ЛЕКЦІЯ 3. ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

1. Прямі податки. Податок на прибуток підприємств.
2. Платники податку на прибуток, ставка податку, визначення об’єкту оподаткування.
3. Фінансовий результат. Податкові різниці.
   1. Прямі податки. Податок на прибуток підприємств

Прямі податки - це податки, стягнуті державою безпосередньо з майна або доходів платника. Система прямих податків регулює насамперед доходи юридичних і фізичних осіб, на відміну від непрямих, які впливають на ціни. Але в кінцевому підсумку і прямі, і не прямі податки скорочують споживання, впливаючи тим самим на баланс попиту й пропозиції. Одним з основних прямих податків є податок на прибуток, який був запроваджений у ХХ ст. у США. З 1909 по 1916 податок існував у формі щорічного акцизу, відтак його стягували з чистих прибутків корпорацій. У 1916 податок становив 2% (відношення податку до чистого прибутку), у 1929 - 10,2%, у 1939 - 14%, у 1947 - 33%, у 1964 - 50%, у 1969 - 48%, у 1984 - 51%, у 1987 - 45%, у 1990 - 34%. Незважаючи на абсолютне зростання суми цього податку, з 1939 по 1964 його частка в загальній сумі податків скоротилася з 31% у 1943 до 10,1 - у 1999.

Крупні корпорації нерідко ухиляються від сплати законодавчо встановлених ставок податків, вдаються до прискореної амортизації, виплати великих бонусів керівникам корпорацій, створення організацій і фондів (пенсійних, благодійних), що звільняються від сплати податків. Наприкінці 70-х ХХ ст. у США 38 крупних корпорацій, сплатили менше 10% податку на прибуток замість 48%.

* 1. Платники податку на прибуток, ставка податку, визначення об’єкту

оподаткування

Платниками податку на прибуток є:

Платниками податку - резидентами є:

1. суб’єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім:
2. бюджетних установ;
3. громадських об’єднань, політичних партій, релігійних, благодійних організацій, пенсійних фондів, ОСББ, профспілки метою яких не може бути одержання і розподіл прибутку серед засновників, членів органів управління, інших пов’язаних з ними осіб, а також серед працівників таких організацій;
4. суб’єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Суб’єкти господарювання - юридичні особи, що обрали спрощену систему оподаткування, є платниками податку при виплаті доходів (прибутків) нерезиденту із джерелом їх походження з України в порядку.

З метою оподаткування центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, веде реєстр всіх установ та організацій.

Установи та організації, не є платниками податку на прибуток лише після внесення таких установ та організацій до Реєстру неприбуткових організацій та установ контролюючими органами в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України «Про Національний банк України».

Управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд.

Платниками податку - нерезидентами є:

1. юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;
2. постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Постійне представництво до початку своєї господарської діяльності стає на облік в контролюючому органі за своїм місцезнаходженням у порядку,

встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Постійне представництво, яке розпочало свою господарську діяльність до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування.

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 розділу.

Якщо передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

1. зменшення від’ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
2. збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

1. збільшення від’ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
2. зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує сорока мільйонів гривень, об’єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу.

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень, такий платник визначає об’єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до положень цього розділу.

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.

Ставка податку:

до 2011 року -25%;

З 2011 поетапне зниження до 23%, з 2012 - до 21%, з 2013 - до 19%, з 2014 - поточний період - 18%,

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб - резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток 18%, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

1. 3 відсотки за договорами страхування від об’єкта оподаткування;
2. 0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.
3. Ставка 15 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках якщо такими доходами є:

* проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов’язаннями, випущеними (виданими) резидентом;
* дивіденди, які сплачуються резидентом;
* роялті;
* доходи від продажу нерухомого майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту;
* лізингова/орендна плата, що вноситься резидентами на користь нерезидента - лізингодавця/орендодавця за договорами оперативного лізингу/оренди тощо. Під час провадження букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток 18, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:
* 10 відсотків від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів;
* 18 відсотків від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Резиденти, у тому числі фізичні особи - підприємці, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, або суб’єкти господарювання (юридичні особи чи фізичні особи - підприємці), які обрали спрощену систему оподаткування, які здійснюють виплати нерезидентам за виробництво та/або розповсюдження реклами, під час такої виплати сплачують податок за ставкою 20 відсотків суми таких виплат за власний рахунок.

