагается налогом в особом порядке. О том, что декларация составлена налогоплательщиком в особом статусе, проставляется отметка в шапке декларации (поле 9 «Особые отметки»). На важности указанной отметки делает акцент и ГФС в письме от 04.01.2016 г. № 102/7/99-99-19-02-01-17⁹⁾.

Приступая к заполнению табличной части декларации, бухгалтеры неизбежно столкнутся с проблемой. Сразу отметим, она разрешается весьма просто. Впрочем, это не исключает сам факт ее возникновения. Дело в том, что декларация и приложения к ней заполняются в грн. Вместе с тем, в две строки — **строку 01** и **02** переносятся данные из финансовой отчетности. А она, как известно, заполняется в тыс. грн.

Получается, что у налогоплательщика появляется необходимость перевода показателей финотчетности в показатели налоговой отчетности. Самое простое, что можно сделать, — добавить нули. Но щепетильные бухгалтеры, вероятно, предпочтут обратиться к регистрам бухгалтерского учета и «считать» с них данные в точности до знаков после запятой. Что ж, это их право. Заметим лишь, что второй способ обеспечивает точность, в то время как первый — простоту и несущественную погрешность. Ведь неслучайно статистику всей страны удовлетворяют данные в тыс. грн.

Итак, ориентируясь на обычных налогоплательщиков, рассмотрим самые важные строки основной части декларации.

Фрагмент	
ПОКАЗНИКИ	Код рядка
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01

В **строке 1** приводится сумма бухгалтерских доходов. Она не участвует в расчетах налогооблагаемой прибыли и приводится справочно. Хотя важность этого показателя в некоторых случаях неоспорима. Ведь сумма, указанная в этой строке, может послужить причиной для:

- ♦ принятия решения о неприменении корректировок на разницы (если бухгалтерские доходы за 2015 год не превышают 20 млн грн.) или, наоборот, о

⁹⁾Опубликовано: *Бухгалтерия. — 2016. — № 2. — С.60–63 (прим. ред.).*

применении корректировок на разницы в силу превышения указанного предела (пп.134.1.1 ст.134 **НКУ**);

- ♦ проведения процедур трансфертного ценообразования (одним из критериев трансфертного ценообразования в соответствии с пп.39.2.1.7 ст.39 **НКУ** определен годовой доход в сумме, превышающей 50 млн грн.);

- ♦ представления декларации ежеквартально нарастающим итогом, начиная с отчетных периодов за 2016 год (если бухгалтерские доходы превышают 20 млн грн. за 2015 год) (п.137.5 ст.137 **НКУ**).

СПЕЦВЫПУСК: ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ ДЕКЛАРАЦИИ

По мнению автора, во всех перечисленных случаях используются данные о доходах 2015 года. А вот ГУ ГФС в г.Киеве в письме от 21.12.2015 г. № 19308/10/26-15-15-03-11⁽²⁾ обращается к показателям 2014 года. Непонятно зачем, ведь аргументов, основанных на нормах **НКУ**, в пользу показателей 2015 года более чем достаточно. Об этом свидетельствует банальная логика.

Примечательно, что и с показателями дохода, принимаемыми в расчет, возникает дилемма. И независимыми специалистами, и представителями ГФС от-

мечена некоторая несогласованность между тем, как описаны бухгалтерские доходы в **НКУ**, и тем, какие виды доходов согласно **ПБУ-15** отражаются в финотчетности. В надежде, что «терминологическая» несогласованность⁽³⁾ в итоге будет решена в пользу налогоплательщиков, осмелимся предложить использовать данные строк Формы № 2 — **2000, 2200, 2220, 2240⁽⁴⁾**, предварительно, конечно их просуммировав.

«Малыши», составляющие финотчетность согласно **ПБУ-25**, при заполнении **строки 1** используют данные **строки 2280** Формы № 2-м (Формы № 2-мс).

