

Налог на прибыль

1. Все вопросы будут изложены с учетом изменений в НКУ. Авансовые взносы. При возврате финансовой помощи – расходы! Командировки.

31. За наслідками діяльності у 2015 році штрафні (фінансові) санкції до платників податку на прибуток підприємств за порушення порядку обчислення, правильності заповнення податкових декларацій з податку на прибуток підприємств та повноти його сплати не застосовуються.

[Підрозділ 10 розділу XX доповнено пунктом 31 згідно із Законом України N 71-VIII від 28.12.2014 р. Зміни діють з 01.01.2015 р.]

Авансы: ежемесечные

9. У січні - грудні 2015 року та січні - травні 2016 року платники зобов'язані сплачувати щомісячні авансові внески з податку на прибуток підприємств відповідно до пункту 57.1 статті 57 цього Кодексу у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року. При цьому сума щомісячних авансових внесків за березень - травень 2016 року обчислюється у розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за 2014 звітний (податковий) рік.

[Пункт 9 підрозділу 4 розділу XX викладено у новій редакції згідно із Законом України N 71-VIII від 28.12.2014 р. Зміни діють з 01.01.2015 р.]

НКУ Стаття 57. Строки сплати податкового зобов'язання

57.1. Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, встановлених цим Кодексом.

Податковий агент зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання (суму нарахованого (утриманого) податку), самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку - фізичної особи та за рахунок такої виплати, у строки, передбачені цим Кодексом.

Суму податкового зобов'язання, визначену у митній декларації, платник податків зобов'язаний сплатити до/або на день подання митної декларації.

Платники податку на прибуток (**крім** новостворених, виробників сільськогосподарської продукції, інститутів спільного інвестування, неприбуткових установ (організацій), **у тому числі визначених пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу**, та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують **двадцять мільйонів гривень**) щомісяця, протягом дванадцятимісячного періоду, сплачують авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду. **Сума щомісячних авансових внесків обчислюється у розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) рік, зменшеної на суму сплачених авансових внесків з цього податку при виплаті дивідендів, яка залишилась не зарахованою у зменшення податкового зобов'язання з цього податку, без подання податкової декларації.**

[Абзац четвертий пункту 57.1 статті 57 доповнено згідно із Законом України N 652-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 13.08.2015 р.]

При цьому дванадцятимісячний період для сплати авансових внесків визначається **з червня поточного звітного (податкового) року по травень наступного звітного (податкового) року включно.**

Платники податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (**новостворені**), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році та не сплачують авансового внеску.

Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний (податковий) період не перевищують 20 мільйонів гривень, та неприбуткові установи (організації), **крім неприбуткових організацій, визначених пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік і не сплачують авансових внесків.**

[Абзац сьомий пункту 57.1 статті 57 доповнено згідно із Законом України N 652-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 13.08.2015 р.]

Платник податку, який за підсумками минулого звітного (податкового) року не отримав прибутку або отримав збиток, податкові зобов'язання не нараховував і не мав базового показника для визначення авансових внесків у наступному році, а за підсумками першого кварталу отримує прибуток, **має подати податкову декларацію за перше півріччя, три квартали звітного (податкового) року та за звітний (податковий) рік** для нарахування та сплати податкових зобов'язань.

Платник податку, який за підсумками першого кварталу (півріччя, трьох кварталів) звітного (податкового) року не отримав прибуток або отримав збиток, **має право подати податкову декларацію та**

фінансову звітність за перший квартал (півріччя, трьох кварталів) звітного (податкового) року та не сплачувати авансові внески:

за підсумками першого кварталу - з червня - грудня звітного (податкового) року та січня - травня наступного звітного (податкового) року;

за півріччя - з вересня - грудня звітного (податкового) року та січня - травня наступного звітного (податкового) року;

за три квартали - з грудня звітного (податкового) року та січня - травня наступного звітного (податкового) року.

Податкові зобов'язання визначаються на підставі поданих податкових декларацій.

[Пункт 57.1 статті 57 доповнено абзацом дев'ятим, у зв'язку з чим абзаци дев'ятий - одинадцятий вважаються відповідно абзацами десятим - дванадцятим, згідно із Законом України N 652-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 13.08.2015 р.]

У складі річної податкової декларації платником податку подається розрахунок щомісячних авансових внесків, які мають сплачуватися у наступний дванадцятимісячний період. Визначена в розрахунку сума авансових внесків вважається узгодженою сумою грошових зобов'язань.

Податкова декларація, в тому числі розрахунок щомісячних авансових внесків, за базовий звітний (податковий) рік подаються до 1 червня року, наступного за звітним (податковим) роком.

Платники податку на дохід, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), щомісяця, протягом дванадцятимісячного періоду, сплачують авансовий внесок з податку на дохід у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду. Сума щомісячних авансових внесків обчислюється за ставками, визначеними у підпунктах 136.4.1, 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 цього Кодексу, від суми фактично отриманого доходу протягом місячного податкового періоду, без подання податкової декларації.

Лист від 05.10.2015 р. №21075/6/99-95-42-03-15 та від 06.10.2015 р. N 21141/6/99-95-42-03-15 : «Отже, першим звітним (податковим) періодом, з якого платники податку на прибуток мають право застосувати норми абзацу дев'ятого п. 57.1 ст. 57 Кодексу, є звітний (податковий) період – три квартали 2015 року. Тобто платник податку на прибуток, який сплачує авансовий внесок та за підсумками трьох кварталів 2015 року не отримав прибуток або отримав збиток, має право подати податкову декларацію з податку на прибуток та фінансову звітність за три квартали 2015 року та не сплачувати авансові внески з грудня 2015 року та січня - травня 2016 року.»

Не забыть учесть в декларации:

– Налог на нежилую недвижимость согласно п. 137.5 НКУ, который юрлица уплачивают авансом ежеквартально до 30 числа месяца, наступающего за отчетным кварталом (пп. 266.1.1. б) НКУ). По разъяснению ГФСУ в письме от 09.06.15 г. N 11999/6/99-99-19-01-01-15 налог, начисленный за IV кв. 2015 года и уплаченный до 30 января 2016 года, уменьшает налог на прибыль, начисленный за 2015 год. Налог, начисленный за III кв. 2015 года, должен уменьшить трехквартальный налог на прибыль. Единственное условие налог должен быть уплачен до 30.10.2015 г.

– Налоговые разницы. Отражаются в Додатке Р1.

– Отрицательное значение объекта налогообложения предыдущих лет (п. 134.1.1 и 140.4.2 НКУ с учетом п. 3 подр. 4 разд. XX НКУ). Отражают в стр. 3.2.4 Додатка Р1 как высокодоходные, так и мало доходные плательщики.

– Переходные операции по п.18 подр.4 разд. XX НКУ (увеличить ФР при получении денег по начисленным до 01.01.15 г. штрафам, неустойке, пене согласно 137.13 старой редакции НКУ и при получении страхового возмещения согласно 140.1.6 старой редакции НКУ).

– Переходные операции по переходной сомнительной задолженности согласно п.17 подр.4 разд. XX НКУ. Начав процедуру по 159.1 ст. НКУ до 01.01.15 г. по ней надо и закончить.

Вместе с декларацией подаются

– Финотчетность согласно п. 46.2 НКУ.

– Отчет по льготам по форме, предусмотренной приложением к Порядку КМУ от 27.12.10 г. № 12336 (передающие деньги, спецсредства, медикаменты по перечню, установленному КМУ согласно п.33 подр.4 разд. XX НКУ; учитывающие убытки прошлых лет; выплачивающие нерезидентам доходы, указанные в пп. 141.4.1 НКУ, по которым была льгота по налогу на репатриацию).

137.4. Податковим (звітним) періодом є календарний рік з урахуванням положень, визначених пунктом 57.1 статті 57 цього Кодексу. Податковий (звітний) рік для платників податків починається з першого календарного дня податкового (звітного) року і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) року...

...

Авансовым взносам при выплате дивидендов посвящен новый п. 57.1¹ НКУ.

57.1¹. Порядок сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток при виплаті дивідендів

57.1¹.1. **У разі прийняття рішення** щодо виплати дивідендів платник податку на прибуток - емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними статтею 137 цього Кодексу.

57.1¹.2. Крім випадків, передбачених підпунктом 57.1¹.3 цього пункту, 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 авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 цього Кодексу. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.

При цьому у разі якщо дивіденди виплачуються за неповний календарний рік, то для обрахунку суми зазначеного перевищення використовується значення об'єкту оподаткування, обчислене пропорційно кількості місяців, за які сплачуються дивіденди. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

Сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів **підлягає зарахуванню у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за звітний (податковий) рік.**

Сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів не підлягає поверненню платнику податків або зарахуванню в рахунок погашення грошових зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів).

У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених підпунктом 57.1¹.3 цього пункту), базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацами першим та другим цього підпункту є вартість такої виплати, визначена у рішенні про виплату дивідендів, або вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами в операціях, визнаних відповідно до статті 39 цього Кодексу контрольованими. Обов'язок з нарахування та сплати авансового внеску з податку за визначеною пунктом 136.1 статті 136 цього Кодексу ставкою покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, незалежно від того, чи користується такий емітент пільгами із сплати податку, передбаченими цим Кодексом, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж встановлена пунктом 136.1 статті 136 цього Кодексу.

Це положення поширюється також на державні некорпоративні, 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.

57.1¹.3. **Авансовий внесок, передбачений підпунктом 57.1¹.2 цього пункту, не справляється** у разі виплати дивідендів:

на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими підпунктом 57.1¹.2 цього пункту. З метою оподаткування материнська компанія веде наростаючим підсумком облік дивідендів, отриманих нею від інших осіб, та дивідендів, сплачених на користь власників корпоративних прав такої компанії, і відображає у податковій звітності дивіденди в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику;

платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди; фізичним особам.

57.1¹.4. Виплата дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюється з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

При цьому така виплата не підлягає оподаткуванню як дивіденди згідно з положеннями розділу IV цього Кодексу.

Інститути спільного інвестування звільнюються від обов'язку сплати авансових внесків з податку на прибуток у разі виплати дивідендів.

57.1¹.5. Авансовий внесок з податку на прибуток, сплачений у зв'язку з нарахуванням/сплатою дивідендів, є невід'ємною частиною податку на прибуток та не може розцінюватися як податок, який справляється під час репатріації дивідендів (їх сплаті на користь нерезидентів) відповідно до пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу або міжнародних договорів України.

Сума авансового внеску визначається за формулою:

$$AB = (D - OO) \times 18 \%,$$

де Д - сума дивідендів до виплати;

ОО - значення об'єкта оподаткування за звітний рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, з якого податок уже сплачено.

Виходить, що:

- **коли** $D < OO$, то авансовий внесок сплачувати не потрібно;

- **якщо** $D > OO$, тоді треба розрахувати і сплатити авансовий внесок тільки із суми перевищення.

Приклад

Сума нерозподіленого прибутку підприємства станом на 31.12.14 р. (ряд. 1420 форми N 1) становить 160 000 грн. З них (ряд. 2350 форми N 2 за відповідний рік): 100 000 грн. - за 2013 рік, 60 000 грн. - за 2014 рік.

У березні 2015 року власники підприємства вирішили спрямувати 70 % нерозподіленого прибутку на виплату дивідендів. Таким чином, сума дивідендів до виплати становить 112 000 грн. (160 000 грн. x 70 %).

За даними декларацій об'єкт оподаткування за 2013 рік становить 120 000 грн., за 2014 рік - 35 000 грн. Податкове зобов'язання погашене в повному обсязі.

Сума дивідендів, що підлягає виплаті з прибутку:

- за 2013 рік - 70 000 грн. (100 000 грн. x 70 %);

- за 2014 рік - 42 000 грн. (60 000 грн. x 70 %).

Авансовий внесок при виплаті дивідендів:

- за 2013 рік - не сплачується, оскільки немає перевищення суми дивідендів (70 000 грн.) над об'єктом оподаткування (120 000 грн.);

- за 2014 рік - сплачується в сумі 1 260 грн. [(42 000 грн. - 35 000 грн.) x 18 %].

Таким чином, при виплаті у 2015 році дивідендів у сумі 112 000 грн. підприємству потрібно буде сплатити 1 260 грн. авансового внеску.

Щодо зарахування авансових внесків при виплаті дивідендів у рахунок сплати авансових платежів з податку на прибуток

Лист Державної фіскальної служби України
від 14 травня 2015 р. N 10269/6/99-99-19-02-01-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист Громадської ради при ДФС України від 16.04.2015 N 16/04-2 щодо зарахування авансових внесків при виплаті дивідендів у рахунок сплати авансових внесків з податку на прибуток за результатами декларування за 2013 та 2014 роки і повідомляє.

....

При цьому **сума неврахованого** у зменшення нарахованої суми податкових зобов'язань з податку на прибуток **залишку авансових внесків** з податку на прибуток при виплаті дивідендів у звітному періоді **не формує надміру сплачену суму податку у звітному періоді** згідно з пп. 14.1.115 п. 14.1 ст. 14 та пп. 153.3.4 п. 153.3 ст. 153 Кодексу, **а акумулюється у декларації звітного періоду та переноситься** на зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток наступних податкових періодів.

...

Відповідно до змін, внесених до Кодексу Законом України від 28 грудня 2014 року N 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи", п. 57.1 ст. 57 Кодексу встановлено, що **сума щомісячних авансових внесків обчислюється у розмірі не менше 1/12 нарахованої суми податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) рік, зменшеної** на суму сплачених авансових внесків з цього податку при виплаті дивідендів, яка залишилась незарахованою у зменшення податкового зобов'язання з цього податку.

Таким чином, сума неврахованого у зменшення нарахованої суми податкового зобов'язання з податку на прибуток **залишку авансових внесків** при виплаті дивідендів, що відображається у р. **13.5.2 додатка ЗП** до Податкової декларації N 872 **за 2014 рік**, буде врахована у зменшення нарахованої суми податку на прибуток у декларації з податку на прибуток за 2015 рік при визначенні щомісячних авансових внесків, що підлягатимуть сплаті в наступний 12-місячний період.

Голова

Р. М. Насіров

щодо зарахування авансових внесків при виплаті дивідендів у рахунок сплати авансових внесків з податку на прибуток

Лист Державної фіскальної служби України

...
Таким чином, при визначенні суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, на яку нараховується авансовий внесок з податку на прибуток, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, необхідне одночасне дотримання двох умов: подана декларація з податку на прибуток за такий рік та повністю погашені податкові зобов'язання, самостійно нараховані платником у такій декларації. В іншому випадку авансовий внесок з податку на прибуток нараховується на всю суму дивідендів.

Отже, при виплаті дивідендів у 2015 році за результатами 2013 та 2014 років авансовий внесок із податку на прибуток не нараховується, якщо суми таких дивідендів не перевищують значення об'єкта оподаткування за відповідні періоди, грошові зобов'язання щодо яких задекларовані та погашені. щодо сплати авансових внесків при виплаті дивідендів

**Додаток ЗП
до рядка 16 ЗП Податкової декларації
з податку на прибуток підприємств**

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
1	2	3
Зменшення нарахованої суми податку (рядок 16.1 + рядок 16.2 + рядок 16.3.1 додатка ЗП)	16	
Сума нарахованого авансового внеску з податку на прибуток відповідно до пункту 57.1 статті 57 глави 4 розділу II та пункту 9 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України (пункт 57.1 статті 57 розділу II Податкового кодексу України) ¹	16.1	
Сума нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до розділу XII Податкового кодексу України щодо об'єктів нежитлової нерухомості (пункт 137.5 статті 137 розділу III Податкового кодексу України) (не більше позитивного значення ((рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 декларації) – (рядок 16.1 додатка ЗП))	16.2	
Сума нарахованих та сплачених авансових внесків у зв'язку із виплатою дивідендів (привієнннх до них платежів) у звітному (податковому) періоді (пункт 57.1 ¹ статті 57 розділу II Податкового кодексу України), у тому числі:	16.3	
сума, що відноситься на зменшення нарахованої суми податку в поточному звітному (податковому) періоді (не більше позитивного значення ((рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств) – (рядок 16.1 + рядок 16.2 додатка ЗП))	16.3.1	

¹ Заповнюються платниками податку, які сплачують щомісячні авансові внески з податку на прибуток підприємств.

Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05) x $\frac{2}{100}$)	06	
---	----	--

...
Если авансов оказалось больше, чем налога, перенести их неучтенную часть на следующий год не получится: аналога стр. 13.5.2 старого приложения ЗП нет. Как утверждают фискалы в письме ГФСУ от 14.05.2015 г № 10269/6/99-99-19-02-01-15, неучтенные авансы на дивиденды не формируют переплаты по налогу на прибыль, а значит вернуть их невозможно!

**МЕЖРЕГИОНАЛЬНОЕ ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ГФС - ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ОФИС ПО
ОБСЛУЖИВАНИЮ КРУПНЫХ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

ПИСЬМО от 16.09.2015 г. N 21843/10/28-10-06-11

Относительно возможного зачета остатка авансового взноса по налогу на прибыль при выплате дивидендов, уплаченного в 2014 году, в счет обязательств по уплате ежемесячных авансовых взносов предприятия, начисленных в 2015 - 2016 годах

...
Таким образом, сумма неучтенного на уменьшение начисленной суммы налогового обязательства по налогу на прибыль остатка авансовых взносов при выплате дивидендов, отражается в строке 13.5.2 приложения ЗП к налоговой декларации по налогу на прибыль за

2014 год, будет учтена на уменьшение начисленной суммы налога на прибыль в декларации по налогу на прибыль 2015 года при определении ежемесячных авансовых взносов, подлежащих уплате в следующий двенадцатимесячный период.

ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ ПОВОРОТНОЇ ФІНАНСОВОЇ ДОПОМОГИ, ОТРИМАНОЇ ВІД ЗАСНОВНИКА

Лист Державної фіскальної служби України
від 18 червня 2015 р. N 12810/6/99-99-19-02-02-15

...Відповідно до п. 18 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" Кодексу за операціями, по яких витрати для цілей оподаткування податком на прибуток до 1 січня 2015 року визначалися за датою перерахування коштів на банківський рахунок або в касу контрагента платника податку, і станом на 1 січня у платника податку була наявна кредиторська заборгованість за такими операціями, при розрахунку об'єкта оподаткування сума коштів, що була перерахована на банківський рахунок або в касу контрагента платника податку після 1 січня 2015 року, зменшує фінансовий результат до оподаткування.

