

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ВІДОКРЕМЛЕНИХ ПІДРОЗДІЛІВ БЕЗ СТАТУСУ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ

Ключові слова: облік, податки, збори, відокремлений підрозділ, облікова політика.

З метою розширення бізнесу великі та середні підприємства України відкривають філії, відокремлені територіально підрозділи, представництва, що дозволяє опанувати нові ринки збуту, збільшити коло споживачів, наблизитися до постійних постачальників сировини для виробництва або до природних джерел сировини.

Згідно з ч. 4 ст. 64 Господарського кодексу України такі відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи і діють на основі положення про них, затвердженого головним підприємством. Підприємства можуть відкривати рахунки в установах банків через свої відокремлені підрозділи відповідно до закону [1].

Згідно зі ст. 1 Закону № 755 відокремлений підрозділ юридичної особи – це філія, інший підрозділ юридичної особи, що розміщений поза її місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги від імені юридичної особи, або представництво, що здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи [2].

Спільними рисами відокремлених підрозділів є те, що вони не є юридичними особами. Такі структурні одиниці наділяються майном юридичної особи і діють на підставі затвердженого нею положення від власного імені. Керівники відокремлених підрозділів призначаються юридичною особою і діють на підставі виданої нею довіреності. Податкове законодавство неоднозначно підходить до визначення відокремлених підрозділів платниками податків: в одних випадках на них покладається цілий комплекс податкових обов'язків; у других – тільки частина такого комплексу; у третіх – юридична особа, яка зареєструвала відокремлений підрозділ, усі податкові обов'язки такого підрозділу виконує самостійно.

Відокремлені підрозділи виступають самостійними платниками податків дуже рідко. Здебільшого обов'язки з їх сплати та подання податкової звітності покладаються на головне підприємство. Відповідно до п. 63.2 ПКУ [3] відокремлені підрозділи підлягають взяттю на облік у контролюючих органах незалежно від обов'язку щодо сплати того чи іншого податку та збору. Зважаючи на те, що існують певні особливості оподаткування діяльності відокремлених підрозділів, що входять до складу юридичної особи, доцільним буде розглянути податки, які сплачуються такими підприємствами (табл. 1).

Таблиця 1

Особливості оподаткування діяльності підприємств, що мають відокремлені підрозділи

Назва податку (збору)	Платник податку (збору)	
	головне підприємство (юридична особа)	відокремлений підрозділ (без статусу юрособи)
Податок на прибуток	так	ні
Податок на доходи фізичних осіб	так	так
Податок на додану вартість	так	ні
Екологічний податок	так	ні
Рентна плата:		
- рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України	так	ні
- рентна плата за спеціальне використання води	так	так
Податок на майно	так	ні
Військовий збір	так	так
Єдиний соціальний внесок	так	так

Джерело: [4].

Отже, як бачимо за даними табл. 1, відокремлені підрозділи самостійно сплачують ПДФО, рентну плату за спеціальне використання води, Військовий збір та ЄСВ. Такі підрозділи є плат-

никами зазначених податків та зборів лише у випадку, якщо вони на це уповноважені головним підприємством, самостійно ведуть бухгалтерський облік та мають окремий баланс.

У табл. 2 розглянемо положення щодо обліку нарахування та сплати податків і зборів, які повинні бути відображені в Наказі Про облікову політику відокремленого підрозділу.

Таблиця 2

Складові Розділу «Організація обліку розрахунків за податками і платежами» до Наказу про облікову політику відокремленого підрозділу