Порядок обчислення податку на прибуток підприємств.

Податок нараховується платником самостійно.

Відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку, покладається на платників податку, які здійснюють відповідні виплати.

* 1. Фінансовий результат. Податкові різниці.

Чистий дохід від  
реалізації продукції  
(товарів, робіт,

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Ґ \  Валовий | / |
| — | прибуток  (збиток) | +  < |

Інші

операційні

доходи



Фінансовий результат від операційної діяльності : прибуток (збиток)

Дохід від участі в капіталі

♦ ♦

>

Інші доходи

Інші фінансові доходи

Витрати від участі в капіталі

Інші витрати

Фінансові витрати

+(-)

Прибуток (збиток) від впливу інфляції

Фінансовий  
результат до  
оподаткування  
і прибуток  
(збиток)

( + )

|  |  |
| --- | --- |
| / N |  |
| Витрати  (дохід) 3 | +(-) |
| податку |
| на |  |
| прибуток Ч ) |  |

Прибуток  
(збиток) від  
припиненої  
діяльності  
після

Чистий  
фінансовий

результат:

прибуток  
(збиток)

Рисунок 2 - Послідовність формування чистового фінансового  
результату: прибутку (збитку) підприємства за НП(С)БО-1

\*

















Податковим (звітним) періодом є 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, крім виробників сільськогосподарської продукції. Річний податковий період може бути застосований до платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році; виробників

сільськогосподарської продукції; підприємств із річним доходом понад 40 млн грн. тощо.

У разі коли особа ставиться на облік контролюючим органом як платник податку протягом податкового (звітного) року, податковий (звітний) рік розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) року.

Якщо платник податку ліквідується (у тому числі до закінчення першого податкового (звітного) року), останнім податковим (звітним) роком вважається період, на який припадає дата ліквідації.

Таблиця 1 Склад доходів підприємства згідно з Положеннями

(стандартами) бухгалтерського обліку

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Г рупа доходів | Склад доходів |
| 1 | Дохід (виручка) від реалізації продукції | Сума оплати покупцями продукції (товарів, робіт, послуг) за умови передачі їм ризиків і вигод, що пов'язані з правом власності на об'єкт купівлі-продажу |
| 2 | Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції | Різниця між доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та відповідними податками, зборами тощо (податок на додану вартість, акцизний податок тощо) |
| 3 | Інші операційні доходи | Дохід від операційної оренди активів, дохід від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дооцінка вартості запасів матеріальних цінностей, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), дохід від списання кредиторської заборгованості, отримані штрафи, пеня, неустойки, дохід від безоплатно отриманих оборотних активів, дохід від реалізації тари. Дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках |
| 4 | Дохід від участі в капіталі | Дохід від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства |
| 5 | Інші фінансові доходи | Дивіденди, відсотки та інші доходи, які отримані від фінансових інвестицій (крім доходів від участі в капіталі) |
| 6 | Інші доходи | Дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від не операційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства |

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
2. Сума надходжень за договором комісії (Договір комісії — [правочин,](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%D1%87%D0%B8%D0%BD) за яким одна сторона [(комісіонер)](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%81%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B5%D1%80) зобов'язується за дорученням другої сторони [(комітента)](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%82%D0%B5%D0%BD%D1%82) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента), агентським (Агентський договір (агентська угода) — це договір, за яким, одна сторона (агент), бере на себе зобов'язання за дорученням і за винагороду іншої сторони (принципала), на вчинення різноманітних юридичних дій) та іншим аналогічним договором на користь комітента (Комітент — управнена сторона договору комісії, що доручає комісіонерові за плату вчинити один або кілька правочинів від імені комісіонера але за рахунок комітента(наприклад, здає свій товар на комісію)), принципала тощо.
3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Процес формування прибутку підприємства відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» та класифікації операційних витрат за порядком віднесення на період генерування прибутку дозволяють виділити витрати на виготовлення продукції та витрати періоду.