Отже, починаючи з 01.01.15 р. проводиться зменшення фінансового результату до оподаткування на суму поверненої поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку до 01.01.15 р. від осіб, які не є платниками податку на прибуток, та включеної до складу доходів при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток до цієї дати.

Голова

Р. Насіров

Щодо включення у витрати вартості ремонту та поверненої фінансової допомоги

Лист Головного управління Державної фіскальної служби України у Рівненській області
від 2 жовтня 2015 р. N 1878/10/17-00-15-02-12

...
Чи включається у витрати фінансова допомога, повернена в 2015 році, яка була попередньо відображена в складі доходів 2014 року?

Відповідно до пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI (далі - ПКУ) під поворотною фінансовою допомогою розуміють суму коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення.

Законом України від 28 грудня 2014 року N 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи", який набрав чинності з 01.01.2015, розділ III "Податок на прибуток підприємств" ПКУ викладено у новій редакції.

Згідно з пп. 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 ПКУ (у редакції, що діяла до 01.01.2015), суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із ПКУ мають пільги з цього податку, при визначенні оподатковуваного прибутку враховувались у складі інших доходів. У разі повернення в наступних звітних податкових періодах такої суми поворотної фінансової допомоги (її частини) особі, яка її надала, такий платник мав збільшити суму витрат на суму такої поворотної фінансової допомоги (її частини).

Починаючи з 01.01.2015, об'єкт оподаткування податком на прибуток 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 розд. III ПКУ.

Відповідно до п. 18 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ за операціями, по яких витрати для цілей оподаткування податком на прибуток до 1 січня 2015 року визначалися за датою перерахування коштів на банківський рахунок або в касу контрагента платника податку, і станом на 1 січня у платника податку була наявна кредиторська заборгованість за такими операціями, при розрахунку об'єкта оподаткування сума коштів, що була перерахована на банківський рахунок або в касу контрагента платника податку після 1 січня 2015 року, зменшує фінансовий результат до оподаткування.

Отже, починаючи з 01.01.2015 проводиться зменшення фінансового результату на суму поверненої поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку до 01.01.2015 від осіб, які не є платниками податку на прибуток або мають пільги з цього податку, та включеної до складу доходу при визначенні об'єкту оподаткування на прибуток до цієї дати.

Одночасно повідомляємо, що роз'яснення щодо застосування норм податкового законодавства розміщені в загальнодоступних інформаційно-довідкових ресурсах ДФС, електронна адреса: zir.minrd.gov.ua.

КОМАНДИРОВКИ: УЧЕТ

Нова форма авансового звіту діє з 06.11.2015 р.

Наказом Міністерства фінансів України N 841 від 28.09.2015 р. затверджено нову форму Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядок його складання. Наказ Міністерства доходів і зборів України N 845 від 24.12.2013 р. визнано таким, що втратив чинність.

Оскільки Мінфіну вкотре передано функції із затвердження документів, то всі зміни пов'язані саме із цим. Суттєвих правок форма й Порядок її заповнення не зазнали. Проте уточнено, що при розрахунку суми ПДФО в разі неповернення сум надміру витрачених коштів використовуються ставки 15% та 20% з урахуванням натурального коефіцієнта (п. 164.5 ПКУ).

Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Мінфіну України від 13.03.98 р. № 59 із змінами від 04.08.2015 р. № 694:

- скасовано необхідність реєстрації відрядженої особи у відповідному журналі;
- якщо дата на транспортному квитку не збігається з датою прибуття працівника з відрядження згідно з наказом про відрядження, з дозволу керівника підприємства береться до уваги затримка у відрядженні на вихідні або святкові й неробочі дні.

За ці дні працівникові не відшкодовуються добові витрати, витрати на найм житлового приміщення та інші витрати, крім витрат на проїзд з місця відрядження до місця постійної роботи;

- при відрядженнях в межах України керівникам підприємств дозволили особисто вирішувати питання щодо відшкодування своїх витрат на перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якої входить до вартості квитка, крім міністрів та керівників інших центральних органів виконавчої влади.

Пример 1.

Работник предприятия находился в командировке с 16 по 20 марта 2015 г. На командировочные расходы он получил аванс в сумме 4200 грн., в т.ч. суточные за 5 дней в сумме 1500 грн. из расчета 300 грн. в сутки. За командировочные расходы (4050 грн.) работник отчитался вовремя, предоставил документы, подтверждающие расходы в командировке и вернул неиспользованный остаток в сумме 150 грн. За март начислена зарплата в сумме 7000 грн., в т.ч. оплата за дни командировки.

Необлагаемая НДФЛ сумма согласно пп. «а» 170.9.1 – 243,60 грн.

Сумма сверхнормативных суточных составит: $1500 - (243,60 \times 5 \text{ дн.}) = 282$ грн. Эту сумму следует рассматривать как дополнительное благо.

Чтоб возместить работнику сумму суточных, к сумме превышения применяется неденежный коэффициент: $100\% : (100\% - 15\%) = 1,17647$.

Доход в виде дополнительного блага: $282 \times 1,17647 = 331,76$ грн.

Учет и налогообложение превышения суточных покажем в таблице.

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Бухгалтерский учет		
		Дебет	Кредит	Сумма, грн.
1	Выдан работнику аванс на командировку	372	301	4200,00
2	Возвращен остаток неиспользованного аванса в кассу	301	372	150,00
3	Утвержден авансовый отчет			
3.1	– в пределах норм расходов (4050 - 282)	92	372	3768,00
3.2	– в сумме сверхнормативных суточных (допблага)	663	372	282,00
4	Начислен доход работнику как дополнительное благо	949	663	331,76
5	Начислена зарплата за март 2015 года	92	661	7000,00
6	Начислен ЕСВ на зарплату (7000 x 37%)	92	651	2590,00
7	Удержан ЕСВ из зарплаты (7000 x 3,6%)	661	651	252,00
8	Удержан НДФЛ			
8.1	– из зарплаты ((7000,00 – 252,00) x 15%)	661	641	1012,20
8.2	– из суммы дополнительного блага (331,76 x 15%)	663	641	49,76
9	Удержан военный сбор			
9.1	– из зарплаты (7000,00 x 1,5%)	661	642	105,00
10	Перечислен ЕСВ (2590,00 + 252,00)	651	311	2842,00
11	Перечислен НДФЛ (1012,20 + 49,76)	641	311	1061,96
12	Перечислен военный сбор	642	311	105,00
13	Перечислена зарплата на карточный счет работника (7000,00 – 252,00 – 1012,20 – 105,00)	661	311	5630,80

Приклад 2.

Підприємство направило працівника в службове відрядження до Білорусі (безвізовий режим) на 6 днів для участі у виставці, тематика якої збігається з діяльністю підприємства. Кошторис витрат затверджено в сумі 680 дол. США. Аванс у доларах США перераховано на корпоративну платіжну картку.

У місці відрядження з картки відрядженим отримано готівкові кошти 680 дол. США і придбано в банку готівкові білоруські рублі у сумі 8 840 000 біл. руб. (курс — 13000 біл. руб. за 1 дол. США).

Авансовий звіт подано на суму 8775000 біл. руб., що в перерахунку за курсом обміну валюти, указаним у документі про обмін валюти, становить 675 дол. США. (8 775 000 біл. руб.: 13000 біл. руб.). Залишок невитрачених коштів у сумі 5 дол. США повернено відрядженим на валютний рахунок підприємства через касу банку в день затвердження авансового звіту.

Облік витрат на відрядження покажемо в таблиці.

(дол. США/грн.)

N п/п	Зміст операцій	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Перераховано гривні для купівлі \$680 з урахуванням комісії	Заявка на купівлю інвалюти	333	311	18407,31
2	Зараховано інвалюту (курс НБУ — 23,19 грн. за \$1)	Кошторис витрат, виписка банку, меморіальний ордер	312	333	\$ 680,00 15769,20
3	Відображено комісію банку		631	333	47,31
			92	631	
4	Відображено курсову різницю (курс МВРУ — 27 грн. за \$1) [\$680 x (27 – 23,19)]		942	333	2590,80
5	Знято готівкову інвалюту за кордоном (курс НБУ — 23,00 грн. за \$1)	Чек банкомату	372	312	\$680,00 15640
6	Відображено курсову різницю [\$680 x (23,19 – 23,00)]	Обліковий регістр	945	312	129,20
7	Сплачено комісію банку	Виписка банку	631	311	50,00
			92	631	
8	Відображено суму витрат в інвалюті (курс НБУ — 23,47 грн. за \$1)	Авансовий звіт, бухгалтерська довідка - розрахунок	92	372	\$675,00 15525*
9	Погашено заборгованість працівником (\$5 x 23,47 — курс НБУ на дату погашення)	Квитанція до прибуткового документа банку	312	372	\$5,00 117,35
10	Відображено курсову різницю за монетарною заборгованістю [\$5 x (23,47- 23,00)]	Обліковий регістр	372	714	2,35

Витрати за курсом на дату видачі авансу: (\$675 x 23) = 15525 (грн.).

Порядок исправления ошибок в декларациях за 2012-2014 годы.

ПКУ Стаття 50. Внесення змін до податкової звітності

50.1. У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені.

Платник податків, який самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винятком випадків, установлених пунктом 50.2 цієї статті:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період або подає у наступних податкових періодах уточнюючу декларацію внаслідок виконання вимог пункту 169.4 статті 169 цього Кодексу, то штрафи, визначені у цьому пункті, не застосовуються.

[Абзац шостий пункту 50.1 статті 50 доповнено згідно із Законом України N 657-VII від 24.10.2013 р. Зміни набрали чинності з 01.01.2014 р.]

50.2. Платник податків під час проведення документальних планових та позапланових перевірок не має права подавати уточнюючі розрахунки до поданих ним раніше податкових декларацій за будь-який звітний (податковий) період з відповідного податку і збору, який перевіряється контролюючим органом.

Це правило не поширюється на випадки, встановлені статтею 177 цього Кодексу.

50.3. У разі якщо платник податків подає уточнюючий розрахунок до податкової декларації, поданої за період, що перевірявся, або не подає уточнюючий розрахунок протягом 20 робочих днів після дати складення довідки про проведення електронної перевірки, якою встановлено порушення податкового законодавства, відповідний контролюючий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період.

[Пункт 50.3 статті 50 доповнено згідно із Законом України N 5503-VI від 20.11.2012 р.]

[Підрозділ 10 розділу XX доповнено пунктом 35 згідно із Законом України N 655-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 01.09.2015 р.]

35. Тимчасово, до 31 грудня 2016 року включно, платникам податків, обсяг доходів та/або операцій яких за попередній (звітний) рік складав менше 20 млн гривень, штрафні (фінансові) санкції, нараховані на суму податкового зобов'язання, яку платник податків сплатив без оскарження податкового повідомлення-рішення в терміни, визначені цим Кодексом, скасовуються протягом 10 днів з дня сплати такого податкового зобов'язання у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Зазначена норма не застосовується у разі повторного протягом року визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання з одного й того самого податку або збору. При цьому у разі скасування штрафної санкції відповідне сплачене податкове зобов'язання не підлягає подальшому оскарженню.

Лист ДФС від 20.10.2015 №22064/6/99-99-10-03-02-15

Про надання роз'яснення

...Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (п. 111.2 ст. 111 Кодексу).

...Отже, штрафні (фінансові) санкції скасовуються, якщо платник податків, відповідно до п. 35 підрозділу 10 розділу XX Кодексу самостійно сплатив суму податкового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення (без застосування процедури оскарження податкового повідомлення-рішення).

129.1. Пеня нараховується:

129.1.1. після закінчення встановлених цим Кодексом строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня.

Нарахування пені розпочинається:

а) при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків - після спливу 90 днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного цим Кодексом;

[Підпункт "а" підпункту 129.1.1 пункту 129.1 статті 129 викладено у новій редакції згідно із Законом України N 655-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 01.09.2015 р.]

129.9. У разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самостійного виявлення платником податку помилок відповідно до статті 50 цього Кодексу пеня, передбачена цією статтею, не нараховується, якщо зміни до податкової звітності внесені протягом 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного цим Кодексом.

[Статтю 129 доповнено пунктом 129.9 згідно із Законом України N 655-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 01.09.2015 р.]

Лист ДФС від 09.10.2015 №21492/6/99-99-15-04-02-15

15.10.2015

Про порядок нарахування пені

... Відповідно до п.п. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 Кодексу пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

При цьому Законом України від 17 липня 2015 року № 655-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків» (далі – Закон № 655-VII) внесено зміни доп.п. 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 Кодексу, які набрали чинності з 01.09.2015.

... Враховуючи відсутність прямої вказівки у Кодексі на зворотну дію у часі Закону № 655-VII, застосування положень п.п. 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 у редакції, чинній з 01.09.2015, **застосовується до правовідносин, які виникли з 01.09.2015, тобто до відносин, коли граничний строк сплати грошового зобов'язання припадає на дату, починаючи з 01.09.2015.**

Враховуючи викладене, оскільки останній день граничного строку для подання податкової декларації **за I квартал 2015 року** припадає на вихідний день, то останнім днем граничного строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним – 11.05.2015. Останнім днем граничного строку сплати відповідно до п. 57.1 ст. 57 Кодексу та постанови ВСУ є 21.05.2015. У випадку надання уточнюючої декларації за I квартал цього року **09.09.2015 пеню необхідно нараховувати за 111 календарних днів.**

Исправление ошибок в бухгалтере

П(С)БО 6 «ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК І ЗМІНИ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ»

...
3. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

...

Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках

4. 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).

5. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

6. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

7. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

8. Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Зміни в обліковій політиці

9. **Облікова політика може змінюватися** тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

10. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

10.1. Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій.

10.2. Подій або операцій, які не відбувалися раніше.

11. Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених п. 13 цього Положення (стандарту).

12. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

12.1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

12.2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

13. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

14. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

...

Виправлення помилок, а точніше підстави для **відображення витрат в обліку підприємства рекомендуємо оформити у місяці виявлення бухгалтерською довідкою**, в якій:

- навести зміст помилки,
- суму та кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку.

Загалом бухдовідка не виконує ролі первинного документа, проте вона додається до рішення керівника на виконання таких дій.

У місяці складання бухгалтерської довідки виправлені дані фіксують у бухобліку. Така порада базується на листі Мінфіну від 05.08.2014 р. №31-11410-08/23-2303/2333: «У разі якщо господарська операція оформлюється бухгалтерською довідкою, то при її застосуванні обов'язково наводяться реквізити, передбачені Законом та Положенням». Відповідно, на підставі бухдовідки, в якій зазначаються обов'язкові реквізити, передбачені для первинних документів, деталізовано зміст помилки, підприємство має право відобразити суму у складі витрат.

2. Бухгалтерский учет – основа для налога на прибыль. Формирование финансового результата до налогообложения. Отсутствие привязки к хозяйственной деятельности. Отражение «нехозяйственного» НДС в бухгалтерском учете.

– Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку..., затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 із змінами №573 від 18.06.2015р., які діють з 24.07.2015 р.

– Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року N 88

– ПКУ: 14.1.84. інші терміни для цілей розділу III використовуються у значеннях, визначених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства;

П(С)БО 15 «ДОХІД»

...
Визнання та класифікація доходу

5. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

- ...
- 6. Не визнаються доходами** такі надходження від інших осіб:
- 6.1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
 - 6.2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
 - 6.3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
 - 6.4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
 - 6.5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
 - 6.6. Надходження, що належать іншим особам.
 - 6.7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.
 - 6.8. Сума балансової вартості валюти.

7. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:
дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
інші операційні доходи;
фінансові доходи;
інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) **визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше**

проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), **зокрема:** дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

8. 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.

...
10. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

можливості достовірної оцінки доходу;
імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

...
15. Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість". **Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.**

...

Лист ДФС від 19.10.2015 №21976/6/99-99-19-02-02-15

...Таким чином, при розрахунку критерію річного доходу у двадцять мільйонів гривень з ціллю визначення права на непроведення коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці відповідно до положень п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу при здійсненні платником операцій за договором комісії суми надходжень за таким договором на користь комітента не враховуються. У цьому випадку **комісіонер включає до складу річного доходу суму комісійної винагороди**

П(С)БО 16 «ВИТРАТИ»

...

Визнання витрат

...
6. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. 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.

8. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

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

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

...

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

11. **Собівартість реалізованої продукції** (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

...

16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. 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 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. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до цього Положення (стандарту).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

17. **Витрати, пов'язані з операційною діяльністю**, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), **поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.**

18. **До адміністративних витрат** відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (**операційна оренда**, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

витрати на врегулювання спорів у судових органах;

податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

інші витрати загальногосподарського призначення.

19. **Витрати на збут** включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
витрати на ремонт тари;
оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
витрати на передпродажну підготовку товарів;
витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (**операційна оренда**, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.
До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 цього Положення (стандарту).

20. До інших операційних витрат включаються:

витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
втрата від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
втрати від знецінення запасів;
нестачі й втрати від псування цінностей;
визнані штрафи, пеня, неустойка;
витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
інші витрати операційної діяльності.

...

27. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облигаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

...

29. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
втрати від зменшення корисності необоротних активів;
втрати від безоплатної передачі необоротних активів;
втрати від неопераційних курсових різниць;
сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
інші витрати діяльності.

...

Лист ДФС від 28.09.2015 №9062/Б/99-99-17-02-02-14

Державна фіскальна служба України розглянула Ваш запит щодо здійснення зовнішньоекономічної діяльності та в межах компетенції повідомляє.

Відповідно до ст. 42 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Статтею 44 Податкового кодексу України визначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Відповідно до ч. 1 ст. 9 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення таких операцій.

Первинні документи повинні складатися під час здійснення господарської операції, а якщо це не є можливим - безпосередньо після її закінчення. Первинні документи для надання їм юридичної сили і доказовості повинні мати такі обов'язкові реквізити: назва підприємства, установи, від імені яких складений документ; назва документа (форми); дата і місце складання; зміст, обсяг та одиниця виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Аналогічні вимоги щодо оформлення первинних документів встановлені Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, яке затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 (далі – Положення).