Складові Розділу	Основні положення
Загальні положення	<ul style="list-style-type: none"> – вибір системи оподаткування діяльності відокремленого підрозділу; – зазначення переліку загальнообов’язкових податків та зборів, що справляються підприємством; – наведення нормативно-законодавчих актів щодо обліку нарахування та сплати податків і зборів; – склад працівників бухгалтерії, що відповідають за ведення обліку нарахування та сплати податків і зборів
Податок на прибуток	<ul style="list-style-type: none"> – регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами; – наведення методики визначення об’єкту оподаткування та суми податку на прибуток; – визначення особливостей коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, при формуванні резервів (забезпечень), при здійсненні фінансових операцій та такі, що обумовлені особливостями оподаткування окремих видів діяльності та операцій; – зазначення термінів та порядку оформлення і подання Декларації з податку на прибуток відокремленим підрозділом до головного підприємства; – наведення порядку виправлення помилок з податку на прибуток
Податок на додану вартість	<ul style="list-style-type: none"> – регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами; – наведення методики визначення об’єкту оподаткування та суми ПДВ до сплати в бюджет; – особливості оподаткування операцій передачі майна між відокремленими підрозділами, виконання ними робіт (надання послуг) один одному; – зазначення порядку виписування та заповнення Податкових накладних по операціях, що оформлюються відокремленим підрозділом; – зазначення термінів та порядку оформлення і подання Декларації з податку на додану вартість відокремленим підрозділом до головного підприємства; – наведення порядку виправлення помилок з податку на додану вартість
Податок на доходи фізичних осіб	<ul style="list-style-type: none"> – регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами; – наведення методики визначення бази оподаткування та суми ПДФО до сплати в бюджет; – перерахунок податку та податкові соціальні пільги; – порядок подання річної податкової декларації
Екологічний податок	<ul style="list-style-type: none"> – регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами; – наведення методики визначення бази оподаткування та суми Екологічного податку до сплати в бюджет; – зазначення термінів та порядку оформлення і подання Декларації з екологічного податку відокремленим підрозділом до головного підприємства
Рентна плата за спеціальне використання води	<ul style="list-style-type: none"> – регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами; – наведення методики визначення бази оподаткування та суми рентної плати за спеціальне використання води до сплати в бюджет; – порядок подання податкової квартальної декларації щодо рентної плати за спеціальне використання води; – відповідальність відокремленого підрозділу – платника рентної плати та контроль за її справлянням
Податок на майно	<ul style="list-style-type: none"> – регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами; – наведення методики визначення бази оподаткування та суми податку на майно до сплати в бюджет; – зазначення термінів та порядку оформлення і подання Декларацій з податку на майно відокремленим підрозділом до головного підприємства; – порядок відображення операцій з податку на майно в обліку відокремленого підрозділу
Акцизний податок	<ul style="list-style-type: none"> – регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами; – зазначення термінів та порядку оформлення і подання Декларацій з акцизного податку відокремленим підрозділом до головного підприємства; – порядок відображення операцій щодо акцизного податку в обліку відокремленого підрозділу

Таким чином, згідно з табл. 2 пропонується відокремленим підрозділам створити Розділ щодо обліку нарахування та сплати податків і зборів у розрізі кожного окремого виду податків з обов'язковим розкриттям таких питань:

- регламентація порядку нарахування податку нормативно-правовими актами;
- наведення методики визначення бази оподаткування та суми податку до сплати в бюджет;
- зазначення термінів та порядку оформлення і подання Декларацій з податку відокремленим підрозділом до головного підприємства;
- порядок відображення операцій з податку в обліку відокремленого підрозділу.

Список використаних джерел: 1. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. 2. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. URL: <http://vyborkom.org/kb/article.php>. 3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV. URL: <http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=300559>. 4. Selivanova N., Tokarchuk L., Chuvakov O. Analysis of taxation burden in Ukraine in 2014-2016. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. Vol. 4, No. 3. P. 288–294. URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/458/pdf>.

УДК 657

О. О. Сидоренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОКРЕМІ ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СТРАХОВИКІВ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

Ключові слова: страховик, страховий посередник, норматив витрат, витрати на ведення страхової справи, податок на прибуток, позитивна різниця, фактичні витрати на виплати страховим посередникам.

У процесі діяльності страхові компанії досить часто використовують послуги страхових посередників, а саме страхових агентів та страхових брокерів, з метою укладання та/або пролонгації договорів страхування. Водночас Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 № 2628-VIII було внесено зміни до п. 141.1.3 Податкового кодексу України (ПКУ), зокрема додано абзац такого змісту: «Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується: на позитивну різницю між сумою будь-яких виплат (винагород) страховим посередникам та іншим особам за надані послуги щодо укладання (пролонгації) договорів страхування та сумою нормативу витрат на виплати страховим посередникам, розрахованих за методикою, визначеною уповноваженим органом, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику» [1], що відповідно вимагає від страховика приділення уваги правильності відображення в обліку та врахування таких витрат у процесі здійснення розрахунку суми податку на прибуток, що вказує на актуальність теми.

З наведених змін у Податковому кодексі України можна зробити висновок, що страховику перед визначенням бази оподаткування з податку на прибуток спочатку необхідно визначити норматив витрат на виплати страховим посередникам, після чого порівняти його з фактичними (або нарахованими у звітному періоді, але ще не виплаченими) виплатами страховим посередникам та в разі перевищення фактичних виплат над нормативом збільшити на суму перевищення фінансовий результат до оподаткування.

При цьому, на нашу думку, текст п. 141.1.3 ПКУ «Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується: на позитивну різницю між сумою будь-яких виплат (винагород) страховим посередникам та іншим особам», слід викласти в такій редакції «Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується: на позитивну різницю між сумою будь-яких нарахованих, в тому числі не оплачених у звітному періоді, виплат (винагород) страховим посередникам та іншим особам», що унеможливить використання страховик при розрахунку такої податкової різниці даних лише за фактично оплаченими винагородами страховим посередникам.