Фрагмент	
показники	Код рядка
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)	02

В **строке 2** основной части декларации начинается «история» расчета объекта налогообложения, поскольку в ней приводится финансовый результат до налогообложения — показатель финансовой отчетности одной из следующих строк:

строки 2290 (прибыль) или **строки 2295** (убыток) Формы № 2;

строки 2290 (прибыль или убыток) Формы № 2-м, Формы № 2-мс.

Заметим, что сама финансовая отчетность упоминается в ст.44 **НКУ** в качестве подтверждающего документа, поэтому, по мнению автора, составлять бухгалтерскую справку на эти суммы нет никакого смысла⁽⁵⁾.

Фрагмент	
показники	Код рядка
Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, -)	03 РІ

Строка 03 РІ основной части декларации тесно связана с приложением РІ⁽⁶⁾. Это приложение в обязательном порядке заполняют налогоплательщики, доходы которых превышают 20 млн грн. в силу наличия разниц. Несмотря на то, что «малодоходные» налогоплательщики освобождены от проведения корректировок на разницы (при условии принятия ими решения о неприменении таких корректировок), это приложение в отдельных случаях необходимо заполнять и им.

Фрагмент	
показники	Код рядка
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03) (+, -)	04

Показатель **строки 04** определяется путем алгебраического суммирования следующих показателей: финансового результата до налогообложения (**строка 02**) и итогового показателя корректировок на разницы (**строка 03 РІ**).

Объект налогообложения может иметь как положительное, так и отрицательное значение.

Фрагмент	
показники	Код рядка
Прибуток, звільнених від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнених від оподаткування (+, -)	05 ПЗ

⁽²⁾См. по адресу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/19308.html> (прим. ред.).

⁽³⁾Подробнее см. в статье, опубликованной на с.23 данного номера (прим. ред.).

⁽⁴⁾См. также письмо ГФС от 20.11.2015 г. № 24728/6/99-99-19-02-02-15 по адресу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/24728.html> (прим. ред.).

⁽⁵⁾Подробнее см.: Голошевич И. Документальные «заморочки»: новый год — новый график? // Бухгалтерия. — 2016. — № 1. — С.16—17 (прим. ред.).

⁽⁶⁾О том, как формируется соответствующая сумма в приложении РІ, см. статью, опубликованную на с.44 данного номера (прим. ред.).

СПЕЦВЫПУСК: ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ ДЕКЛАРАЦИИ

В **строке 05 ПЗ** переносится показатель, сформированный в приложении ПЗ⁽⁷⁾. Это прибыль или убыток, полученный при осуществлении льготированной деятельности. Данный показатель учитывается (прибавляется или вычитается) при расчете налога на прибыль в **строке 06**.

Фрагмент	
показники	Код ряда
Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 - рядок 05) x ____ ² / 100)	06

В **строке 06** рассчитывается налог на прибыль по действующей ставке в размере 18%. Из алгоритма предписанных действий в описании строки следует, что в ней отражается показатель, «очищенный» от влияния льготированной деятельности. Причем его значение может быть только положительным.

Фрагмент	
показники	Код ряда
Зменшення нарахованої суми податку	16 ЗП

Строка 16 ЗП предназначена для отражения общей суммы платежей, уменьшающих налог на прибыль отчетного периода. Как подсказывает буквенное обозначение, такая сумма формируется в приложении ЗП⁽⁸⁾. В этом приложении в «зачет» принимаются суммы авансовых взносов, «дивидендных» авансовых взносов, налога на нежилую недвижимость, суммы иностранного налога. С точки зрения НКУ, «дивидендные» взносы и налог на недвижимость ограничены суммой начисленного налога на прибыль, отраженного в **строке 6**. Но в алгоритм заполнения этого приложения, а именно в указанную в нем очередность уменьшения налога на прибыль, закралась досадная «ошибка». ГФС, похоже, пытается ее исправить (письмо от 28.01.2016 г.