Крім цього, Положенням передбачено, що документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Рахунок-фактура за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа (оскільки ним не фіксується будь-яка господарська операція, розпорядження або дозвіл на проведення господарської операції), а має лише інформаційний характер. Фактично рахунок-фактура є розрахунково-платіжним документом, що передбачає тільки виставлення певних сум до оплати покупцям за поставлені (фактично поставлені) товари чи надані (фактично надані) послуги. Факт отримання товарів (послуг) повинен бути підтверджений видатковою накладною постачальника або актом приймання-передачі виконаних робіт (послуг).

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ ЦЕНЫ

Щодо документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку зміни цін

Лист Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України від 18 червня 2014 р. N 31-11410-07-27/15328

Департамент податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України розглянув лист ТОВ "Інтерактивна бухгалтерія" від 28.04.2014 N 314 щодо документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку зміни цін та повідомляє.

Відповідно до статті 526 Цивільного кодексу України зобов'язання має виконуватися належним чином відповідно до умов договору та вимог цього Кодексу, інших активів цивільного законодавства, а за відсутності таких умов та вимог - відповідно до звичаїв ділового обороту або інших вимог, що звичайно ставляться.

Відповідно до статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та пункту 1.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88 (далі - Положення), підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій і мають визначені зазначеним Законом і Положенням обов'язкові реквізити. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення.

Відповідно до пункту 2.7 Положення первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Відповідно до пункту 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 N 290, дохід (виручка) від реалізації (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.

Кожною стороною (підприємством), що брала участь у здійсненні господарської операції, мають бути отримані первинні документи для записів у регістрах бухгалтерського обліку, інформація в яких ідентично засвідчує зміст господарської операції.

Вибуття запасів оформлюється відповідними первинними документами, в яких відповідно до вимог законодавства має бути зазначений зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції, тобто ціна, кількість одиниць товару, загальна вартість.

Отже, первинними документами фіксується факт здійснення господарської операції з продажу (однією стороною) та придбання і оприбуткування (іншою стороною). **Якщо ціна товару, вказана у первинних документах, відрізняється від ціни, зазначеної у договорі, то така розбіжність врегульовується сторонами у порядку, визначеному в договорі, або згідно із законодавством.**

Директор Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку
М. О. Чмерук

ЩОДО ОКРЕМИХ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ ЗІ ЗМІНОЮ ЦІНИ

Лист Міністерства фінансів України
від 13 січня 2015 р. N 31-11410-08-10/699

Щоб зафіксувати факт здійснення господарської операції з відвантаження товарів, складають відповідний первинний документ, зокрема, видаткову накладну. Видаткову накладну на відвантаження оформляють виходячи з первісної ціни товарів, закріпленої у договорі купівлі-продажу.

Відповідно, таким первинним документом на вибуття товарів одна сторона договору - продавець фіксує факт здійснення господарської операції з продажу товарів, а інша сторона - покупець підтверджує їх придбання та оприбуткування. На цьому акцентував увагу Мінфін у листі від 18.06.2014 р. N 31-11410-07-27/15328.

При подальшій зміні вартості раніше відвантажених товарів (скажімо, якщо ціна "прив'язана" до будь-якої іноземної валюти) уже не відбувається їх продаж. Адже вони фактично були раніше передані продавцем їх покупцю. Отже, за таких обставин відсутні підстави для складання нової видаткової накладної.

Вносити виправлення і змінювати ціну у тій видатковій накладній, якою було оформлено відвантаження, теж не можна. Виправлення до первинних документів можуть вноситися тільки при виявленні помилок, допущених при їх складанні (розділ 4 Положення N 88).

Але чи була допущена помилка у ціні при оформленні видаткової накладної у момент відвантаження товарів? Відповідь очевидна - ні. Під час здійснення цієї господарської операції первинний документ був оформлений правильно: ціну у ньому проставили відповідно до умов укладеного договору. Інша справа, що згодом виникли підстави для зміни ціни і необхідність зафіксувати цей факт у бухгалтерському обліку.

Виходить, треба скласти новий первинний документ про зміну вартості. Але який саме?

У чинних нормативних документах, які регулюють бухгалтерський облік, ми не знайдемо конкретних вказівок з приводу документування факту зміни вартості раніше відвантажених товарів. Хоча, наприклад, на відміну від цього, у ПДВ-обліку при перегляді ціни передбачено складання розрахунків коригувань до податкових накладних.

У ситуації, коли ціна товарів, зазначена у первинних документах, відрізняється від ціни, вказаної у договорі, Мінфін пропонує регулювати розбіжність, що виникла, у порядку, визначеному у договорі, або згідно із законодавством. Звідси можна зробити висновок, що саме у договорі має бути прописано порядок перегляду цін на вже відвантажені товари і його документального оформлення.

Для зміни встановленої домовленістю сторін вартості товарів, на думку фахівців, має бути підписана додаткова угода до договору про зміну ціни. Не зашкодить скласти акт (протокол) узгодження ціни товарів. Замість додаткової угоди підійдуть також кредит-нота, авізо або інший відповідний документ на зміну визначеної угодою сторін ціни договору. Але таке оформлення не передбачає обов'язку коригування первинних документів, якими задокументовано відвантаження товарів.

Вважаємо, одного з перелічених документів буде достатньо для оформлення операції зі збільшення/зменшення вартості. Вони якраз і стануть підставою для складання первинного документа - бухгалтерської довідки, що містить усі обов'язкові реквізити, застережені у п. 2 ст. 9 Закону про бухоблік.

Складена бухгалтерська довідка стане підставою для збільшення/зменшення зобов'язань покупця та дебіторської заборгованості продавця з відповідним збільшенням/зменшенням останнім доходів звітного періоду.

При цьому покупець переоцінює первісну вартість товарів тільки у тому випадку, якщо на момент підписання додаткової угоди (і, відповідно, оформлення бухгалтерської довідки) вони ще не реалізовані (повністю або частково). Інакше йому належить показати витрати (при збільшенні ціни) або доходи (при зниженні ціни) з відображенням відповідно за дебетом субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" і кредитом субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Міністерство фінансів України розглянуло лист <...> щодо окремих питань, пов'язаних зі зміною ціни, та повідомляє.

Роз'яснення щодо документального оформлення та відображення у бухгалтерському обліку зміни ціни містяться в листі Міністерства фінансів України від 18.06.2014 р. N 31-11410-07-27/15328.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси (які включають товари) визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. N 246.

Відповідно до зазначеного Положення (стандарту) придбані (отримані) запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат, зокрема сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків, які відшкодовуються підприємству.

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

У разі зміни ціни на товари, якщо умови договору на поставку товарів передбачають зміну ціни за домовленістю сторін, за встановленою договором процедурою сторони мають узгодити нову ціну. При цьому зміна ціни товару є окремою подією, яка потребує оформлення відповідним первинним документом.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. N 88, первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Таким чином, **зміна ціни оприбуткованих активів може бути оформлена окремим первинним документом за формою, розробленою підприємством**, із додержанням вимог законодавства, зокрема щодо наявності обов'язкових реквізитів. Таким первинним документом **може бути акт про встановлення нової ціни, що на підставі змін до договору (або інших підстав зміни ціни) складається комісією підприємства і затверджується його керівником. Також підставою для відображення зміни ціни активів у регістрах бухгалтерського обліку може бути розпорядчий акт керівника підприємства**, виданий у межах компетенції та відповідно до законодавства.

Директор Департаменту податкової, митної політики та методології бух. обліку М.Чмерук

Списання кредиторської заборгованості

Керуючись п. 5 П(С)БО 15, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Зразок бухгалтерської довідки щодо списання кредиторської заборгованості

Бухгалтерська довідка за лютий 2015 року				
Списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності				
№ з/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн
1.	Списання кредиторської заборгованості перед покупцями після закінчення терміну позовної давності	681	717	24000,00

Виконавець _____ Головний бухгалтер _____
(підпис) (підпис)

15 лютого 2015 р.

Податок на додану вартість

Коли підприємство перебувало у статусі продавця, виникла «товарна» заборгованість за кредитом 681. За першою подією продавець визнав ПЗ з ПДВ. Відповідно до пп. 14.1.257 ПКУ сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, не стягнута після закінчення строку позовної давності, є безповоротною фінансовою допомогою.

Фінансова допомога не є об'єктом оподаткування ПДВ. В цьому випадку продавець має право відкоригувати раніше нараховані податкові зобов'язання з ПДВ. В бухобліку це відображається методом «сторно» проводки Д-т 643 К-т 641 та показати коригування у рядку 8 податкової декларації з ПДВ.

ЩОДО ПОДАТКОВИХ НАСЛІДКІВ В ЧАСТИНІ ПДВ ПРИ СПИСАННІ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ ЗА ОТРИМАНІ АВАНСИ

Міністерство доходів і зборів України розглянуло лист <...> щодо податкових наслідків в частині податку на додану вартість при списанні кредиторської заборгованості за отримані аванси та порядку складання розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної і повідомляє.

Щодо податкових наслідків в частині податку на додану вартість при списанні кредиторської заборгованості слід зазначити наступне.

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ.

Згідно з підпунктом "а" пункту 187.1 статті 187 Кодексу дата надходження авансового платежу є датою виникнення у продавця товарів/послуг податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

У разі якщо після надходження авансового платежу операція з постачання товарів/послуг фактично не відбувається та раніше перераховані кошти не зараховуються в рахунок оплати інших товарів/послуг, які були або будуть поставлені/ надані, об'єкт оподаткування податком на додану вартість у постачальника-виконавця за такою операцією відсутній.

Таким чином, якщо постачальником-виконавцем на дату отримання авансового платежу від покупця-замовника були визначені податкові зобов'язання з податку на додану вартість та у подальшому виникли обставини, внаслідок яких договір постачання товарів/послуг не виконано, товари/послуги не поставлено протягом терміну позовної давності, і постачання інших товарів/послуг, в оплату яких можуть бути зараховані ці кошти, здійснюватися не буде, а кредиторська заборгованість по отриманому авансу списується, об'єкт оподаткування (операція з постачання товарів/послуг) відповідно відсутній.

Отже, в зазначеній ситуації постачальник-виконавець **має право зменшити нараховану суму податкових зобов'язань з податку на додану вартість.**

...

Перший заступник Міністра

І. Білоус

Приклад

Підприємство за договором постачання 10.01.2012 р. отримало аванс на суму 24000 грн (у т. ч. ПДВ). За умовами договору, постачання товару має відбутися протягом календарного місяця з моменту отримання коштів. Початок відліку позовної давності — 11.02.2012 р. Позовна давність закінчилась 11.02.2015 р. Прийнято рішення про списання кредиторської заборгованості.

Списання «товарної» кредиторської заборгованості у постачальника

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Коригування фінрезультату до оподаткування	
		Д-т	К-т		Збільшення	Зменшення
1.	Отримано аванс 10.01.2012 р.	311	681	24000,00	—	—
		643	641/ПДВ	4000,00	—	—
2.	Визнано дохід у сумі заборгованості 12.02.2015 р.	681	717	24000,00	—	—
3.	Коригування ПЗ з ПДВ методом «сторно»	643	641/ПДВ	4000,00	—	—

Оскільки товари, роботи, послуги не були отримані покупцем, він не міг їх використати у оподатковуваних операціях в межах господарської діяльності, покупець, який перерахував аванс та отримав право на податковий кредит, **зобов'язаний відкоригувати податковий кредит** методом «сторно» проводкою Д-т 641 К-т 644 та показати коригування у рядку 16 податкової декларації з ПДВ.

Коли підприємство перебувало у статусі покупця і виникла грошова заборгованість за отриманий товар за кредитом рахунку 631, то покупець не повинен зменшувати суми ПДВ у складі ПК. За ст.192 ПКУ таких підстав немає. Для покупця важливим є напрям використання придбаного товару: в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності. Якщо такий товар використано покупцем в оподатковуваних операціях, за такими операціями визнано ПЗ з ПДВ.

Крім того, за нормою п. 198.3 ПКУ податковий кредит складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником ПДВ. І якщо покупець має договір постачання, в якому передбачається оплата поставлених товарів,

підстав вважати, що товари отримано безоплатно, немає. Адже лише за безоплатно отриманими товарами покупець не має ПК з ПДВ. (див. лист Міндоходів від 19.09.2013 р. № 11534/6/99-99-19-04-02-15).

ПКУ не містить будь-яких вказівок по коригуванню ПК після спливу строку позовної давності. Товари не становляться безкоштовно отриманими, сторони залишаються кредитором та боржником. За кредитором залишається право звернутися з позовом до суду про погашення боргу, незважаючи на сплив строку позовної давності (ч.2 ст. 267 ЦКУ).

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВАСУ от 07.10.2015 г. № К/800/44216/14: при списании просроченной кредиторской задолженности налоговый кредит по НДС не корректируется!

Лист ДФС від 05.10.2015 №21062/6/99-99-19-03-02-15

... При цьому у розумінні підпункту 14.1.257 пункту 14.1 статті 14 ПКУ сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності, є безповоротною фінансовою допомогою.

Враховуючи викладене, якщо платник податку при придбанні товарів/послуг на підставі отриманої податкової накладної сформував податковий кредит, але такі **товари/послуги не були оплачені протягом терміну позовної давності**, то в податковому періоді, в якому відбувається списання кредиторської заборгованості, **платнику податку необхідно відкоригувати суму податкового кредиту**. При цьому коригування податкового кредиту у вказаному випадку здійснюється на підставі бухгалтерської довідки.

3. Две категории плательщиков – кто они?

Всі платники податку на прибуток діляться з 01.01.2015 р. на дві категорії:

- 1) малодоходні
- 2) високодоходні.

Стаття 134. Об'єкт оподаткування

134.1. Об'єктом оподаткування є:

134.1.1. **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 відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- 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:

- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- 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 двадцяти 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.

Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, **має право прийняти 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, **не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу**. **Про прийняте рішення** платник податку **зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік** в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

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.

Для цілей цього підпункту 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.

В рядку 2000 форми №2 показується «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», а це дохід від реалізації, очищений від:

- вичетів з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
- надання скидок
- операцій з повернення продукції
- доходів, які по договорам належать комітентам (принціпалам і т.і.)
- непрямих податків та зборів (ПДВ, акцизний податок).

Платники податку повинні орієнтуватися на обороти по К-ту 70 за вирахуванням дебетових оборотів по цьому рахунку, зі змістовим навантаженням «непрямі податки».

Звіт про фінансові результати

Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток) визначається у Звіті про фінансові результати, який також позначається як форма №2. З метою оподаткування нас цікавить лише розділ I «Фінансові результати» форми №2, адже саме з нього ми братимемо дані для визначення податку на прибуток.

Формування статей Звіту про фінансові результати

Статті форми №2	Код рядка форми №2	З кредиту рахунків у дебет рахунку 79	У дебет рахунків з кредиту рахунку 79
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		70
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	90	
Інші операційні доходи	2120		71
Адміністративні витрати	2130	92	
Витрати на збут	2150	93	
Інші операційні витрати	2180	94	
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195		
Дохід від участі в капіталі	2200		72
Інші фінансові доходи	2220		73
Інші доходи	2240		74

Фінансові витрати		2250	95	
Втрати від участі в капіталі		2255	96	
Інші витрати		2270	97	
Всього				
Фінансовий результат до оподаткування:	прибуток	2290		441
	збиток	2295	442	

щодо включення до обсягу річного доходу для застосування трансфертного ціноутворення доходу від операційної та неопераційної курсової різниці

Лист Державної фіскальної служби України
від 20 листопада 2015 р. N 24728/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі - Кодекс), розглянула лист щодо включення до обсягу річного доходу для застосування трансфертного ціноутворення доходу від операційної та неопераційної курсової різниці і повідомляє.

Починаючи з 1 січня 2015 року, змінено порядок формування об'єкта оподаткування податку на прибуток.

Так, згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств 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 розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу.

Відповідно до пп. 39.2.1.7 п. 39.2 ст. 39 Кодексу господарські операції, передбачені п. п. 39.2.1.1 - 39.2.1.3 і 39.2.1.5 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 50 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 5 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Згідно з п. 7 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 N 290 (далі - П(с)БО 15), визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

інші операційні доходи;

фінансові доходи;

інші доходи.

Кодексом не встановлено окремий порядок розрахунку річного доходу платника податків для цілей трансфертного ціноутворення. В той же час для цілей пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу 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. Отже, для цілей ст. 39 Кодексу розрахунок річного доходу здійснюється відповідно до вимог, встановлених пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 N 433, дохід від операційних курсових різниць відображається у статті "Інші операційні доходи" (ряд. 2120 Звіту про фінансові результати), а дохід від неопераційних курсових різниць відображається у статті "Інші доходи" (ряд. 2240 Звіту про фінансові результати).

Отже, дохід від операційної та неопераційної курсової різниці враховується для обчислення річного доходу платника податків від будь-якої діяльності для цілей трансфертного ціноутворення.

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу, до якого подається Податкова декларація з податку на прибуток підприємств)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів
України
20 жовтня 2015 року N 897

з податку на прибуток підприємств	Звітна нова
	Уточнююча

...

(грн)

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Сума
1	2	3
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)	02	
Різниця , які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, -)	03 ПІ	
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03) (+, -)	04	
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, -)	05 ПЗ	
Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 - рядок 05) x ____ 2 / 100)	06	
Дохід за договорами страхування і співстрахування, визначений згідно з підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 розділу III Податкового кодексу України , у тому числі:	07	
за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорами страхування додаткової пенсії, та визначений підпунктами 14.1.52, 14.1.52 1, 14.1.52 2 і 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України	07.1	
Податок на дохід за договорами страхування ((рядок 07 - рядок 07.1) x ____ 3 / 100)	08	
Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей	09	
Податок на дохід від діяльності з випуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період (рядок 09 x ____ 4 / 100)	10	
Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів	11	
Податок на дохід від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів за звітний (податковий) період (рядок 11 x ____ 4 / 100)	12	
Сума доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	13	
Сума виплачених виплат гравцю	14	
Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 - рядок 14) x ____ 5 / 100)	15	
Зменшення нарахованої суми податку	16 ЗП	
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 - рядок 16 ЗП)	17	
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (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	
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 - рядок 18) (+, -)⁷	19	
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 звітного (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	22	

(звітнього) податкового періоду (рядок 20 АВ - рядок 21)7		
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 21 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	
Розрахунок щомісячного авансового внеску з податку на прибуток підприємств8		
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 щомісяця9	26	
Виправлення помилок10		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітнього (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 19 - рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 27 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	27	
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітнього (податкового) періоду з авансового внеску при виплаті дивідендів, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 22 - рядок 22 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 28 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	28	
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 29 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	29	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України , або рядок 30 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	30	
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	31	
Виправлення помилок з податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів10		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітнього (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 25 - рядок 25 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 31 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	32	
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 32 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	33	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України , або рядок 33 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	34	
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	35	
Виправлення помилок по авансових внесках з податку на прибуток підприємств10		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітнього (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 26 - рядок 26 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 34 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, -)	36	
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 35 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	37	

Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України , або рядок 36 таблиці 2 додатка ВП до рядків 27 - 30, 32 - 34, 36 - 38 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	38	
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	39	

Наявність додатків ¹	АВ	ЗП	ПН	ТЦ ²	ВП	РІ	ПЗ	АМ	ЦП

Наявність доповнення ³	Доповнення до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 розділу II Податкового кодексу України)	
	N з/п	Зміст доповнення

Додатки на ___ арк.