Витрати на виготовлення продукції охоплюють прямі витрати на безпосереднє виробництво продукції, а також загальновиробничі (накладні) витрати. Прямі витрати на виготовлення продукції передусім пов’язані з виробничим процесом окремого виду продукції, а також залежні від технології та організації виробництва. До них включають прямі затрати на сировину, матеріали, енергію для технологічних цілей, заробітну плату основних виробничих працівників разом із соціальними нарахуваннями, амортизацію основного виробничого обладнання та інші прямі витрати. Витрати на виготовлення продукції обчислюються у процесі складання калькуляції окремого виду продукції (див нижче).

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Загальновиробничі (накладні) витрати безпосередньо не пов’язані з процесом виробництва. Вони стосуються обслуговування та управління

процесом виробництва підприємства, а тому, не можуть бути віднесені прямо до певного виду продукції. До них належать витрати на утримання, ремонт і амортизацію виробничих приміщень, вартість спожитої під час технологічних процесів енергії, витрати на управління виробництвом, витрати на вдосконалення технологій виробництва, опалення, освітлення, водопостачання виробничих приміщень, охорону праці, техніку безпеки тощо. Загальновиробничі (накладні) витрати розподіляються між усіма видами виробленої підприємством продукції пропорційно до обраної бази. Базою може бути: кількість продукції, обсяги робочого часу основних виробничих працівників, задіяного технологічного обладнання, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати тощо. На основі обраної бази загальновиробничих (накладних) витрат обчислюється їх ставка розподілу.

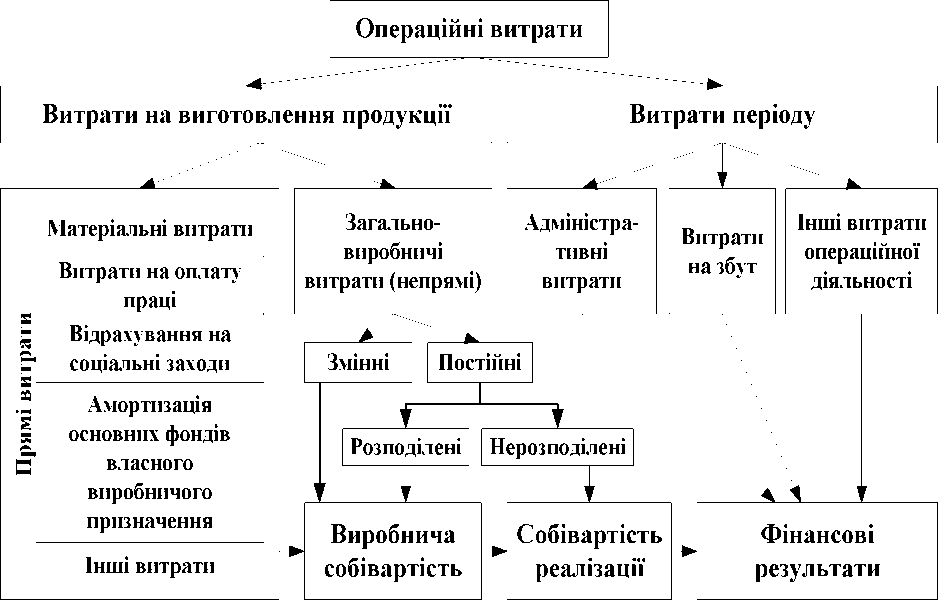


Рисунок 3 - Класифікація операційних витрат за віднесенням на період  
генерування прибутку підприємства

Загальновиробничі витрати розподіляються на змінні та постійні. До змінних витрат відносять витрати на виробництво, які змінюються пропорційно до його обсягу. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних витрат належать витрати, які залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з

використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Постійні загальновиробничі витрати поділяють на розподілені та нерозподілені. Розподілені витрати відносяться до собівартості виробленої продукції, а нерозподілені - до собівартості реалізованої продукції. Таке віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції економічно обґрунтовано, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна піддаватися різким коливанням, а витрати, виходячи з економічного принципу обачності, повинні не занижуватися, а відображатися в тому періоді, коли вони здійснені.