№ 2779/7/99-99-19-02-01-17⁽⁹⁾). Но можно ли письмом «исправить» форму приложения? Форму нет, а вот на содержании приложения ЗП мнение ГФС может отразиться. А если точнее, это мнение придаст уверенности налогоплательщикам в своей правоте.

От принятого решения — действовать в рамках алгоритма, «зашитого» в форму (который, к слову, явно противоречит НКУ), или руководствоваться словом закона напрямую зависит результат. Собственно, это сумма налога, которую следует доплатить по результатам декларации, или сумма переплаты, на которую налогоплательщик может впоследствии претендовать. Ведь очевидно, что показатель, перенесенный из приложения ЗП, влияет на показатель следующей строки.

Фрагмент	
показники	Код ряда
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 - рядок 16 ЗП)	17

В **строке 17** приводится сумма начисленных налогов на прибыль от разных видов деятельности после «зачета», то есть уменьшения на суммы платежей, отраженных в приложении ЗП. Из описания строки не видно, что в ней может быть отражено значение со знаком «-». А ведь отрицательное значение символизирует сумму переплаты по налогу на прибыль. Следует отметить, что проблема возникла и раньше.

В строке 14 декларации, форма которой утверждена Приказом № 872, также отсутствовали подсказки «+,-». Вместе с тем, опытным путем установлено,

что, во-первых, значение со знаком «-» может быть отражено в этой строке, а во-вторых, в автоматической системе приема налоговой отчетности строка с отрицательным значением проводится без проблем, более того, с правильным статусом как переплата по налогу на прибыль. В Минфине, похоже, этому не придали особого значения и в **строке 17**, как и в **строке 14**, также нет нужных подсказок.

Вместе с тем, налогоплательщикам не придется вновь проходить испытания. Причина — в примечании 7 к декларации и предупредительности ГФС. В письме от 04.01.2016 г. № 102/7/99-99-19-02-01-17 «годовым» налогоплательщикам показатели строк 17 (20, 23) она рекомендует дублировать в строках 19 (22, 25), которые в соответствии с примечаниями предназначены для «квартальных» налогоплательщиков. А в **строке 19** — все в порядке, ее показатель может быть как положительным, так и отрицательным. ▶

⁽⁷⁾О тонкостях заполнения приложения ПЗ см. статью, которая будет опубликована в следующем номере газеты «Бухгалтерия» (прим. ред.).

⁽⁸⁾Об определении этой суммы в приложении ЗП см. подробнее в статье, опубликованной на с.35 данного номера (прим. ред.).

⁽⁹⁾Опубликовано на с.78 данного номера (прим. ред.).

СПЕЦВЫПУСК: ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ ДЕКЛАРАЦИИ

Фрагмент	
ПОКАЗНИКИ	Код ряда
Податок на прибуток за результатами попереднього звітнього (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) ⁶	18

В **строке 18** «квартальные» налогоплательщики указывают сумму налога на прибыль, начисленную в предыдущих отчетных периодах и относящуюся к одному отчетному году. С точки зрения п.57.1 ст.57 **НКУ** (в редакции, действующей до 01.01.2016 г.), появление «квартальных» налогоплательщиков возможно (в случае, если на смену

«убыточной» деятельности 2014 года пришла «прибыльная» в I квартале). В этих условиях налогоплательщику следовало представить декларацию за полугодие и перейти на уплату налога на прибыль поквартально. Суммы налога, начисленного в таких «промежуточных» периодах, следует отразить в **строке 18**.

Фрагмент	
ПОКАЗНИКИ	Код ряда
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітнього) податкового періоду (рядок 17 - рядок 18) (+, -) ⁷	19

Строка 19 предназначена для начисления налога на прибыль «квартальными» налогоплательщиками, она определяется как разность показателей **строк 18** и **17**. «Годовые» налогоплательщики, следуя рекомендациям ГФС, предоставленным в письме от 04.01.2016 г. № 102/7/99-99-19-02-01-17, а также примечанию 7 к декларации, переносят в эту строку данные из **строки 17** с соответствующим знаком. Такие рекомендации, видимо, неслучайны. Показатель этой строки, судя по всему, отражается в интегрированной карточке лицевого счета.