Відомості про одночасне подання до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств форм фінансової звітності ⁴	Форма N 1 "Баланс"	Форма N 2 "Звіт про фінансові результати"	Форма N 3 "Звіт про рух грошових коштів"	Форма N 4 "Звіт про власний капітал"	Форма N 5 "Примітки до річної фінансової звітності"	Форма N 6 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"	Форма N 7 "Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

Наявність рішення ⁵	Прийнято рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці

Інформація, наведена в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств та додатках до неї, є достовірною.

Керівник (уповноважена особа)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹⁶

М. П. (за наявності)

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹⁶

Дата подання

¹ Платники податку, які не мають коду за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України, зазначають реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом.
² Зазначається ставка податку на прибуток у відсотках, встановлена [пунктом 136.1 статті 136 розділу III Податкового кодексу України](#).

3 Зазначається ставка податку на прибуток у відсотках, встановлена підпунктом 136.2.1 пункту 136.2 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

4 Зазначається ставка податку на прибуток у відсотках, встановлена підпунктом 136.4.1 пункту 136.4 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

5 Зазначається ставка податку на прибуток у відсотках, встановлена підпунктом 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

6 Заповнюється платниками, які подають звітність поквартально.

7 Заповнюється платниками податку, які подають звітність поквартально та за рік. У платників, у яких базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, рядок 19 (22, 25) дорівнює рядку 17 (20, 23) Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

8 Заповнюється платником податку у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств за рік (крім виробників сільськогосподарської продукції, інститутів спільного інвестування, неприбуткових установ (організацій) та платників податків, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній річний звітний податковий період не перевищують двадцяти мільйонів гривень).

9 У декларації за звітний період 2015 року при розрахунку значення рядка 26 декларації також враховується у зменшення сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів, яка залишилась не зарахованою у зменшення податкового зобов'язання з цього податку за підсумками 2014 року.

10 Заповнюється у разі самостійного виправлення помилок шляхом уточнення показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємств відповідно до статті 50 розділу II Податкового кодексу України.

11 У відповідних клітинках проставляється позначка "+", крім клітинки під літерами "ПН", у якій проставляється кількість поданих додатків "ПН" до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

12 Заповнюється платниками податку на прибуток підприємств, які здійснювали самостійне коригування відповідно до статті 39 розділу I Податкового кодексу України.

13 Заповнюється у разі подання разом з Податковою декларацією з податку на прибуток підприємств доповнення.

14 У відповідних клітинках проставляється позначка "+".

15 Заповнюється у разі використання права на незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 розділу III Податкового кодексу України.

16 Серія та номер паспорта зазначаються для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Ця частина Податкової декларації з податку на прибуток підприємств заповнюється посадовими (службовими) особами контролюючого органу, до якого подається Податкова декларація з податку на прибуток підприємств

Листи ДФСУ ПРО ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

про електронний документообіг

Лист Державної фіскальної служби України
від 6 листопада 2015 р. N 23705/6/99-99-22-04-02-15

Державна фіскальна служба України на лист [...] про електронний документообіг ... повідомляє таке.

Статтею 14 Закону України від 22 травня 2003 року N 851-IV "Про електронні документи та електронний документообіг" (далі - Закон N 851) встановлено, що електронний документообіг здійснюється відповідно до законодавства України або на підставі договорів, що визначають взаємовідносини суб'єктів електронного документообігу. Використання електронного документа у цивільних відносинах здійснюється згідно із загальними вимогами вчинення правочинів, встановлених цивільним законодавством.

Відповідно до п. 2 ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі - Закон N 996) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. При цьому первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату і місце складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України від 22 травня 2003 року N 852-IV "Про електронний цифровий підпис", або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

При цьому п. 2.3 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.95 за N 168/704, встановлено, що первинні документи, створені в електронному вигляді,

застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами (п. 6 ст. 9 Закону N 996).

Водночас пунктом 85.2 статті 85 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) визначено, що платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

Аналогічно п. 85.4 статті 85 Кодексу встановлено, що при проведенні перевірок посадові особи контролюючого органу мають право отримувати від платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів (обов'язкових платежів), порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Перевірка цілісності електронного документа проводиться шляхом перевірки електронного цифрового підпису відповідно до статті 12 Закону N 851.

Абзацом шостим статті 7 Закону N 851 визначено, що копією документа на папері для електронного документа є візуальне подання електронного документа на папері, яке засвідчене відповідно до Порядку засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 травня 2004 року N 680.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством (п. 44.1 статті 44 Кодексу).

Додатково інформуємо, що порядок подання платниками податків податкової звітності до органів державної податкової служби України в електронній формі із використанням електронного цифрового підпису встановлено Інструкцією з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку, затвердженою наказом ДПА України від 10.04.2008 N 233 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 16.04.2008 за N 320/15011).

Статтями 6 та 19 Конституції України передбачено, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи діють у межах повноважень та спосіб, визначені Конституцією та законами України.

Положенням про Державну фіскальну службу України, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року N 236, на ДФС покладено функції контролю за додержанням податкового і митного законодавства.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, здійснення контролю за платниками податків та зборів, їх права та обов'язки, повноваження і обов'язки посадових осіб контролюючих органів під час проведення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулюються Кодексом.

Крім того, відповідно до пункту 1 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року N 375, Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Голова

Р. М. Насіров

щодо використання факсимільного відтворення підпису при оформленні первинних документів

Лист Державної фіскальної служби України
від 24 листопада 2015 р. N 25025/6/99-95-42-03-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист [...] щодо використання факсимільного відтворення підпису при оформленні первинних документів і повідомляє таке.

Пунктом 2 ст. 9 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначено, що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити, зокрема особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України від 23 травня 2003 року N 852-IV "Про електронний цифровий підпис", або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Відповідно до пп. 2.5 п. 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88, документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Використання при оформленні первинних документів

факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства.

Приписами частини третьої ст. 207 Цивільного кодексу України передбачено, що використання при здійсненні операцій факсимільного відтворення підпису за допомогою засобів механічного або іншого копіювання, електронно-цифрового підпису або іншого аналога власноручного підпису допускається у випадках, встановлених законом, іншими актами цивільного законодавства, або за письмовою угодою сторін, в якій повинні міститися зразки відповідного аналога їх власноручних підписів.

Тобто **використання факсимільного відтворення підпису при оформленні первинних документів за письмовою угодою сторін, в якій містяться зразки відповідного аналога їх власноручних підписів, не порушує законодавства України**, крім випадків застосування первинних документів типових і спеціалізованих форм, якими не передбачено використання факсимільного відтворення підпису.
(Аналогічно у Листі ДФС України від 24 листопада 2015 р. N 25025/6/99-95-42-03-15)

щодо практичного застосування податкового законодавства

Лист Державної фіскальної служби України
від 9 червня 2015 р. N 11999/6/99-99-19-01-01-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист громадської організації "Всеукраїнський бухгалтерський клуб" від 27.04.15 р. N 9 щодо роз'яснення проблемних питань, що виникають у процесі практичного застосування податкового законодавства, та в межах компетенції повідомляє.

Згідно з пунктом 52.2 статті 52 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

Податок на прибуток

З 2015 року податок на прибуток визначаємо за даними бухгалтерського обліку. Тобто так званих негосподарських витрат уже немає. Підприємство придбаває бутильовану питну воду для загального користування (співробітники п'ють цю воду в робочий час). Чи є ці витрати підприємства "господарськими" для цілей обкладення ПДВ?

Відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу. Положення цього розділу не передбачають коригування фінансового результату до оподаткування на витрати, понесені на придбання бутильованої питної води для загального користування.

Отже, такі витрати відображаються за правилами бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 137.5 ПК податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за звітний період, зменшується на суму нарахованого і сплаченого податку на нерухомість (у частині об'єктів нежитлової нерухомості). У зв'язку із цим виникають запитання: як відобразити в бухгалтерському обліку нарахований податок на нерухомість за нежитлові об'єкти? Як відомо, податок на нерухомість сплачується до 30-го числа місяця, що настає за звітним кварталом. Яка ж сума зменшує податок на прибуток - нарахована чи фактично сплачена за звітний період? Наприклад, за 2015 рік авансовий платіж буде сплачений до 30 січня 2016 року. Чи потрапить ця сума до зменшення податку на прибуток, розрахованого за 2015 рік?

Крім того, згідно з пунктом 137.5 статті 137 Кодексу податок, що підлягає сплаті до бюджету платниками податку, зменшується на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до розділу XII Кодексу щодо об'єктів нежитлової нерухомості.

Таким чином, авансовий внесок з податку на майно, сплачений за IV квартал 2015 року до 30 січня 2016 року, зменшує податок на прибуток, нарахований за 2015 рік.

Коригування фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку, на суму податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) розділом III Кодексу не передбачено.

Разом з тим зазначаємо, що відповідно до частини 2 статті 6 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі - Закон N 996) регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Отже, з питання щодо правильності відображення у бухгалтерському обліку суми нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до розділу XII Кодексу стосовно об'єктів нежитлової нерухомості слід звертатися до Міністерства фінансів України.

(Аналогічно – Лист ДФС України від 4 вересня 2015 р. N 18947/6/99-99-19-02-02-15)

Підприємство придбаває ПММ для службового легкового автомобіля. Чи треба зараз при списанні ПММ за нормами витрат доводити "господарність" маршруту згідно з дорожнім листом? Як у 2015 році відображати перевищення витрати палива над лінійною нормою згідно з дорожнім листом службового автомобіля?

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення (частина 1 статті 9 Закону N 996).

Відповідно до Закону України від 5 липня 2011 року N 3565-VI "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення надмірного державного регулювання у сфері автомобільних перевезень" у текстах Законів України "Про автомобільний транспорт", "Про дорожній рух" та "Про міліцію" вилучено посилання на дорожні листи будь-яких автотранспортних засобів, у тому числі вантажних автомобілів.

Оскільки чинним законодавством не передбачена типова форма бланка дорожнього листа легкового автомобіля, то підприємство може використовувати зручну для обліку форму первинного документа, затверджену наказом про облікову політику підприємства, за умови наявності всіх ознак первинного документа, відомостей у ньому про господарську операцію та підтвердження її здійснення.

Списання палива і мастильних матеріалів здійснюється, виходячи з даних про пробіг автомобіля та норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. N 43.

Згідно з пунктом 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року N 318, витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Отже, перевищення витрат палива над лінійною нормою здійснюється згідно з правилами бухгалтерського обліку на підставі відповідного документа, затвердженого наказом підприємства.

При цьому коригування фінансового результату до оподаткування на суму перевищення витрат палива над лінійною нормою розділом III Кодексу не передбачено.

Підприємство в 2014 році мало відокремлений структурний підрозділ (філія) і сплачувало консолідований податок на прибуток, а також щомісячні авансові внески із цього податку. У січні-лютому 2015 року головне підприємство сплатило авансові внески за місцезнаходженням філії. У березні філія ліквідується. Виникли запитання:

1. Чи потрібно подавати до податкової інспекції Розрахунок податкових зобов'язань зі сплати консолідованого податку на прибуток за 2015 рік (далі - Розрахунок) за філією у момент її ліквідації? Якщо потрібно, то куди подавати Розрахунок - за місцезнаходженням філії чи головного підприємства?

2. Як зарахувати авансові внески, сплачені за січень - лютий за місцезнаходженням філії: у ліквідаційному Розрахунку чи в декларації з податку на прибуток головного підприємства?

3. Якщо в інтегрованій картці платника податків - філії числитиметься переплата з податку на прибуток або за авансовими внесками, чи можуть таку переплату повернути головному підприємству згідно з його заявою?

Оскільки нова редакція розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу не містить положень щодо консолідованої сплати податку на прибуток та не визначає відокремлені підрозділи юридичної особи окремими платниками цього податку, то в Розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток за 2014 рік визначення щомісячних авансових внесків, що підлягатимуть сплаті у березні 2015 року - травні 2016 року, не провадиться. Загальна сума авансових внесків визначається в цілому по платнику податку юридичній особі в податковій декларації з податку на прибуток, що подається таким платником за 2014 рік.

При цьому платниками податку, які станом на 31.12.14 р. перебували на консолідованій сплаті податку на прибуток, щомісячні авансові внески сплачують таким чином:

- у січні - лютому 2015 року, як у минулому році - за місцем реєстрації головного підприємства (юридичної особи) та його відокремлених підрозділів у сумі, що розрахована у консолідованій податковій декларації з податку на прибуток та Розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток за звітний (податковий) період - 2013 рік.

Отже, голове підприємство - юридична особа враховує у складі фінансового результату до оподаткування податок на прибуток за 2015 рік результати діяльності ліквідованої філії та зменшує податкові зобов'язання з податку на прибуток на суму сплачених філією у січні - лютому 2015 року щомісячних авансових внесків.

У разі надміру сплачених щомісячних авансових внесків з податку на прибуток філією юридична особа має право на їх повернення за умови дотримання положень ст. 43 Кодексу.

Отже, переплата з податку на прибуток по філії може бути повернута за заявою головного підприємства.

....

Лист ДФС від 02.11.2015 № 23178/6/99-99-19-02-02-15

...

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення (частина 1 статті 9 Закону N 996).

Відповідно до Закону України від 5 липня 2011 року N 3565-VI "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення надмірного державного регулювання у сфері автомобільних перевезень" у текстах Законів України "Про автомобільний транспорт", "Про дорожній рух" та "Про міліцію" вилучено посилання на дорожні листи будь-яких автотранспортних засобів, у тому числі вантажних автомобілів.

Оскільки чинним законодавством **не передбачена типова форма бланка дорожнього листа легкового автомобіля, то підприємство може використовувати зручну для обліку форму первинного документа**, затверджену наказом про облікову політику підприємства, за умови наявності всіх ознак первинного документа, відомостей у ньому про господарську операцію та підтвердження її здійснення.

щодо складання перевізником в особі водія товарно-транспортної накладної

Лист Державної фіскальної служби України
від 29 жовтня 2015 р. N 22911/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо складання перевізником в особі водія товарно-транспортної накладної і повідомляє.

Підприємство у своєму листі зазначає, що здійснює купівлю товарів за кордоном та їх продаж на території України.

Міжнародна автодорожня товарно-транспортна накладна типової форми CMR застосовується у міжнародних перевезеннях відповідно до Конвенції про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів (далі - Конвенція КДПВ). Її положення застосовуються до будь-якого договору дорожнього перевезення вантажів, що передбачає винагороду, з використанням транспортних засобів у разі, якщо місце навантаження і місце доставлення вантажу, зазначені в контракті, знаходяться на території двох різних країн, з яких хоча б одна є учасницею Конвенції КДПВ.

Саме товарно-транспортні документи свідчать про отримання товару і виконання зовнішньоекономічного договору поставки товару.

14 січня 2014 року набрав чинності наказ Міністерства інфраструктури України від 05.12.2013 N 983 "Про затвердження Змін до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні", яким затверджено нову форму товарно-транспортної накладної (форма N 1-ТН) (далі - ТТН).

Пунктом 11.1 Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджених наказом Мінтрансу від 14.10.97 N 363 (далі - Правила N 363), визначено, що ТТН є основним документом на перевезення вантажів.

Згідно з розділом 1 Правил N 363 товарно-транспортна накладна - єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, що призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи.

Вказана форма товарно-транспортної накладної є обов'язковою до використання всіма суб'єктами господарської діяльності незалежно від форм власності та сфери управління.

Згідно з п. 11.4 Правил N 363 ТТН на перевезення вантажів автомобільним транспортом Замовник (вантажовідправник) повинен виписувати в кількості не менше чотирьох екземплярів. Замовник (вантажовідправник) засвідчує всі екземпляри товарно-транспортної накладної підписом і при необхідності печаткою (штампом).

Відповідно до Правил N 363 товарно-транспортна документація - комплект юридичних документів, на підставі яких здійснюють облік, приймання, передавання, перевезення, здавання вантажу та взаємні розрахунки між учасниками транспортного процесу. ТТН - це єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, що призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи.

Пунктом 1 ст. 9 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі - Закон) визначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Згідно з п. 2 ст. 9 Закону первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України "Про електронний цифровий підпис", або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Таким чином, ТТН відноситься до первинних документів, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік, за умови їх належного оформлення.

МІЖРЕГІОНАЛЬНЕ ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС - ЦЕНТРАЛЬНИЙ ОФІС З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ

ЛИСТ від 24.11.2015 р. N 25897/10/28-10-06-11

Щодо адміністрування податку на прибуток

Міжрегіональне головне управління ДФС - Центральний офіс з ОВП розглянуло лист підприємства та в межах своїх повноважень повідомляє.

Пунктом 52.5 статті 52 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ) передбачено, що контролюючі органи мають право надавати консультації виключно з тих питань, що належать до їх повноважень.

Згідно з підпунктом 14.1.172 пункту 14.1 статті 14 Кодексу податкова консультація - допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 Кодексу).

Щодо врахування сум ПДВ при визначенні об'єкта оподаткування з податку на прибуток

Відповідно до п. 44.2 ст. 42 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI, зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 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 розділу III "Податок на прибуток підприємств" ПКУ.

Ведення бухгалтерського обліку сум податку на додану вартість здійснюється на підставі Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженої [наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 N 141](#), зі змінами та доповненнями.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена на офіційному веб-порталі ДФС України в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (далі - ЗІР) в категорії 102.08.06.