Витрати періоду - це адміністративні витрати, витрати збут та інші витрати операційної діяльності, які не входять до виробничої собівартості продукції, однак відшкодовуються у ціні товару шляхом реалізації виготовленої продукції. Вони класифікуються на адміністративні, витрати на реалізацію продукції (послуг) та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати пов’язані з організацією та управлінням підприємством. До них належать:

* заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу разом з соціальними відрахуваннями;
* витрати на утримання та амортизацію основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
* витрати на комунальні послуги, послуги зв’язку, на охорону, юридичні, аудиторські послуги тощо.

Витрати на збут пов’язані з просуванням виготовлених товарів на ринку та включають: заробітну плату працівників відділу збуту разом із соціальними нарахуваннями, витрати на рекламу, дослідження ринку, відрядження, що пов’язані зі збутом, утримання та амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, які безпосередньо пов’язані з реалізацією продукції, утримання фірмових магазинів, комісійні торговим агентам, транспортування продукції, надання знижок покупцям; післяпродажний сервіс клієнтів тощо.

Інші операційні витрати пов’язані з дослідженнями та розробками нової продукції, собівартістю реалізованих виробничих запасів, покриттям сумнівних (безнадійних) боргів, операційною орендою активів; коливанням операційних курсових різниць, покриттям втрат від нестачі, псування матеріальних цінностей; оплатою визнаних штрафів, пені, неустойок тощо.

Інші витрати стосуються купівлі іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційної оренди активів, отримання доходів або понесених втрат від не операційної курсової різниці (за операціями в іноземній валюті), створення резервів сумнівних боргів, сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати на ліквідацію необоротних активів тощо.

Фінансові витрати - пов’язані з фінансовою діяльністю підприємства, зокрема, витрати на проценти та інші витрати, пов’язані із запозиченнями. Фінансові витрати змінюють свою величину та склад залежно від величини власного та позикового капіталу підприємства. До фінансових витрат належать відсотки за позиками, кредитами юридичним та фізичним особам, відсотки за

випущеними цінними паперами, акціями, облігаціями, витрати на фінансову оренду тощо.

Інвестиційні витрати здійснюються підприємством у процесі довгострокового вкладення підприємством капіталу з метою отримання прибутку. До інвестиційних витрат відносять витрати на капітальне будівництво, розширення та розвиток виробництва, придбання довгострокових цінних паперів тощо.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
3. Погашення одержаних позик.
4. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
5. Балансова вартість валюти.

Чистии дохід від реалізації продукції - це дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежі від оренди об’єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті визначається відповідно до П(С)БО 22 «Вплив інфляції».

Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

Таблиця 2 - Податкові різниці

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

1. на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
2. 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;
3. на суму залишкової вартості окремого об’єкта основних засобів або нематеріальних

активів, невиробничих основних засобів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об’єкта;

1. 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:

1. на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів нарахованої з урахуванням положень ПКУ;
2. на суму залишкової вартості окремого об’єкта основних засобів або нематеріальних активів, у разі ліквідації або продажу такого об’єкта активів нарахованої з урахуванням положень ПКУ;
3. на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.
4. 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)

Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

1. 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:

1. 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;
2. 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:

1. на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів або резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
2. на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних

боргів або понад резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів). Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

1. на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів або резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
2. на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів або понад резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів)\*\*.

Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій

Оподаткування процентів за борговими зобов’язаннями\*

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

1. 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);
2. на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягає виплаті на його користь від контрольованої іноземної компанії в межах, що не перевищує суму, на яку збільшувався об’єкт оподаткування;
3. на суму від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років;
4. на суму бюджетних грантів, отриманих платником податку 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:

1. на суму перевищення ціни, визначеної за принципом "витягнутої руки",над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій\*\*\*;
2. на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною, визначеною за принципом "витягнутої руки", при здійсненні контрольованих;
3. коригування на 30 % вартості товарів (у т. ч. необоротних активів), робіт та послуг, придбаних у неприбуткових організацій та деяких категорій нерезидентів. Це коригування здійснюється у тих випадках, коли не застосовуються правила трансфертного ціноутворення та принцип «витягнутої руки»;
4. на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента, 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, а для банків - в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.
5. на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:
6. нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам;
7. нерезидента щодо об’єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України.