Фрагмент	
ПОКАЗНИКИ	Код ряда
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді	20 АВ
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена за результатами попереднього звітнього (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень (рядок 20 АВ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) ⁶	21
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахована за результатами останнього (звітнього) податкового періоду (рядок 20 АВ - рядок 21) ⁷	22

В **строках 20 АВ — 22** отражаются начисление и уплата «дивидендных» авансовых взносов (п.57¹ ст.57 **НКУ**).

В **строке 20 АВ** проводится начисление «дивидендных» авансовых взносов (этот показатель переносится из приложения АВ⁽¹⁰⁾). Здесь нужно отметить следующее. Если суммы «дивидендных» взносов налогоплательщиком исправно уплачивались в течение отчетного года (то есть до или одновременно с выплатой дивидендов), то соответствующие суммы числятся в интегрированной карточке лицевого счета в качестве переплаты. И только с получением деклара-

ции в интегрированных карточках лицевого счета суммы «дивидендных» авансовых взносов будут начислены, в итоге, ранее уплаченные суммы «свернутся» с начисленными. Поэтому в интегрированных карточках лицевого счета не останется и намек на «задолженность» бюджета перед налогоплательщиками.

В **строке 21** отражаются суммы уплаченных «дивидендных» авансовых взносов в промежуточных периодах «квартальными» налогоплательщиками. В **строке 22** «годовые» налогоплательщики переносят данные **строки 20 АВ**, руководствуясь примечанием 7 к декларации.

Фрагмент	
ПОКАЗНИКИ	Код ряда
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період	23 ПН
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітнього (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень (рядок 23 ПН Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року) ⁶	24
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за результатами останнього (звітнього) податкового періоду (рядок 23 ПН - рядок 24) ⁷	25

⁽¹⁰⁾Подробнее о заполнении приложения АВ см. на с.30 данного номера (прим. ред.).

СПЕЦВЫПУСК: ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ ДЕКЛАРАЦИИ

В строках 23 ПН-25 отражаются суммы налога на доходы нерезидентов. Показатели этих строк формируются в приложения ПН⁽¹¹⁾.

ПОКАЗНИКИ		Код ряда
Розрахунок щомісячного авансового внеску з податку на прибуток підприємств ⁸		
Авансовий внесок ((позитивне значення) рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств - ((позитивне значення) рядок 16.3 - рядок 16.3.1 додатка ЗП до рядка 16 ЗП Податкової декларації з податку на прибуток підприємств) / 12), що підлягатиме сплаті щомісяця ⁹		26

Строка 26 предназначена для начисления авансовых взносов. Однако известно, что **Законом № 909** внесены изменения в п.57 ст.57 **НКУ**, и с 1 января 2016 года начисление и уплата названных платежей в порядке, регламентированном указанным пунктом, упрощено. В связи с этим **строка 26** при составлении декларации за 2015 год останется невостребованной. Но не исключено, что она понадобится «квартальным» налогоплательщикам при составлении декларации за три квартала. Ведь, как подчеркивает ГФС в письме от 18.01.2016 г. № 1626/7/99-99-19-02-02-17⁽¹²⁾, только «квартальным» налогоплательщикам придется еще раз уплатить авансовые взносы не позднее 31 декабря 2016 года в сумме 2/9 налога на прибыль, начисленного в декларации за три квартала 2016 года. Законодательная подоплека этому — в п.38 подраздела 4 раздела XX **НКУ**.

Строка 26 — последняя из строк, относящаяся к данным периода основной части декларации. **Строки 27–39** предназначены для исправления ошибок.