Щодо врахування при визначенні фінансового результату витрати щодо нарахування (сплати) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень [розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу](#).

Крім того, згідно з [п. 137.5 ст. 137 Кодексу](#) податок, що підлягає сплаті до бюджету платниками податку, зменшується на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до [розділу XII Кодексу](#) щодо об'єктів нежитлової нерухомості.

Коригування фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку, на суму податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) [розділом III Кодексу](#) не передбачено.

Разом з тим зазначаємо, що відповідно до [частини 2 статті 6 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) (далі - Закон N 996) регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

При цьому, з урахуванням [п. 18 Положення \(стандарту\) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"](#), затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318](#), податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відноситься до адміністративних витрат та враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку).

Отже, з питання правильності відображення у бухгалтерському обліку суми нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до [розділу XII Кодексу](#) щодо об'єктів нежитлової нерухомості слід звертатися до Міністерства фінансів України.

Позиція ДФС з цього питання викладена у [листах від 04.09.2015 р. N 18947/6/99-99-19-02-02-15 та від 09.06.2015 р. N 11999/6/99-99-19-01-01-15](#).

Щодо врахування суми неустойки (штрафів чи пені) при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток

Відповідно до [п. 1 ст. 549 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року N 435-IV](#), зі змінами та доповненнями (далі - ЦКУ), неустойка (штраф, пеня) - грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторі у разі порушення боржником зобов'язання.

В той же час неустойка (штраф, пеня) - це штрафна (господарська) санкція у вигляді грошової суми, яку учасник господарських відносин зобов'язаний сплатити у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання ([п. 1 ст. 230 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року N 436-IV](#), із змінами та доповненнями).

Залежно від порядку розрахунку неустойки визначені два її підвиди ([п. п. 2, 3 ст. 549 ЦКУ](#)):

- штраф, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання;

- пеня, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

Починаючи з 01.01.2015, згідно з [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#), об'єктом оподаткування податком на прибуток 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 [розділу III Кодексу](#).

[Розділом III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу](#) не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці по штрафам, пені, неустойці.

Згідно з п. 3 розд. I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 N 73](#), доходами вважається збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Одержані штрафи, пені, неустойки відповідно до п. 3.10 розд. III Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених [наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 N 433](#), відображаються у складі інших операційних доходів.

Пунктом 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318](#) (далі - П(С)БО 16), витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Визнані штрафи, пеня, неустойка включаються до інших операційних витрат ([п. 20 П\(С\)БО 16](#)).

Виходячи з викладеного, доходи у вигляді одержаних штрафів, пені, неустойки за порушення правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежне виконання господарського зобов'язання та понесені витрати у вигляді визнаних платником податку штрафів, пені, неустойки приймають участь при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку без подальшого його коригування на такі доходи та витрати.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена у ЗІР в категорії 102.02.

Відносно питання зменшення фінансового результату до оподаткування на суму амортизації основних засобів або нематеріальних активів.

Відповідно до [пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс) у редакції, що діє з 1 січня 2015 року, амортизація - це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу](#) прибуток із джерелом походження з України та за її межами 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 [розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу](#).

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, визначаються відповідно до вимог [ст. 138 Кодексу](#).

Розрахунок амортизації основних засобів для визначення об'єкта оподаткування здійснюється у порядку, встановленому [п. 138.3 ст. 138 Кодексу](#) (далі - податкова амортизація).

Відповідно до [пунктів 138.1 та 138.2 ст. 138 Кодексу](#) фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначену відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта та зменшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначену з урахуванням положень [ст. 138 Кодексу](#), у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Згідно з [п. 11 підрозділу 4 розділу XX Кодексу](#) при розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів відповідно до [п. 138.3 ст. 138 Кодексу](#) балансова вартість основних засобів та нематеріальних активів станом на 1 січня 2015 року має дорівнювати балансовій вартості таких активів, що визначена станом на 31 грудня 2014 року відповідно до [статей 144 - 146 та 148 розділу III Кодексу](#), у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена у ЗІР в категорії 102.

Щодо питання врахування витрат не пов'язаних з господарською діяльністю платника податку при визначенні фінансового результату до оподаткування.

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 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 [розділу III ПКУ](#).

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 двадцяти 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. Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти 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, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років, в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Відповідно до [ст. 4 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються, зокрема, на принципі відповідності доходів і витрат.

Так, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Витрати" затверджене [наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318](#) і зареєстроване в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за N 27/4248 (далі - П(С)БО 16), визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Згідно із [п. 6 П\(С\)БО 16](#) витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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 ([п. 7 П\(С\)БО 16](#)).

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами ([п. 8 П\(С\)БО 16](#)).

При цьому [п. 9 П\(С\)БО 16](#) встановлено, що не визнаються витратами, зокрема, зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у [п. 6 П\(С\)БО 16](#), а також витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таким чином, формування витрат при визначенні фінансового результату до оподаткування за звітний податковий період, починаючи з 1 січня 2015 року, здійснюється виходячи з національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Разом з тим, для цілей оподаткування враховуються різниці по амортизації необоротних активів.

Відповідно до [пп. 138.3.2 п. 138.3 ст. 138 ПКУ](#) не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування, зокрема, витрати на придбання / самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів. Термін "невиробничі основні засоби" означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Тобто для цілей оподаткування амортизація основних засобів нараховується у разі їх експлуатації для використання у господарській діяльності платника податку.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена у ЗІР 21.09.2015 в категорії 102.08.06.

Відносно питання наявності первинних документів при застосуванні норми [пп. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#).

Відповідно до [пп. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI](#), зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним [п. 133.4 ст. 133 ПКУ](#), у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

Умови, за яких неприбуткові підприємства не є платниками податку на прибуток, встановлені [п. 133.4 ст. 133 ПКУ](#).

Згідно з [п. 34 підрозд. 4 розд. XX "Перехідні положення" ПКУ](#) до затвердження Кабінетом Міністрів України Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру діє Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій, затверджене [наказом Міністерства фінансів України N 37 від 24.01.2013](#) (далі - Положення N 37).

Підтвердженням статусу неприбутковості є рішення контролюючого органу про внесення організацій (установ) до Реєстру ([додаток 2 до Положення N 37](#)).

[Пунктом 44.1 ст. 44 ПКУ](#) встановлено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим [п. 44.1 ст. 44 ПКУ](#).

[Статтею 1 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) встановлено, що первинним документом вважається документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

З урахуванням зазначеного, застосування норми [пп. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 ПКУ](#) щодо збільшення фінансового результату до оподаткування на суму коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, перерахованих (переданих) протягом звітного року до неприбуткових організацій, що перевищує чотири відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року, здійснюється на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку таких господарських операцій, а також копії рішення контролюючого органу про внесення організації (установи) до Реєстру.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена у ЗІР в категорії 102.17.

Щодо питання підтвердження здійснення господарських операцій первинними документами та їх необхідності при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Відповідно до [п. 44.2 ст. 44 ПКУ](#), для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Зокрема, [п. 44.1 ст. 44 ПКУ](#) визначено, що для цілей оподаткування платники податку зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення ([частина 1 статті 9 Закону N 996](#)).

При цьому коригування фінансового результату до оподаткування на суму витрат не підтверджених первинними документами нормою [розділом III Кодексу](#) не передбачено.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена у ЗІР в категорії 102.17.

Лист ДФС від 15.10.2015 № 21843/6/99-99-19-03-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист платника податку щодо порядку відображення у податковому обліку отриманої підприємством **кредит-ноти**, яка зменшує суму зобов'язання покупця-резидента перед постачальником-нерезидентом в іноземній валюті за поставлений товар, та повідомляє.

Щодо оподаткування податком на додану вартість

...

Враховуючи, що декларантом до митного оформлення було подано документи, які підтверджували відомості, внесені до митних декларацій, підстави для зміни цих відомостей у митних деклараціях згідно зі створеними після здійснення митного оформлення товарів документами відсутні.

Щодо оподаткування податком на прибуток підприємств

Згідно з підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу 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 розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу.

Таким чином, базою для розрахунку податку на прибуток є фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (станданти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (пункт 2 статті 6 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Таким чином, стосовно відображення у бухгалтерському обліку курсової різниці по кредит-ноті доцільно звернутись до Міністерства фінансів України.

Водночас зазначаємо, що визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193.

щодо коригування фінансового результату податкового (звітного) періоду у 2015 році на суми штрафів та/або неустойки чи пені, нараховані за рішенням відповідних державних органів за порушення, які відбулись у 2014 та 2015 роках

Лист Державної фіскальної служби України
від 5 жовтня 2015 р. N 21051/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо коригування фінансового результату податкового (звітного) періоду у 2015 році **на суми штрафів та/або неустойки чи пені, нараховані за рішенням відповідних державних органів** за порушення, які відбулись у 2014 та 2015 роках, і повідомляє.

Неустойка (штраф, пеня) - грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторіві у разі порушення боржником зобов'язання (п. 1 ст. 549 Господарського кодексу України (далі - ГКУ)).

Водночас неустойка (штраф, пеня) - це штрафна (господарська) санкція у вигляді грошової суми, яку учасник господарських відносин зобов'язаний сплатити у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання (п. 1 ст. 230 ГКУ).

Залежно від порядку розрахунку неустойки визначено два її підвиди:

- 1) штраф, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання;
- 2) пеня, що розраховується у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання, за кожен день прострочення виконання (п. п. 2 - 3 ст. 549 ГКУ).

Починаючи з 01.01.2015, об'єктом оподаткування податком на прибуток 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 згідно з положеннями розділу III "Податок на прибуток підприємств" Податкового кодексу України (далі - Кодекс) (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу в редакції, чинній з 01.01.2015).

Розділом III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці за штрафами, пенєю, неустойкою.

Згідно з п. 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318 (далі - П(С)БО16), витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Визнані штрафи, пеня, неустойка включаються до інших операційних витрат (п. 20 П(С)БО16).

Отже, понесені витрати у вигляді визнаних платником податку **штрафів, пені, неустойки за порушення правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежне виконання господарського зобов'язання беруть участь при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку без подальшого його коригування на такі витрати.**

4. Операції с основними средствами и НМА*: подстраиваем учетную политику ** под новые правила; балансовая стоимость ОС и НМА на 01.01.15. Изменение стоимостного критерия для отнесения к ОС.

* П(С)БО 7, МСБО 16, П(С)БО 8, МСБО 38 та Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджені **наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561.**

** Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затвердженні наказом Мінфіну від 27.06.13 р. № 635.

ПКУ: 14.1.138. основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує **6000 гривень**, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, **вартість яких перевищує 6000 гривень** і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та **очікуваний строк корисного використання** (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію **становить понад один рік** (або операційний цикл, якщо він довший за рік);

[Підпункт 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 викладено у новій редакції згідно із Законом України N 655-VII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 01.09.2015 р.]

лист щодо визначення граничної вартості малоцінних необоротних матеріальних активів

Лист Державної фіскальної служби України
від 10 листопада 2015 р. N 23971/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо визначення граничної вартості малоцінних необоротних матеріальних активів і повідомляє.

Відповідно до пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) амортизація це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Законом України від 17 липня 2015 року N 655-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків" (далі - Закон N 655) змінено граничну вартість матеріальних активів, які можуть бути віднесені до основних засобів при здійсненні податкового обліку.

Згідно з пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Кодексу з **01.09.2015** (дата набрання чинності Законом N 655) до основних засобів можуть бути віднесені матеріальні активи, призначені для використання в господарській діяльності, з терміном корисного використання більше одного року з дати введення в експлуатацію та вартістю, яка перевищує 6000 гривень.

При цьому основними засобами є матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) (пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Слід зазначити, що **Закон не має зворотної сили, тому всі матеріальні активи, первісна вартість яких є меншою за 6000 грн., віднесені для цілей податкового обліку до основних засобів згідно з вартісними обмеженнями на дату їх придбання (введення в експлуатацію), не потребують виключення зі складу основних засобів на дату набрання чинності Законом № 655.** Такі засоби залишаються у складі основних засобів при здійсненні податкового обліку до повної їх амортизації до залишкової вартості на рівні ліквідаційної.

Згідно з пп. 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 Кодексу розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, пп. 138.3.2 - 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 Кодексу. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу.

Учет ОС с 1 сентября 2015

Первоначальная стоимость объекта, введенного в эксплуатацию с 01.09.15	Бухгалтерский учет		Налоговый учет
	Стоимостной критерий для МНМА		
	Вариант 1 - 2 500 грн.	Вариант 2 - 6 000 грн.	
1	2	3	4
Меньше 2 500 грн.	Объект считается МНМА	Объект считается МНМА	Не включается в состав ОС (нормы ст. 138, 141.2 НКУ не применяются)
От 2 500 до 6 000 грн.	Объект считается ОС в соответствии с функциональным назначением		
6 000 грн. и выше			Объект считается ОС в соответствии с функциональным назначением

Для определения куда отнести объект к ОС или к МНМА важна дата их ввода в эксплуатацию при зачислении объектов в Д-т 10 или Д-т 112. Так, если объект получен до 01.09.2015 г. (Д-т 15 К-т 631, а вводится в эксплуатацию уже после этой даты (Д-т 10, 112 К-т 15), то на момент ввода в эксплуатацию работает критерий 6000 грн.).

В бухгалтерском учете п. 27 П(С)ПУ предусмотрены следующие **методы амортизации МНМА:**

- метод 50% на 50%, т.е. в раз мере 50 % амортизируемой стоимости МНМА в первом месяце использования объекта, а остальные 50 % амортизируемой стоимости – в месяце списания объекта;
- **метод 100%**, т.е. в раз мере 100 % амортизируемой стоимости МНМА сразу в первом месяце использования объекта;
- прямолинейный метод;
- производственный метод.

Ст. 4 Закону Про бухгалтерський облік допускає можливість зміни облікової політики. Відповідно до п.9. П(С)БО 6 «Облікова політика» **може змінюватися** тільки, якщо

- змінюються статутні вимоги,
- вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку,
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.»

Відповідно до п.6. П(С)БО 6 «Облікова оцінка» **може переглядатися**, якщо

- змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка,
- отримана додаткова інформація.

Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди. (п.8. П(С)БО 6).

Зміни в Податковому кодексі не є зміною облікової політики, а є **зміною облікових оцінок.**

Що необхідно підкоригувати в обліковій політиці:

1. малодоходним підприємствам з метою розгранічення ОЗ та МНМА можна встановити більшу вартість, ніж встановлена в п.п. 14.1.138 (2500 грн. та **6000 грн. з 01.09.15 г.**)!
2. високодоходним внести зміни у вартісний критерій з 01.09.2015 р. – 6000 грн. (зміна облікової оцінки).
3. високодоходним – виключити виробничий метод нарахування амортизації та встановити метод нарахування амортизації.
4. високодоходним – слід внести вимоги п.п. 138.3.3. ПКУ про встановлення співвідношення строків корисного використання ОЗ в бухгалтерському та податковому обліку.
5. виключити право використання «податкової» переоцінки ОЗ.
6. виключити право на використання правил податкового обліку витрат на ремонт.

Все сказане справедливо для нематеріальних активів.

Малодоходним підприємствам можна встановити в Наказі про зарахування на баланс основних засобів строк корисного використання на свій розсуд. Вимога до «мінімально допустимого строку», встановлена в п.п. 138.3.3 не діє.

5. Разницы при начислении амортизации необоротных активов:

11. При розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів **відповідно до пункту 138.3** статті 138 цього Кодексу балансова вартість основних засобів та нематеріальних активів станом на 1 січня 2015 року має дорівнювати балансовій вартості таких активів, що визначена станом на 31 грудня 2014 року відповідно до статей 144 - 146 та 148 розділу III цього Кодексу у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року.

[Пункт 11 підрозділу 4 розділу XX викладено у новій редакції згідно із Законом України N 71-VIII від 28.12.2014 р. Зміни діють з 01.01.2015 р.]

138.1. **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;

138.2. **Фінансовий результат до оподаткування зменшується:**

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

Об'єкт оподаткування = ФР + Амортизація (по БО) - Амортизація (поПО)

138.3. Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування

138.3.1. 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** пункту 14.1 статті 14 розділу I цього Кодексу, підпунктами 138.3.2 - 138.3.4 цього пункту. При такому розрахунку застосовуються **методи нарахування амортизації**, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, **крім "виробничого" методу.**

138.3.2. Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування: вартість гудвілу;

витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів.

Термін "невиробничі основні засоби" означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

138.3.3. Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів:

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
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 (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), 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, збереження Національного архівного фонду України	-
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.

138.3.4. 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.

ДФС УКРАЇНИ. "ЗІР"

Питання 02.10.2015: До яких груп нематеріальних активів належать витрати на придбання права користування комп'ютерними програмами та посилені сертифікати відкритих ключів електронного цифрового підпису (ЄЦП)?

Відповідь: Відповідно до пп. 14.1.120 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року N 2755-VI (далі - ПКУ) нематеріальні активи - право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Згідно зі ст. 1 Закону України від 22 травня 2003 року N 852-IV "Про електронний цифровий підпис" електронний підпис - це дані в електронній формі, які додаються до інших електронних даних або логічно з ними пов'язані та призначені для ідентифікації підписувача цих даних.

Електронний цифровий підпис - вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача. Електронний цифровий підпис накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа.

Засіб електронного цифрового підпису - програмний засіб, програмно-апаратний або апаратний пристрій, призначені для генерації ключів, накладення та/або перевірки електронного цифрового підпису.

Підпунктом 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 ПКУ визначено 6 груп нематеріальних активів, щодо яких нараховується амортизація. Зокрема, в податковому обліку до групи 5 відносяться 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, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; до групи 6 відносяться інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Отже, згідно з нормами ст. 138 ПКУ витрати платника податку на придбання права користування комп'ютерними програмами відносяться до групи 5 нематеріальних активів, а витрати на придбання сертифікатів відкритих ключів електронного цифрового підпису - до групи 6 нематеріальних активів.

