

**Чи застосовуються штрафні санкції при самостійному виправленні помилок в Розрахунку частини чистого прибутку чи в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, та в якому звітному періоді відображаються виправлені суми авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів, а також врахування їх у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток?**

*ЗІР, категорія 102.23.02*

Порядок відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями визначено постановою Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 року № 138 (далі – Порядок) на підставі ст. 29 Бюджетного кодексу України та ст. ст. 5, 11 Закону України від 21 вересня 2006 року № 185-V «Про управління об'єктами державної власності».

Згідно з п. 3 Порядку частина чистого прибутку (доходу), що підлягає сплаті до державного бюджету, визначається державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями відповідно до форми розрахунку, встановленої Державною податковою адміністрацією України, та зазначається у декларації з податку на прибуток підприємства.

Розрахунок частини чистого прибутку (доходу) разом з фінансовою звітністю, складеною відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, подається державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями до контролюючих органів у строк, передбачений для подання декларації з податку на прибуток підприємств.

Наказом ДПА України від 16.05.2011 № 285 «Про затвердження форми Розрахунку частини чистого прибутку (доходу), що підлягає сплаті до державного бюджету державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 31.05.2011 за № 346/19381, затверджено форму Розрахунку частини чистого прибутку (доходу), що підлягає сплаті до державного бюджету державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями (далі – Розрахунок).

Частина чистого прибутку визначається за результатами фінансово-господарської діяльності та розраховується за правилами бухгалтерського обліку.

Порядок виправлення помилок у фінансовій звітності підприємства визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 (далі – П(С)БО 6).

Відповідно до п. 4 П(С)БО-6 виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Отже, оскільки частина чистого прибутку визначається згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку, то у разі наявності помилки у Розрахунку за відповідний період платник має право виправити помилку у Розрахунку за наступний звітний період, який складається наростаючим підсумком у межах звітного року. У разі виявлення помилки у

Розрахунку у попередніх роках, платник має право виправити відповідну помилку шляхом подання уточнюючого Розрахунку за такий звітний період.

Слід зазначити, що п.п. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями (далі – ПКУ) надано визначення пені як суми коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Відповідно до п. 113.3 ст. 113 ПКУ штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених ПКУ та іншими законами України.

Грошовим зобов'язанням платника податків відповідно до п.п. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначено суму коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Згідно із п.п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПКУ податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

У переліку податків і зборів, визначеному ст.ст. 9 і 10 ПКУ, відсутній такий платіж як частина чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до державного бюджету відповідно до закону.

Отже штрафні (фінансові) санкції (штрафи) при самостійному виправленні помилок в Розрахунку частини чистого прибутку не застосовуються.

Щодо відображення частини чистого прибутку у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.04.2017 № 467) (далі – Декларація).

Підпунктом 57.1 прим. 1.2 п. 57.1 прим. 1 ст. 57 ПКУ встановлено, що крім випадків, передбачених п.п. 57.1 прим. 1.3 п. 57.1 прим. 1 ст. 57 ПКУ, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток.

Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання такий авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті.

Авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів. Сума попередньо сплачених протягом податкового (звітного) періоду

авансових внесків з податку на прибуток під час виплати дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за такий податковий (звітний) період.

У разі якщо сума авансового внеску, попередньо сплаченого протягом звітного періоду, перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання підприємством - емітентом корпоративних прав за такий податковий (звітний) період, сума такого перевищення переноситься у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових (звітних) періодів до повного його погашення, а під час отримання від'ємного значення об'єкта оподаткування такого наступного періоду – на зменшення податкових зобов'язань майбутніх податкових (звітних) періодів до повного його погашення.

Це положення поширюється також на державні некорпоративовані, казенні або комунальні підприємства, які зараховують суми дивідендів у розмірі, встановленому органом виконавчої влади, до сфери управління якого належать такі підприємства, відповідно до державного або місцевого бюджету.

При цьому якщо платіж особою називається дивідендом, такий платіж оподатковується під час виплати згідно з нормами, визначеними згідно з положеннями цього пункту, незалежно від того, чи є особа платником податку.

Оскільки авансовий внесок з податку на прибуток вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою частини чистого прибутку (доходу), платник податку, який невірно визначив розмір частини чистого прибутку (доходу), одночасно невірно визначив розмір авансового внеску з податку на прибуток, що нараховується на частину чистого прибутку (доходу).

Виправляючи помилки в Розрахунку платник податку має зробити відповідні виправлення і в Декларації.

Порядок внесення змін до податкової звітності визначений ст. 50 ПКУ.

Відповідно до підпунктів «а» або «б» п. 50.1 ст. 50 ПКУ платником самостійно нараховується сума штрафу:

у разі виправлення помилки в уточнюючому розрахунку сплачується штраф у розмірі трьох відсотків від суми недоплати до подання такого уточнюючого розрахунку;

у разі відображення суми недоплати у складі декларації, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, сплачується штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Платником нараховується пеня, сума якої відображається в уточнюючому розрахунку або у декларації за податковий період в якому виправляється помилка, і розраховується відповідно до ст. 129 ПКУ.

У разі виправлення помилок у звітній Декларації за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено помилки, у рядках 20 АВ - 22 додатка ВП до Декларації платник податку відображає правильні показники щодо нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів за податковий період, який уточнюється, та порівнюючи їх з

відповідними рядками Декларації, що уточнюється, визначає суму збільшення податкового зобов'язання з податку на прибуток, суму пені та штрафу. Сума збільшення податкового зобов'язання, пені та штрафу з додатка ВП переноситься до частини «Виправлення помилок» (рядки 27 - 29) Декларації.

Якщо виправлення проводиться в уточнюючій Декларації, то додаток ВП до Декларації не заповнюється, а правильні значення нарахованого авансового внеску у зв'язку із виплатою дивідендів зазначаються у рядках 20 АВ - 22 уточнюючої Декларації та додатку АВ до неї. На підставі порівняння податкового зобов'язання такої Декларації та Декларації, що уточнюється, визначається сума збільшення податкового зобов'язання, штрафу та пені, які відображаються у частині «Виправлення помилок» Декларації (рядки 27, 29, 30). Разом із Декларацією платник податку має право надати до контролюючого органу пояснення проведених виправлень.

Що стосується врахування таких донарахованих та сплачених сум авансових внесків при виплаті дивідендів у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток, то вони можуть бути відображені у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток в такій звітній Декларації (рядок 16 ЗП додатка ВП) чи уточнюючій Декларації - рядок 16 ЗП та уточнюючому додатку ЗП та у наступних звітних (податкових) періодах до повного їх погашення (уточнений показник рядка 16.4.2 додатка ЗП, який переноситься до рядка 16.3 додатка ЗП до Декларації за звітні періоди наступного податкового року).