Исправление ошибок: несколько штрихов

Строки 27–31 предназначены для исправления ошибок в начислении налога на прибыль. Причем они многофункциональны — заполняются налогоплательщиком и в том случае, если исправление ошибок проводится путем представления уточняющей декларации. Для этого в шапке декларации проставляется отметка в поле «Уточняющая». Основная часть уточняющей декларации заполняется полностью, с учетом всех исправлений, а в **строках 27–31** отражаются последствия исправления. Технология проведения исправлений в целом не изменилась, поэтому налогоплательщики действуют в этой части по старинке⁽¹³⁾. А вот как показать в новой форме «старые» показатели — это занятие творческое. Впрочем, из любой ситуации есть выход.

Поскольку новая форма декларации не позволяет считать нужный показатель, налогоплательщику нормами **НКУ** (п.46.4 ст.46) разрешается применить любую форму, соответствующую запросу. Поэтому есть два пути. Например, в любой удобной форме проводить расчет объекта налогообложения по старым правилам, а в уточняющий расчет переносить только подходящие строки, а именно **строки 06, 16 ЗП–19**. Далее при заполнении **строк 27–31** осуществлять сопоставление данных уточняющего расчета с данными старой (уже неправильной) декларации. Впрочем, чтобы не изобретать велосипед, в качестве произвольной расшифровки можно использовать форму, утвержденную Приказом № 872.

Строки 36–39 предусмотрены для исправления ошибок в начислении ежемесячных авансовых взносов. Причем алгоритм таков. Когда бы не была исправлена ошибка — до истечения двенадцатимесячного периода или после, доначисление налога на прибыль неизбежно влечет за собой не только доначисление авансовых взносов, но и сумму штрафа с этих сумм. О том, что форма декларации в этой части вступает в грубое противоречие с нормами **НКУ**, неоднократно отмечалось в публикациях газеты «Бухгалтерия»⁽¹⁴⁾. Здесь же заметим, что начала формироваться положительная практика, примером которой служит постановление ВСУ от 04.11.2015 р. по делу № 21-1675а15⁽¹⁵⁾.

Заключительные ячейки

В заключительной части декларации предусмотрено множество ячеек «без папы и без мамы». В основном, они предназначены для того, чтобы налогоплательщик указал информацию о составе дополнительных документов, сопровождающих декларацию. И так, в отдельно предусмотренных полях необходимо отметить состав приложений, представляемых в пакете с декларацией. Сделать это просто. В ячейке, обозначенной соответствующим буквенным кодом, проставляется отметка «X». В отдельных ячейках от налогоплательщика также требуется отметить:

- ♦ состав финансовой отчетности, представляемой одновременно с декларацией;
- ♦ наличие дополнений в произвольной форме;
- ♦ наличие решения о неприменении корректировок на разницы.

В завершение декларация подписывается уполномоченными лицами, проставляются печати (в электронной форме подписывается электронными подписями физических лиц и аналогами печати).

Декларация готова к отправке... Успешной сдачи!

⁽¹¹⁾О заполнении приложения ПН см. публикацию в следующем номере газеты «Бухгалтерия» (прим. ред.).

⁽¹²⁾Опубликовано на с.79 данного номера (прим. ред.).

⁽¹³⁾Подробнее см.: Голошевич И. Исправление ошибок по налогу на прибыль: когда дважды два равно... пяти // Бухгалтерия. — 2014. — № 7. — С.32 (прим. ред.).

⁽¹⁴⁾Подробнее см.: Голошевич И. Авансовые взносы по налогу на прибыль: исправление ошибок // Бухгалтерия. — 2015. — № 5. — С.72–76; Назарбаева И. Налог на прибыль: авансовые взносы со... сдвигом по фазе // Бухгалтерия. — 2012. — № 43. — С.41–46 (прим. ред.).

⁽¹⁵⁾Постановление и комментарий к нему будут опубликованы в следующем номере (прим. ред.).