Що означає ведення податкового обліку ОЗ:

- при встановленні строків корисного використання об'єкта дотримувати мінімально допустимі строки, установлені пп. 138.3.3 ПК;

- порівнювати строк експлуатації ОЗ, установлений у бухгалтерському і податковому обліку. Якщо виявиться, що строк у бухобліку дорівнює або перевищує мінімально допустимий, то для розрахунку амортизації береться бухгалтерський строк (пп. 138.3.3 ПК). Інакше застосовуються мінімально допустимі строки, передбачені пп. 138.3.3 ПК;

- не застосовувати виробничий метод нарахування податкової амортизації (пп. 138.3.1 ПК);

- визначати різниці, пов'язані з амортизацією, ліквідацією або продажем ОЗ, їх уцінкою (у т. ч. і об'єктів інвестиційної нерухомості) або втратами від зменшення корисності (п. 138.1, 138.2 ПК).

Для цілей податкового обліку:

- об'єкти інвестиційної нерухомості (однойменний субрахунок 100) також вважаються повноправними об'єктами ОЗ, оскільки підпадають під визначення ОЗ;

- ОЗ, переведені в бухобліку до категорії необоротних активів, призначених для продажу (субрахунок 286 "Необоротні активи і групи вибуття, що утримуються для продажу"), продовжують обліковуватися як ОЗ. Правда, на них не буде нараховуватися амортизація.

Приклад

Фінансовий результат до оподаткування за даними бухобліку дорівнює 150 тис. грн. (ряд. 2290 "Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)"). При цьому сум бухгалтерської амортизації, що вплинула на фінрезультат, становить 5 000 грн. (Дт рахунків обліку витрат - Кт субрахунка 131). Цю сум було відображено у витратах таким чином:

- 4 500 грн. на рахунку 92 - амортизація офісних меблів, обладнання, комп'ютерів, щі використовуються адміністративним персоналом підприємства;

- 500 грн. на рахунку 949 - амортизація невиробничих ОЗ (тенісного столу, розташованого в зоні відпочинку, тренажерів).

Як бачимо з умови прикладу, у підприємства на балансі числяться об'єкти невиробничого призначення. Амортизація в податковому обліку за такими об'єктами не нараховується.

Отже, сума амортизації в податковому обліку становитиме 4 500 грн. (5 000 грн. - 500 грн.), а у підприємства виникнуть різниці, передбачені п. 138.1 та 138.2 ПК.

Щоб розрахувати податок на прибуток, виконаємо такі дії:

1. До фінрезультату додамо нараховану за правилами бухобліку суму амортизації:

$$150\ 000\ \text{грн.} + 5\ 000\ \text{грн.} = 155\ 000\ \text{грн.};$$

2. Потім віднімемо суму амортизації, розраховану за правилами податкового обліку:

$$155\ 000\ \text{грн.} - 4\ 500\ \text{грн.} = 150\ 500\ \text{грн.}$$

Припустимо, інших різниць, передбачених ПК, у підприємства немає. Тоді сума 150 500 грн. і буде об'єктом обкладення податком на прибуток.

Податок на прибуток становитиме:

– вплив дооцінки/уцінки ОС на податковий облік;

138.1. **Фінансовий результат** до оподаткування збільшується:

...

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;

...

138.2. **Фінансовий результат** до оподаткування зменшується:

...

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.

П(С)БО 7:

...

16. Підприємство **може** переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка **всіх об'єктів групи** основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, **надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.**

17. Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

...

19. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки - до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 Положення (стандарту) 7.

20. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки) об'єкта основних засобів перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності **над сумою попередніх дооцінок** залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності **сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця** (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) **спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках** та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки) об'єкта основних засобів перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності **над сумою попередніх уцінок** залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності **сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках** та відображається в іншому сукупному доході, **а різниця** (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) **включається до витрат звітного періоду.**

П. 34 Методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів від 30.09.2003 р. № 561 та п. 2.20.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів від 27.06.13 р. № 635 **в якості кількісного критерію суттєвості з метою переоцінки рекомендує прийняти розмір, що дорівнює 1% чистого прибутку підприємства або 10% справедливої вартості активу.**

Проведення оцінки майна суб'єктами оціночної діяльності є обов'язковим при проведенні переоцінки відповідно до ч.2 ст. 7 Закону України від 12.07.01 р. № 2658 «Про оцінку майна, майнових прав та професійну

оціночну діяльність в Україні». Висновки про вартість майна оцінювач вказує у звіті про оцінку майна (ст. 12 Закону № 2658.)

П. 18. **П(С)БО 7:** Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Індекс переоцінки	Уцінка	Дооцінка
Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість	Сума першої уцінки відображається у складі витрат звітного періоду.	Сума першої дооцінки збільшує капітал у дооцінках.
	Д-т 975 – К-т 10: на суму уцінки залишкової вартості об'єкту	Д-т 10 – К-т 411: на суму дооцінки залишкової вартості об'єкту
	Д-т 131 – К-т 10: на суму уцінки зносу об'єкту	Д-т 10 – К-т 131: на суму дооцінки зносу об'єкту
	Уцінка раніше дооцінених ОЗ (абз.2 п. 20 П(С).БУ 7)	Дооцінка раніше уцінених ОЗ (абз.1 п. 20 П(С).БУ 7)
	Д-т 411 – К-т 10: на суму уцінки залишкової вартості об'єкту (в межах суми попередніх дооцінок)	Д-т 10 – К-т 746: на суму дооцінки залишкової вартості об'єкту (в межах попередніх уцінок, які були включені до складу витрат)
Д-т 975 – К-т 10: на суму перевищення уцінки залишкової вартості об'єкту над попередніми дооцінками цього об'єкту	Д-т 10 – К-т 411: на суму перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкту над сумой попередніх уцінок, які були включені до складу витрат	
Д-т 131 – К-т 10: на суму уцінки зносу об'єкту	Д-т 10 – К-т 131: на суму дооцінки зносу об'єкту	

Приклад розрахунку індексу переоцінки:

Первісна вартість ноутбука – 8000 грн. Сума нарахованої амортизації – 5500 грн. Залишкова вартість – 2500 грн. (8000 - 5500)

Справедлива вартість ноутбука на дату балансу – 1000 грн. **Індекс переоцінки – 0,4** (1000 :2500).

Як наслідок, **переоцінена первісна вартість ноутбука – 3200 грн.** (8000 x 0,4), **переоцінена сума зносу – 2200 грн.** (5500 x 0,4)

Облік уцінки об'єкту ОЗ

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
1	Зменшена сума нарахованого зносу (5500 - 2200)	131	104	3300
2	Зменшена залишкова вартість ноутбуку	975	104	1500
3	Відображено фінансовий результат	793	975	1500

Сума уцінки 1500 грн. зменшила фінансовий результат. У малодоходних підприємств ця сума не буде підлягати коригуванню.

Облік уцінки раніше дооціненого об'єкту ОЗ

Якщо припустити, що ноутбук у попередньому періоді був до оцінений на суму 1000 грн., то уцінка буде відображена у бухгалтерському обліку наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	Сума,
			Грн..

1	Зменшена сума нарахованого зносу (5500 - 2200)	131	104	3300
2	Зменшена залишкова вартість ноутбуків межах попередньої дооцінки	411	104	1000
	Перевищення суми уцінки над сумою попередньої дооцінки	975	104	500
3	Відображено фінансовий результат	793	975	1500

Вигода є тільки якщо сума уцінки буде перевищувати раніше проведену дооцінку, оскільки вона зменшить фінансовий результат. У малодоходних підприємств ця сума не буде підлягати коригуванню. **При цьому сума уцінки в межах попередньої дооцінки в витрати не включається та фінансовий результат не впливає.**

Приклад. У 2015 р. підприємство уцінило офісну будівлю вартістю 750000 грн на суму 80000 грн (уцінка залишкової вартості). У бухгалтерському обліку цю операцію відображено проведеннями Д-т 975 К-т 103 на суму 80000 грн.

Фінрезультат до оподаткування 2015 р. збільшився на таку саму суму, що спричинило збільшення суми податку на прибуток у розмірі: $80000 \times 18\% = 14400$ грн.

У 2016 р. підприємство дооцінює цю будівлю на суму 95000 грн.

Дооцінку в межах попередньої уцінки відображає в бухобліку як дохід проведенням Д-т 10 К-т 746 на суму 80000 грн, а решта: $95000 - 80000 = 15000$ грн — як капітал у дооцінках: Д-т 10 К-т 411 на суму 15000 грн.

Дохід, відображений за субрахунком 746, збільшує фінрезультат у бухгалтерському обліку. Внаслідок того що у минулому 2015 р. сума уцінки не зменшила фінрезультату після оподаткування, **цей дохід тепер треба вилучити з-під оподаткування** в тому році, в якому проведено дооцінку (п. 138.2 ПКУ).

Отже, в 2016 р. фінрезультат зменшується на 80000 грн.

Сума дооцінки, яка потрапила до складу капіталу в дооцінках (15000 грн.), не впливає на розрахунок фінрезультату до оподаткування та об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Приклад продажу ОЗ після переоцінки.

Відображення в обліку уцінки об'єктів, що готуються до продажу.

Підприємство станом на 30.06.15 р. виконало переоцінку групи об'єктів ОЗ. У липні 2015 року прийнято рішення продати два об'єкти із цієї групи. Укладено договори з покупцями, об'єкти реалізовано. Договірна ціна одного об'єкта - нижча за його залишкову вартість.

Інформація про об'єкт N 1:

*1) До переоцінки: первісна вартість - 80 000 грн.; знос - 45 000 грн.; залишкова вартість - 35 000 грн.; справедлива вартість - 20 000 грн.; **індекс переоцінки - 0,57** ($20\,000 \text{ грн.} : 35\,000 \text{ грн.}$).*

2) Після переоцінки: первісна вартість - 45 600 грн. ($80\,000 \text{ грн.} \times 0,57$); знос - 25 650 грн. ($45\,000 \text{ грн.} \times 0,57$); залишкова вартість - 19 950 грн.

3) Сума уцінки:

залишкової вартості - 15 050 грн. ($35\,000 \text{ грн.} - 19\,950 \text{ грн.}$);

зносу - 19 350 грн. ($45\,000 \text{ грн.} - 25\,650 \text{ грн.}$).

4) Залишкова вартість об'єкта за даними податкового обліку (при розрахунку податку на прибуток) - 33 000 грн.

5) Ціна продажу об'єкта - 24 000 грн. (у т. ч. ПДВ - 4 000 грн.).

Інформація про об'єкт N 2:

*1. До переоцінки: первісна вартість - 38 000 грн.; знос - 25 000 грн.; залишкова вартість - 13 000 грн.; справедлива вартість - 19 000 грн.; **індекс переоцінки - 1,46** ($19\,000 \text{ грн.} : 13\,000 \text{ грн.}$).*

2. Після переоцінки: первісна вартість - 55 480 грн. ($38\,000 \text{ грн.} \times 1,46$); знос - 36 500 грн. ($25\,000 \text{ грн.} \times 1,46$); залишкова вартість - 18 980 грн.

3. Сума дооцінки:

первісної вартості - 17 480 грн. ($55\,480 \text{ грн.} - 38\,000 \text{ грн.}$);

зносу - 11 500 грн. ($36\,500 \text{ грн.} - 25\,000 \text{ грн.}$).

4. Залишкова вартість об'єкта за даними податкового обліку (при розрахунку податку на прибуток) - 19 000 грн.

5. Ціна продажу об'єкта - 22 800 грн. (у т. ч. ПДВ - 3 800 грн.).

Амортизація об'єктів нараховується прямолінійним методом. Річний дохід підприємства за 2014 рік перевищує 20 млн. грн., тому при розрахунку податку на прибуток підприємство коригує фінрезультат, отриманий у бухгалтерському обліку.

N п/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік			Коригування фінрезультату	
			Дт	Кт	Сума	(+)	(-)
1	2	3	4	5	6	7	8
Операції з об'єктом N 1							
1	Зменшено первісну вартість об'єкта на суму уцінки його зносу	Звіт оцінювача, реєстри бухгалтерського обліку	131	10	19 350	-	-
2	Зменшено первісну вартість об'єкта на суму уцінки його залишкової вартості		975	10	15 050	15 050	-
3	Переведено об'єкт ОЗ до складу необоротних активів, призначених для продажу	Акт типової форми N ОЗ-1*	131	10	25 650	-	-
			286	10	19 950	-	-
4	Отримано передоплату від покупця	Банківська виписка	311	377	24 000	-	-
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	643	641/ ПДВ	4 000	-	-
6	Реалізовано об'єкт	Акт приймання-передачі	377	712	24 000	-	-
7	Закрито суму ПДВ, нараховану при отриманні передоплати	Реєстри бухгалтерського обліку	712	643	4 000	-	-
8	Списано вартість проданого об'єкта		943	286	19 950	19 950	33 000
Операції з об'єктом N 2							
9	Збільшено первісну вартість об'єкта на суму дооцінки	Звіт оцінювача, реєстри бухгалтерського обліку	10	411	17 480	-	-
10	Збільшено знос об'єкта на суму дооцінки		411	131	11 500	-	-
11	Переведено об'єкт ОЗ до складу необоротних активів, призначених для продажу	Типова форма ОЗ-1	131	10	36 500	-	-
			286	10	18 980	-	-
12	Списано дооцінку об'єкта ОЗ, переведеного до складу необоротних активів, призначених для продажу		411	441	5 980		
13	Реалізовано об'єкт	Акт приймання-передачі	377	712	22 800	-	-
14	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	641/ ПДВ	3 800	-	-
15	Отримано оплату від покупця	Банківська виписка	311	377	22 800	-	-
16	Списано вартість проданого об'єкта	Реєстри бухгалтерського обліку	943	286	18 980	18 980	19 000

* Затверджено наказом Міністату від 29.12.95 р. N 352.

Якщо підприємство уцінило об'єкт ОЗ до справедливої вартості, що дорівнює ціні його реалізації, то при продажу цього об'єкта не потрібно додатково нараховувати зобов'язання з ПДВ.

– уменьшение/восстановление полезности ОС. Налоговый учет;

138.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

...

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;

...

138.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

...

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

П(С)БО 28 «ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ АКТИВІВ»

4. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Вигоди від відновлення корисності - величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Втрати від зменшення корисності - сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Група активів, яка генерує грошові потоки - мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів).

Сума очікуваного відшкодування активу - найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

Чиста вартість реалізації активу - справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Визнання та оцінка зменшення корисності активу

7. **На дату річного балансу підприємство має оцінювати**, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу.
-

Результат оцінки корисності у бухгалтерському обліку:

Втрати. Якщо сума очікуваного відшкодування активу на дату оцінки корисності менша його залишкової вартості, то визнається втрата від зменшення корисності, яка відображається у складі інших витрат з одночасним збільшенням суми накопиченої амортизації по такому об'єкту: (Ознаки зменшення корисності вказані у п. 6 П(С)БО 28).

Д-т 972 – К-т 131.

(Вся сума втрат зменшує фінансовий результат у малодохідних підприємств! У високодохідних – через зменшення корисності зменшиться сума амортизації!)

Якщо об'єкт раніше переоцінювався, то:

– зменшення корисності в межах перевищення суми попередніх дооцінок та вигод від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок та втрат від зменшення корисності відображається збільшенням накопиченої амортизації і зменшенням капіталу у дооцінках:

Д-т 411 – К-т 131

– Різниця відноситься до інших витрат: **Д-т 972 – К-т 131.**

Після зменшення корисності амортизація нараховується з нової залишкової вартості об'єкту ОЗ.

Вигоди. Вигоди мають місце тільки, якщо раніше були втрати від зменшення корисності. Вони визнаються, якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності активу перестали існувати і сума очікуваного відшкодування активу перевищує його залишкову вартість. (Ознаки вказані у п. 17 П(С)БО 28).

Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансову (залишкову) вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності. (п. 18 П(С)БО 28)

Вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації:

Д-т 131 – К-т 742.

Якщо об'єкт раніше переоцінювався, то:

– вигоди від відновлення корисності активу в межах перевищення суми попередніх уцінок та втрат від зменшення корисності над сумою попередніх дооцінок та вигод від відновлення корисності відображають зменшенням суми накопиченої амортизації та збільшенням іншого доходу:

Д-т 131 – К-т 742.

– Різниця збільшує капітал в дооцінках: **Д-т 131 – К-т 411.**

Після відновлення корисності активу амортизація нараховується з нової залишкової вартості об'єкту ОЗ.

Приклад: Балансова вартість устаткування становить 100000 грн. Чиста вартість реалізації дорівнює 90000 грн. Очікувані чисті надходження коштів від використання устаткування у найближчі 2 роки (строк корисного використання, який залишився) становлять 30000 грн на рік. Ставка дисконтування — 10%. Відповідно, чисте надходження коштів за два роки становить 52066 грн ($30000 \text{ грн} : (1 + 0,1)^1 + 30000 : (1 + 0,1)^2$). Ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Визначимо, чи є ознаки можливого знецінення активу згідно з П(С)БО 28. Формула і розрахунки на основі прикладу з П(С)БО 28.

Порівняємо поточну вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу і чисту вартість реалізації (90000 грн > 52066 грн).

Більшу із них (90000 грн) порівняємо з балансовою вартістю устаткування (100000 грн). У підсумку отримуємо збиток від знецінення в сумі 10000 грн = 100000 - 90000.

Отже, на суму 10000 грн ми сформуємо проведення за дебетом субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності» у кореспонденції із субрахунком 131 «Знос основних засобів».

Зазначену суму платники, які коригують прибуток до оподаткування, додадуть до фінрезультату до оподаткування.

– инвестиционная недвижимость провоцирует увеличение объекта налогообложения;

ПКУ: 141.2.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

...
на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), **інвестиційної нерухомості** і біологічних активів, **які оцінюються за справедливою вартістю**, відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

...
4. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

...
6. Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування.

...
16. Підприємство на дату балансу **відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю**, якщо її можна достовірно визначити, **або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення**, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 N 817 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за N 35/10315. Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості.

17. Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю повинна застосовуватися до дати вибуття, переведення інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості та такої, що утримується для продажу, або, якщо стає не можливим достовірно визначити її справедливу вартість на дату балансу.