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

1. особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб;
2. юридичної особи, яка звільнена від сплати цього податку.
3. 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;
4. на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року, наданих неприбутковим установам та

|

організаціям, що перевищують чотири відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.

1. 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 не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного

доходу фізичної особи - платника податку на доходи фізичних осіб.

\* 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, що виникли за операціями з нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов’язаннями (крім процентів, що підлягають капіталізації відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності до моменту введення відповідного активу в експлуатацію), що виникли за операціями з нерезидентами, понад 30 відсотків суми розрахованого об’єкта оподаткування податком на прибуток звітного (податкового) періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів, збільшеного на суму фінансових витрат за даними фінансової звітності та суми амортизаційних відрахувань за даними податкової звітності того самого звітного (податкового) періоду.

Сума боргових зобов’язань та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значень боргових зобов’язань та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених вище.

Проценти, які перевищують суму обмеження, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків до повного її погашення з урахуванням обмежень. \*\* безнадійна заборгованість - заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:

а) заборгованість за зобов’язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;

в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;

ґ) прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб - заборгованість, що не перевищує 25 відсотків мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);

д) актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв’язку з його ліквідацією;

е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року; є) заборгованість за зобов’язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв’язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

з) заборгованість суб’єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв’язку з їх ліквідацією.

\*\*\* Контрольованими операціями є:

а) господарські операції, які впливають на об’єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов’язаними особами - нерезидентами;

б) господарські операції з продажу товарів через комісіонерів - нерезидентів.

Пов’язаною особою є особа, яка відповідає будь-якій з наведених ознак, зокрема:

* юридичні особи за умови, що одна з них здійснює контроль над іншою чи обидві перебувають під контролем третьої особи;
* члени сім’ї фізичної особи - чоловік (дружина), а також батьки (усиновителі), опікуни (піклувальники), брати, сестри, діти та їхні чоловіки (дружини);
* фізична особа та члени її сім’ї і юридична особа, якщо така фізична особа та/або члени її сім’ї здійснюють контроль над юридичною особою;
* юридичні особи, які прямо або опосередковано володіють одна в іншій часткою статутного капіталу, що становить 10 і більше відсотків статутного капіталу такої юридичної особи.

Під контролем господарської діяльності платника податку слід розуміти:

а) володіння безпосередньо або через пов’язаних фізичних та/або юридичних осіб часткою (паєм, пакетом акцій) статутного фонду платника податку в розмірі не менш як 20 відсотків статутного фонду платника податку;

б) вплив безпосередньо або через пов’язаних фізичних та/або юридичних осіб на господарську діяльність суб’єкта господарювання в результаті:

* надання права, яке забезпечує вирішальний влив на формування складу, результати голосування та рішення органів управління платника податку;
* обіймання посад членів наглядової (спостережної) ради, правління, інших наглядових чи виконавчих органів платника податку особами, які вже обіймають одну чи декілька із зазначених посад в іншому суб’єкті господарювання;
* обіймання посади керівника, заступника керівника спостережної ради, правління, іншого наглядового чи виконавчого органу платника податку особою, яка вже обіймає одну чи декілька із зазначених посад в інших суб’єктах господарювання;
* надання права на укладення договорів і контрактів, які дають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов’язкові до виконання вказівки або здійснювати делеговані повноваження і функції органу управління платника податку.

Комісіонери (від свого імені і за чужий рахунок) — оптові та роздрібні посередники, які проводять операції від свого імені та за рахунок виробника. Комісіонер не є власником продукції. Виробник (або комітент у даній операції) залишається власником продукції до її передачі й оплати кінцевим споживачем.

Завдання для самостійного вивчення

1. Податкові різниці.
2. Аналіз відмінностей податкового і бухгалтерського обліку на підприємствах України.

Рекомендована література

1. Податковий кодекс України : Відомості Верховної Ради України від 07.04.2011 № 2755-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text : станом на 07.05.2023 р. (дата звернення: 20.05.2022).

2. Про Державний бюджет України на 2023 рік : Закон України від 07.03.2023 № 1928-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text (дата звернення: 24.10.2023).