...
24. Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється лише в разі зміни характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- 1) початком використання її як операційної нерухомості;
- 2) початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів;

- 3) підготовкою операційної нерухомості для використання як інвестиційної нерухомості;
- 4) наданням її в операційну оренду іншій стороні;
- 5) переведенням її із запасів або операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості;
- 6) завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

...35. При оцінці інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю наводиться така інформація:

...35.7. Опис інвестиційної нерухомості (пооб'єктно в кількісних та вартісних показниках), яка припиняє оцінюватися за справедливою вартістю і буде оцінюватися за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, з наведенням:

35.7.1. Причин неможливості достовірного визначення її справедливої вартості.

35.7.2. Балансової вартості такої інвестиційної нерухомості.

Головне – відсутність амортизації об'єкту, якщо підприємство відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю.

При цьому на кожен дату балансу вартість об'єкту коригується в наслідок зміни його справедливої вартості в складі або інших операційних доходів (субрахунок 710) або інших витрат операційної діяльності (субрахунок 940) з наступним закриттям на субрахунок 791. С 01.01.15 вона не буде амортизуватися і в податковому обліку.

П(С)БО 32 обов'язковий до виконання! Інвестнерухомість, як зазвичай, оцінюється у валюті. Курс національної валюти суттєво знизився. Як наслідок, вартість інвестнерухомості значно збільшилась, що тягне за собою збільшення доходів у бухгалтерському обліку!

Підприємствам, які мають інвестнерухомість, яка оцінюється за справедливою вартістю, доцільно вивести її з цієї категорії основних засобів.

Якщо інвестнерухомість амортизується, то оподатковується бухгалтерський фін результат, сформований у т.ч. і за рахунок амортизації інвестнерухомості.

– корективи при продажі основних засобів;

Методичні рекомендації по заповненню форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433.

ПКУ: 138.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

...

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

138.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

...

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;**

П(С)БО 27 «НЕОБОРОТНІ АКТИВИ, УТРИМУВАНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ, ТА ПРИПИНЕНА ДІЯЛЬНІСТЬ»

...II. Визнання та оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу

1. Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

...

б. Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів.

На необоротні активи, утримувані для продажу, у т.ч. необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизація не нараховується.

П(С)БО 7:

21. При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках.

...
29. ... Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. ...

33. Об'єкт основних засобів **вилучається з активів (списується з балансу)** у разі його вибуття **внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.**

Тобто, **якщо** підприємство **планує продати** необоротний актив, то воно повинно перевести об'єкт зі складу необоротних активів до складу оборотних активів:

Д-т 286 – К-т 10, 11.

В наслідок продажу необоротні активи повинні бути списані як оборотні активи, а не як основні засоби. Результат продажу відображається у складі інших операційних доходів та витрат (субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» – рядок 2120 форми №2 і 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» – рядок 2180 форми №2.

Якщо підприємство **не утримувало об'єкт основних засобів з метою продажу**, підстава для продажу виникла неочікувано, то немає підстав для застосування П(С)БО 27. В цьому випадку продаж ОЗ показується у складі інших доходів та витрат (субрахунок 746 «Інші доходи» – рядок 2240 форми №2 і 977 «Інші витрати діяльності» – рядок 2270 форми №2.

При цьому підприємство порушує вимоги п. 33 П(С)БО 7.

ПДВ-облік операцій із ОЗ

N п/п	Норма ПК	Зміст
1	188.1	База оподаткування операцій постачання необоротних активів не може бути нижчою за їх балансову (залишкову) вартість за даними бухгалтерського обліку , яка склалася станом на початок* звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції
2	189.1	При здійсненні операцій відповідно до п. 198.5 ПК база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з їх балансової (залишкової) вартості, яка склалася станом на початок* звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції
3	189.9	У випадку якщо ОЗ (виробничі та невиробничі) ліквідуються за самостійним рішенням платника податків, така ліквідація розглядається як постачання за звичайними цінами, але не нижче за балансову вартість на момент ліквідації

* Для визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку, а також для цілей податку на прибуток використовується залишкова вартість об'єкта на кінець місяця, у якому об'єкт був проданий.

ПРОДАЖА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

щодо визначення фінансового результату до оподаткування при продажу окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів

Лист Державної фіскальної служби України
від 2 листопада 2015 р. N 23179/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо визначення фінансового результату до оподаткування при продажу окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів і повідомляє.

Статтю 138 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) у редакції, що діяла до 01.01.2015, визначено склад витрат та порядок їх визнання, а саме:

витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподільних постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку.

Відповідно до вимог Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності передбачено, що господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Відповідно до пп. 14.1.9 п. 14.1 ст. 14 Кодексу залишкова вартість основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів для цілей розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу - сума залишкової вартості таких засобів та активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою розрахованої амортизації відповідно до положень розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу.

Змінами, внесеними Законом України від 28 грудня 2014 року N 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" до ст. 134 Кодексу, передбачено розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу.

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, встановлено ст. 138 Кодексу.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта (п. 138.1 ст. 138 Кодексу).

Фінансовий результат до оподаткування зменшується 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 (п. 138.2 ст. 138 Кодексу).

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок **продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом** (п. 40 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 N 561).

Крім того, відповідно до п. 6.1 розділу VI Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 N 1327, об'єкт нематеріальних активів списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

Таким чином, у разі ліквідації або продажу окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму залишкової вартості, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, та зменшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 Кодексу.

Пример. Предприятие с доходом, не превышающем 20 млн. грн., в отчетном периоде (в феврале 2015 г.) реализовало автомобиль **по цене 115000 грн.**, кроме того НДС – 23000 грн. При этом продажа заранее не планировалась. *Исходные данные:*

№ п/п	Показатель	По данным бухучета	По данным налогового учета
1	Остаточная стоимость автомобиля*	120 000	150 000
2	Накопленная амортизация**	60 000	70 000
3	Ежемесячная сумма амортизации (применяется прямолинейный метод)	3 000	3 700

* Отличие объясняется тем, что в налоговом учете стоимость текущего ремонта увеличила стоимость объекта, а в бухгалтерском учете – была отнесена на расходы периода. Несамортизированная часть стоимости ремонта на 31.12.14 г. составляет 30000 грн.

** По состоянию на 31.12.14 г.

Предприятие принимает решение не корректировать для целей налогового учета бухгалтерский финансовый результат на разницы.

Согласно п. 188.1 ст. 188 НКУ база налогообложения для НДС не может быть ниже балансовой стоимости автомобиля по данным бухгалтерского учета, сложившегося на начало отчетного периода, в котором осуществляется продажа. Остаточная стоимость на 01.02.15 г. – 117000 грн. (120000 - 3000). НДС: 117000 x 20% = 23400 грн.

Бухгалтерский учет операции по продаже автомобиля

№ п/п	Содержание бухгалтерской записи	Бухгалтерский учет		
		Дебет	Кредит	Сумма, грн.

1	Начислена амортизация на автомобиль за январь–февраль 2015 г.	92	131	6000
2	Списана сумма износа при продаже автомобиля	131	104	66000
3	Автомобиль передан покупателю	377	746	138000
4	Начислены налоговые обязательства по НДС:			
4.1	исходя из договорной стоимости	746	641	23000
4.2	на разницу между остаточной и договорной стоимостью автомобиля (117000 - 115000)	977	641	400
5	Списана на расходы стоимость автомобиля	977	104	120000
6	Списаны на финансовый результат:			
6.1	доход от реализации	746	793	115000
6.2	расходы от реализации	793	977	120400
6.3	расходы периода	791	92	6000

Финансовый результат до налогообложения, начисленный по правилам ПБУ, убыток: – 11400 грн.(115000 – 120400 – 6000). **Значит, объект для начисления налога на прибыль отсутствует.**

Если доход более 20 млн. грн., такие предприятия для начисления налога на прибыль обязаны учитывать разницы.

Как следует из п. 11 подраздела 4 раздела XX НКУ, балансовая (остаточная) стоимость основных средств на 01.01.15 г. соответствует их остаточной стоимости на 31.12.14 г. по налоговому учету (150000 грн.)

Согласно п. 188.1 ст. 188 НКУ база налогообложения для НДС не может быть ниже балансовой стоимости автомобиля по данным бухгалтерского учета, сложившегося на начало отчетного периода, в котором осуществляется продажа. Остаточная стоимость на 01.02.15 г. – 117000 грн. (120000 - 3000). НДС: 117000 x 20% = 23400 грн.

Финансовый результат до налогообложения, исчисленный по ПБУ, убыточный: – 11400 грн. В соответствии с пп. 138.1 и 138.2 ст.138 НКУ он корректируется на разницы.

Сумма начисленной в отчетном периоде амортизации в бухгалтерском учете составляет 6000 грн. (3000 x 2 мес.), в налоговом учете – 7400 грн. (3700 x 2 мес.)

Остаточная стоимость автомобиля на дату продажи в бухгалтерском учете 114000 грн. (120000 – 6000), в налоговом – 142600 грн. (150000 – 7400).

Расчет объекта налогообложения представим в таблице

№ п/п	Показатели	Сумма, грн..
Данные бухгалтерского учета		
1	Финансовый результат до налогообложения, исчисленный по правилам ПБУ (стр. 2095 Отчета о финансовых результатах)	– 11400
Разницы, увеличивающие финансовый результат		
2	Сумма начисленной амортизации автомобиля в соответствии с ПБУ – 7	6000
3	Сумма остаточной стоимости автомобиля, определенной в соответствии с ПБУ – 7	114000
Разницы, уменьшающие финансовый результат		
4	Сумма начисленной амортизации автомобиля в соответствии с п. 138.3 НКУ	7400
5	Сумма остаточной стоимости автомобиля, определенной с учетом положений ст. 138 НКУ	142600
Данные налогового учета		
6	Объект обложения налогом на прибыль (убыток) (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3 – стр. 4 – стр. 5)	– 41400*
7	Налог на прибыль	–
* Убыток, полученный в налоговом учете, превышает убыток предприятия с годовым доходом менее 20 млн. грн. Разница составляет 30000 грн. (41400 – 11400) и соответствует несамортизированной в налоговом учете части ремонта. В бухгалтерском учете вся стоимость ремонта уже была отнесена на расходы в периоде его завершения.		

– расходы на ремонты и улучшения ОС. Отражаем по-новому;

Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджених наказом Мініфіну від 30.09.2003 р. № 561

П(С)БО 7:

14. **Первісна вартість основних засобів збільшується** на суму витрат, пов'язаних з **поліпшенням** об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), **що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод**, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

15. **Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані** (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, **ремонт**у тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, **включаються до складу витрат**.

П. 29 Методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку основних засобів, затверджених наказом Мініфіну від 30.09.2003 р. № 561 передбачає, що:

«Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, **приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат**...»

30. **Витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду**. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому.»

Необхідно відповідально розрізняти та відокремлювати поняття «ремонт» та «поліпшення» ОЗ.

Допомогти можуть:

- ДСТУ 2860-94 «Надійність техніки. Строк і визначення».
- Наказ Держкомстату «Про затвердження форми... №1-амортизація».
- Примерный перечень услуг по содержанию домов...и услуг по ремонту, утв. Приказом Госкомитета Украины по вопросам ЖКХ от 10.08.2004 г. № 150.

Малодоходні підприємства можуть на витрати відносити ремонт невиробничих ОЗ.

– куда деть налоговое улучшение при возврате арендованного имущества.

П(С)БО 14 «ОРЕНДА»:

8. Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до **збільшення майбутніх економічних вигод**, які первісно очікувалися від його використання, **відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів**.

Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку..., затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 із змінами № 573 від 18.06.2015р., які діють з 24.07.2015 р.:

«На субрахунку 117 “Інші необоротні матеріальні активи” ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій **в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо)**.»

Малодоходні. Якщо в бухобліку рахується на 117 рах. окремий об'єкт ОЗ, то в період повернення активу орендодавцю, цю суму необхідно списати з балансу на підставі акту постійно діючої комісії. Відповідно до п. 34 П(С)БУ 7 **фінансовий результат від вибуття** об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу

від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Приклад.

Підприємство поліщило орендоване складське приміщення на 40000 грн. З урахуванням амортизації місяця вибуття, сума нарахованого зносу об'єкту поліпшення складає 8000 грн. Залишкова вартість на кінець місяця вибуття складає 32000 грн., а на початок місяця вибуття – 32400 грн.

Облік повернення поліпшеного орендованого приміщення

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
1	Списана сума нарахованої амортизації по поліпшеному об'єкту	132	117	8000
2	Списано залишкову вартість об'єкту поліпшення	976	117	32000
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	976	641	6480*
4	Списано об'єкт оренди з за балансового рахунку	-	01	500000

* податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються відповідно до п. 188.1 ПКУ з балансової вартості об'єкту на початок періоду, в якому здійснена безкоштовна передача: $32400 \times 20\% = 6480$ грн.

Високодохідні. В бухобліку і в податковому обліку рахується на 117 рах. окремий об'єкт ОЗ, можливо по різній залишковій вартості. Тому фінансовий результат до оподаткування необхідно скоригувати на різниці:

- нарахованої суми амортизації
- залишкової вартості об'єкту поліпшень.

ДФСУ. «ЗІР»

Питання 09.07.15: Чи враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування недоамортизована частина ремонту орендованого ОЗ по закінченню договору оперативної оренди?

Відповідь: Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності регулюються нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" (далі - П(С)БО 14), затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 N 181](#), та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими [наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 N 561](#) (далі - Методичні рекомендації N 561).

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Такі затрати зараховуються до складу основних засобів як первісна вартість нового об'єкта підгрупи 2.7 класифікації основних засобів, наведеної в п. 7 Методичних рекомендацій N 561 (абз. другий п. 8 П(С)БО 14, п. 21 Методичних рекомендацій N 561).

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом (п. 40 Методичних рекомендацій N 561).

Згідно з абз. четвертим п. 138.1 та абз. третім п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI, зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), фінансовий результат до оподаткування збільшується, зокрема, на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта та відповідно зменшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Таким чином, при визначенні фінансового результату до оподаткування **у витратах враховується недоамортизована частина ремонту орендованого основного засобу по закінченню договору оперативної оренди.**

При цьому при визначенні об'єкта оподаткування платник податку - орендар на підставі положень абз. четвертого п. 138.1 та абз. третього п. 138.2 ст. 138 ПКУ має збільшити фінансовий результат на суму недоамортизованої частини витрат на ремонт/поліпшення орендованих основних засобів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, та зменшити фінансовий результат на суму недоамортизованої частини витрат на ремонт/поліпшення орендованих основних засобів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ.

ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ, ПОВ'ЯЗАНОГО З ОПЕРАТИВНОЮ ОRENDOЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Лист Державної фіскальної служби України
від 16 липня 2015 р. N 14862/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист <...> щодо визначення фінансового результату, пов'язаного з іншими необоротними активами, і повідомляє.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності регулюються нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" (далі - П(С)БО 14), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. N 181, та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. N 561 (далі - Методичні рекомендації N 561).

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. **Такі затрати зараховуються до складу основних засобів як первісна вартість** нового об'єкта підгрупи 2.7 класифікації основних засобів, наведеної у п. 7 Методичних рекомендацій N 561 (абзац другий п. 8 П(С)БО 14, п. 21 Методичних рекомендацій N 561).

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом (п. 40 Методичних рекомендацій N 561).

Згідно з абзацом першим п. 138.1 та абзацом першим п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) фінансовий результат до оподаткування збільшується, зокрема, на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності та відповідно зменшується на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ст. 138 Кодексу.

Таким чином, при визначенні об'єкта оподаткування платник податку - **орендар** на підставі положень абзацу першого п. 138.1 та абзацу першого п. 138.2 ст. 138 Кодексу має збільшити фінансовий результат на суму амортизації витрат на ремонт/поліпшення об'єктів операційної оренди, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, та зменшити фінансовий результат на суму амортизації витрат на ремонт/поліпшення об'єктів операційної оренди, визначеної з урахуванням положень ст. 138 Кодексу.

Голова

Р. Насіров

щодо врахування у податковому обліку у складі основних засобів витрат орендаря на поліпшення (ремонт) об'єкта операційної оренди

Лист Державної фіскальної служби України
від 21 жовтня 2015 р. N 22220/6/99-95-42-03-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист [...] щодо врахування у податковому обліку у складі основних засобів витрат орендаря на поліпшення (ремонт) об'єкта операційної оренди і повідомляє таке.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств 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 розділу III Кодексу.

Різниця, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, визначаються відповідно до вимог ст. 138 Кодексу.

Підпунктом 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 Кодексу встановлено, що розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу, підпунктами 138.3.2 - 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 Кодексу. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності регулюються нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" (далі - П(С)БО 14), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 N 181, та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 N 561 (далі - Методичні рекомендації N 561).

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), **що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.** Такі затрати зараховуються до складу основних засобів як первісна вартість нового об'єкта підгрупи 2.7 класифікації основних засобів, наведеної в п. 7 Методичних рекомендацій N 561 (абзац другий п. 8 П(С)БО 14, п. 21 Методичних рекомендацій N 561).

У податковому обліку для розрахунку амортизації витрати на поліпшення (ремонт) орендованих основних засобів зараховуються як окремий об'єкт групи 9 "інші основні засоби" з мінімально допустимим строком корисного використання 12 років.

Що стосується розрахунку амортизації вартості поліпшень об'єкта операційної оренди, що здійснювались до 01.01.2015, то п. 11 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" Кодексу передбачено, що при розрахунку амортизації основних засобів та нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ст. 138 Кодексу балансова вартість основних засобів та нематеріальних активів станом на 01 січня 2015 року має дорівнювати балансовій вартості таких активів, що визначена станом на 31 грудня 2014 року відповідно до ст. ст. 144 - 146 та 148 розділу III Кодексу у редакції, що діяла до 01 січня 2015 року.

Отже, балансова вартість об'єкта основних засобів, збільшена на суму поліпшень (ремонт) орендованих основних засобів, здійснених до 01.01.2015 та сформованих станом на 31.12.2014 за правилами податкового обліку, **буде амортизуватись відповідно до положень п. 138.3 ст. 138 Кодексу у редакції, чинній з 01.01.2015.**

Голова

Р. М. Насіров

Щодо врахування у податковому обліку витрат, понесених на капітальний ремонт ОЗ та нарахування амортизації ОЗ у період проведення ремонту, за умови ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами

Лист Центрального офісу з обслуговування великих платників Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби від 3 листопада 2015 р. N 24527/10/28-10-06-11

Міжрегіональне головне управління ДФС - Центральний офіс з ОВП розглянуло лист підприємства та в межах своїх повноважень повідомляє.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 розділу III Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. N 2755-VI (в редакції, яка діє з 1 січня 2015 року, із змінами і доповненнями) (далі - ПКУ) об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств є, зокрема, 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.

Тобто, облік податку на прибуток базується на даних бухгалтерського обліку. А безпосередньо сам податок на прибуток обчислюється виходячи із бухгалтерського фінансового результату до оподаткування (визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних П(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності), відкоригованого на різниці, передбачені Податковим кодексом.

Перелік різниць, на які збільшується/зменшується фінансовий результат до оподаткування наведено у статтях 138 - 141 Податкового кодексу. Зокрема, до таких різниць віднесено різниці, які виникають при амортизації необоротних активів (ст. 138 Податкового кодексу).

Згідно з п. 138.1 та п. 138.2 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 витрат 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, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

та зменшується:

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 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.

Підпунктом 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 ПКУ передбачено, що розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 розд. I цього Кодексу, пп. 138.3.2 - 138.3.4 цього пункту. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу.

Зокрема, у пп. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 ПКУ визначені групи основних засобів та інших необоротних активів, мінімально допустимі строки їх амортизації, а також обумовлені особливості щодо врахування при розрахунку амортизації строків корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку.

Нормативним документом, що регламентує облік основних засобів, а також їх відображення у міжнародній фінансовій звітності є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) "Основні засоби" від 01.01.2014 р. Згідно з п. 6 МСБО 16 основні засоби - це матеріальні об'єкти, що їх:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

На підставі п. 55 МСБО 16 амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва.

Враховуючи зазначене, платник податку має керуватися правилами бухгалтерського обліку з урахуванням обмежень, передбачених нормами ст. 138 розділу III та п. 11 підрозділу 4 розділу XX Перехідних положень ПКУ зокрема, при урахуванні груп та мінімально допустимих строків амортизації, методів нарахування амортизації та ін.

Щодо порядку розрахунку амортизації основних засобів, що знаходяться на капітальному ремонті, згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності

Лист Державної фіскальної служби України
від 5 листопада 2015 р. N 23598/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо порядку розрахунку амортизації основних засобів, що знаходяться на капітальному ремонті, згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності і повідомляє.

Відповідно до п.п. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - ПКУ) у редакції, що діє з 1 січня 2015 року, амортизація - це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування встановлено п. 138.3 ст. 138 Кодексу.

Підпунктом 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 ПКУ встановлено, що розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПКУ, п.п. 138.3.2 - 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 ПКУ. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу.

Відповідно до вимог п.п. 138.3.2 п. 138.2 ст. 138 ПКУ витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування. Термін "невиробничі основні засоби" означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку. **Тобто для цілей оподаткування амортизація основних засобів нараховується у разі їх експлуатації при здійсненні господарської діяльності платника податку.**

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигод, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування (п. 29 розділу 6 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року N 561). Отже, капіталізовані поліпшення основних засобів визнаються капітальними інвестиціями.

Нормативним документом, що регламентує облік основних засобів, а також їх відображення у міжнародній фінансовій звітності, є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) "Основні засоби" від 01.01.2014.

Зокрема, згідно з п. 6 МСБО 16 основні засоби - це матеріальні об'єкти, що їх:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Разом з цим, у п.п. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 ПКУ визначені групи основних засобів та інших необоротних активів, мінімально допустимі строки їх амортизації, а також обумовлені особливості щодо врахування при розрахунку амортизації строків корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку.

Відповідно до п. 14 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року N 92, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

У п. 9 розділу 2 Методичних рекомендацій зазначено, що об'єкти основних засобів, що тимчасово не експлуатуються (капітальний ремонт, реконструкція та інше поліпшення і консервація об'єктів), виділяються в бухгалтерському обліку в окремі групи.

У разі вибуття основних засобів внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом, відбувається ліквідація основних засобів (актив списується з балансу) (п.40 розділу 8 Методичних рекомендацій).

Тобто, на період консервації, поліпшення основних засобів відбувається припинення їх експлуатації.

Якщо строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менші ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені п.п. 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 ПКУ.

Отже, у податковому обліку амортизація виробничих основних засобів, що знаходяться на капітальному ремонті чи консервації, не нараховується.

щодо податкового обліку суми поліпшень об'єктів, отриманих в оперативну оренду/лізинг, для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств та податком на додану вартість

Лист Державної фіскальної служби України
від 5 листопада 2015 р. N 23622/6/99-99-19-03-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист платника податку щодо податкового обліку суми поліпшень об'єктів, отриманих в оперативну оренду/лізинг, для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств та податком на додану вартість і повідомляє.

....

Порядок обліку операцій з поліпшення орендованих основних засобів в бухгалтерському обліку банків визначається відповідно до пункту 3.8 глави 3 розділу VIII Інструкції. Так, витрати лізингоодержувача на поліпшення об'єкта оперативного лізингу (оренди) (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються лізингоодержувачем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Таким чином, вартість поліпшення орендованих основних засобів для цілей розрахунку податкової амортизації зараховується як новий об'єкт 9 групи "інші основні засоби" з мінімально допустимим строком корисного використання 12 років, визначеної у підпункті 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Кодексу.

Щодо податкових наслідків з податку на додану вартість у платника ПДВ - **орендаря у разі повернення ним об'єкта оперативної оренди/лізингу орендодавцю**, по якому сума здійснених поліпшень об'єкта оперативної оренди/лізингу повністю незамортизована

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу.

Згідно з підпунктами **14.1.185** та 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Кодексу постачання товарів/послуг **включає в себе, зокрема безоплатну передачу майна іншій особі**, постачання послуг іншій особі на безоплатній основі.

Пунктом 188.1 статті 188 Кодексу визначено, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче їх собівартості, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого

здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
газу, який постачається для потреб населення.

Враховуючи те, що витрати на поліпшення об'єкта операційної оренди **відображаються орендарем як капітальні інвестиції** у створення (будівництво) інших необоротних активів, то **при поверненні орендарем об'єкта оперативної оренди/лізингу орендодавцю на вартість здійснених поліпшень (в незамортизований частині) такий орендар нараховує податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 188.1 статті 188 Кодексу.**

Голова Р. М. Насіров

Щодо включення у витрати вартості ремонту та поверненої фінансової допомоги

Лист Головного управління Державної фіскальної служби України у Рівненській області від 2 жовтня 2015 р. N 1878/10/17-00-15-02-12

Головне управління ДФС у Рівненській області, розглянувши лист з наступних питань, повідомляє.

Якщо договір оренди дозволяє орендарю здійснювати ремонт об'єкта оренди, чи відноситься частина або повна вартість таких ремонтів на витрати, якщо вартість ремонту перевищує сукупну вартість основних засобів підприємства?

Об'єктом оподаткування податком на прибуток резидента згідно пп. 134.1.1 п. 134.1 статті 134 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI (далі - ПКУ) 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 розділу III ПКУ.

Для бухгалтерського обліку має значення, як витрати, пов'язані з експлуатацією та обслуговуванням основних засобів, впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкту.

Так, згідно п. 15 Положення (стандартів) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" (далі - П(С)БО 7), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 N 92, якщо здійснені витрати направлені на підтримку об'єкту основних засобів в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, то такі витрати відносяться до складу витрат звітного періоду.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності регулюються нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" (далі - П(С)БО 14), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 N 181, та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 N 561 (далі - Методичні рекомендації N 561).

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Такі затрати зараховуються до складу основних засобів як первісна вартість нового об'єкта підгрупи 2.7 класифікації основних засобів, наведеної у п. 7 Методичних рекомендацій N 561 (абзац другий п. 8 П(С)БО 14, п. 21 Методичних рекомендацій N 561).

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом (п. 40 Методичних рекомендацій N 561).

Згідно з абзацом першим п. 138.1 та абзацом першим п. 138.2 ст. 138 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) фінансовий результат до оподаткування збільшується, зокрема, на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності та відповідно зменшується на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ст. 138 Кодексу.

Таким чином, при визначенні об'єкта оподаткування платник податку - орендар на підставі положень абзацу першого п. 138.1 та абзацу першого п. 138.2 ст. 138 Кодексу має збільшити фінансовий результат на суму амортизації витрат на ремонт/поліпшення об'єктів операційної оренди, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, та зменшити фінансовий результат на суму амортизації витрат на ремонт/поліпшення об'єктів операційної оренди, визначеної з урахуванням положень ст. 138 Кодексу.

Згідно абз. 8 пп. 134.1.1 п. 134.1 статті 134 ПКУ 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 двадцяти 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 III розділу. Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів

гривень, має право прийняти 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 III розділу, не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності коригування фінансового результату також не застосовуються (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

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 III 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 III розділу.

...

6. Разницы, возникающие при формировании резервов (обеспечений):

– формирование резервов и обеспечений для возмещения предстоящих расходов;

ПКУ

139.1. Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат

139.1.1. **Фінансовий результат** до оподаткування збільшується:

на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2 - 139.3 цієї статті) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

139.1.2. **Фінансовий результат** до оподаткування зменшується:

на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2 - 139.3 цієї статті), **які відшкодовані за рахунок резервів** та забезпечень сформованих відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці, та резервів, визначених пунктами 139.2 - 139.3 цієї статті), **на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування** відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

П(С)БО 11 «ЗОБОВ'ЯЗАННЯ»

...

13. Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

виплату відпусток працівникам;

додаткове пенсійне забезпечення;

виконання гарантійних зобов'язань;

реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;

виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами ...

Перший метод: 14. ... Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Аналогічний метод формування резерву наведений в Інструкції, затвердженій наказом Мініну від 30.11.99 р. N 291

Так, плановий річний фонд оплати праці (далі - **ФОП_п**) визначають на підставі фактичної кількості працівників та ставок їх заробітної плати відповідно до штатного розкладу.

Планові суми відпусткових (**В_п**), які підлягають виплаті протягом року, визначають виходячи із середньої тривалості відпусток працівників і планової середньоденної заробітної плати, яку обчислюють шляхом ділення **ФОП_п** на кількість календарних днів у році за мінусом святкових та неробочих днів, визначених ст. 73 КЗпП.

Таким чином, коефіцієнт резервування (**К_р**) для формування резерву відпусткових визначається на календарний рік на підставі планових показників діяльності підприємства:

$$K_p = V_p : \text{ФОП}_p,$$

Як ми зазначали вище, розрахунок резерву відпусток роблять щомісяця. При цьому в складі резерву слід ураховувати також суми ЄСВ ($K_{\text{ЄСВ}}$), що нараховуються на суми відпусткових. Таким чином, формула для щомісячного визначення відрахувань до резерву оплати відпусток матиме вигляд:

$$PB = (\text{ФОП}_m + \text{ФОП}_m \times K_{\text{ЄСВ}}) \times K_p,$$

де PB - сума щомісячного відрахування до резерву відпусток;

ФОП_m - фактичний фонд оплати праці місяця, за який здійснюється відрахування до резерву відпусток;

$K_{\text{ЄСВ}}$ - коефіцієнт нарахування ЄСВ, що визначається за формулою

$$\text{Ставка ЄСВ : 100 \%}.$$

Під час розрахунку сум резерву слід пам'ятати про два важливих моменти:

- ставка нарахування ЄСВ на зарплату працівників-інвалідів - 8,41 %;

- максимальний розмір бази нарахування ЄСВ - 17 прожиткових мінімумів для працездатних осіб.

Тому для достовірності суми резерву доцільно обчислювати окремо суми резерву для працівників-інвалідів та працівників, заробітна плата яких перевищує максимальну величину для нарахування ЄСВ.

При цьому для перших у формулі 2 замість

$K_{\text{ЄСВ}}$ підставляємо значення 0,0841,

а для других - таку формулу:

$$PB = (\text{ФОП}_{\text{мп}} + \text{МРБН} \times K_{\text{ЄСВ}} \times \Pi) \times K_p,$$

де $\text{ФОП}_{\text{мп}}$ - сума місячної заробітної плати працівників, у котрих її розмір перевищує максимальний розмір бази для нарахування ЄСВ;

МРБН - максимальний розмір бази для нарахування ЄСВ.

Π - кількість працівників, які отримують заробітну плату, розмір якої перевищує розмір максимальної бази для нарахування ЄСВ.

Другий метод розрахунку величини забезпечення на виплату відпусток передбачений у п. 8.2 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879:

« Залишок забезпечення на виплату відпусток, у тому числі відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденній оплаті праці працівників. Середньоденна оплата праці визначається відповідно до законодавства.»

$$P = (\text{ФОП} \times D) : (KD - CB),$$

де:

ФОП – фактично нарахована заробітна плата (без врахування відпусткових) з ЄСВ;

D – кількість зароблених днів відпустки за квартал одним працівником;

KD – кількість календарних днів у звітному періоді;

CB – кількість святкових днів у звітному періоді.

Приклад створення резерву для виконання гарантійних зобов'язань:

Підприємство торгує побутовою технікою та створює резерв на виконання гарантійних зобов'язань перед покупцями (далі — резерв). Витрати на створення резерву відносять до витрат на збут. Для наочності розглянемо формування резерву в 2015 р. та зменшення його суми за підсумками роботи протягом 2015 р., тобто у періодах, коли діють нові правила оподаткування прибутку. У 2015 р. підприємство створило резерв у сумі 55000 грн. Протягом 2015 р. було задоволено претензії покупців на суму 13500 грн, а на кінець 2015 р. частину резерву списано як надміру нараховану суму — за оцінкою підсумків роботи в 2015 р. на наступний 2016 р. визначено резерв у сумі 20000 грн. Таким чином, списанню підлягає: 55000 - 13500 - 20000 = 21500 грн. Отже, на початок 2016 р. формується залишок резерву в сумі 20000 грн: нарахований резерв на 2015 р. за мінусом використаних та списаних сум протягом 2015 р. Облік цих операцій показаний у таблиці.

Бухгалтерський та податковий облік створення та використання резерву на виконання гарантійних зобов'язань

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Коригування фінрезультату до оподаткування	
	Д-т	К-т		Збільшення	Зменшення
Створення резерву на виконання гарантійних зобов'язань перед покупцями	93	473	55000	55000	—
Витрати на проведення гарантійних ремонтів	473	20,22,66,65,63	13500	—	13500
Списано надміру нараховану суму резерву	473	719	21500	—	21500

До складу витрат у податковому обліку віднесено лише фактичні витрати на гарантійні ремонти в сумі 13500 грн. в періоді здійснення витрат. Операції створення резерву та сторнування його частини вилучено з податкового обліку: нівельовано витрати на створення резерву та доходи від його списання.

Приклад. Підприємство уклало корпоративний договір добровільного медичного страхування працівників. У квітні 2015 року був перерахований страховий платіж за 12 місяців (за період із 01.04.15 р. по 01.04.16 р.) за 10 працівників.

Вартість поліса для одного працівника на місяць - 500 грн .Щомісячна сума платежу до нарахування на одного застрахованого становить 588,24 грн. (500 грн. x 1,17647).

N п/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік (грн.)		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Сплачено страховий внесок за договором медичного страхування за 12 місяців (500 x 10 осіб x 12 міс.)	Виписка банку	654	311	60 000,00
2	Віднесено на витрати майбутніх періодів вартість страховки	Не оформлюються	39	654	60 000,00
3	Нараховано працівникам дохід, пов'язаний зі сплатою страхових платежів за квітень 2015 року (588,24 x 10 осіб)*	Відомість з нарахування зарплати	949	663	5 882,40
4	Утримано ПДФО з доходу працівників (588,24 x 15 % x 10 осіб)*		663	6411	882,40
5	Утримано військовий збір з доходу працівників (500 x 1,5% x 10 осіб)*		661**	6412	75,00
6	Закрито розрахунки за страховкою за квітень 2015 року*	Не оформлюються	663	39	5 000,00

* Такі нарахування робляться щомісяця протягом строку дії договору (по кожному працівнику окремо).
** Джерелом для утримання військового збору є дохід працівника у вигляді зарплати.

– признаки безнадежной задолженности в налоговом учете для отнесения в расходы.

Редакція діє з 01.01.2015 р.	Редакція діє з 01.09.2015 р.
<p>14.1.11. безнадійна заборгованість - заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:</p> <p>а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;</p> <p>б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;</p> <p>в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;</p> <p>г) заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;</p> <p>[Підпункт "з" підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 викладено у новій редакції згідно із Законом України N 321-VIII від 09.04.2015 р. Зміни діють з 07.05.2015 р.]</p> <p>г) 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 - 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб). Така заборгованість визнається безнадійною у разі, якщо відповідні заходи, передбачені законодавством України, які вживав кредитор, не призвели до її стягнення;</p>	<p>14.1.11. безнадійна заборгованість - заборгованість, що відповідає одній з таких ознак:</p> <p>а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;</p> <p>б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;</p> <p>в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;</p> <p>г) заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;</p> <p>[Підпункт "з" підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 викладено у новій редакції згідно із Законом України N 321-VIII від 09.04.2015 р. Зміни діють з 07.05.2015 р.]</p> <p>г) 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, яка не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);</p> <p>д) актив у вигляді корпоративних прав або не</p>

<p>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;</p> <p>е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;</p> <p>є) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;</p> <p>ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;</p>	<p>боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;</p> <p>е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;</p> <p>є) прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;</p> <p>ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;</p> <p>з) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією;</p>
--	---

ПКУ: 139.2. Резерв сумнівних боргів (РСБ)

139.2.1. **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, яка не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, понад суму резерву сумнівних боргів.

139.2.2. **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.

Обовязковість нарахування РСБ визначена у п. 7 П(С)БО 10 та п. 2.8 розд. II П(С)БО 25.

Створення РСБ необхідно для того, щоб відобразити в балансі суму поточної дебіторської заборгованості за чистою реалізаційною вартістю.

Під резервування підпадає не вся поточна дебіторська заборгованість, а лише сумнівний борг, за яким повинні бути отримані грошові кошти.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів, про що зазначено в обліковій політиці:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Витяг з журналу Дебет-Кредит №37 за 2015 рік.

Безнадійна дебіторка в податковому обліку

...

По суті, ці податкові різниці анулюють вплив створення, використання та коригувань РСБ, що були проведені в бухгалтерському обліку протягом періоду. Але при цьому, на відміну від коригувань інших резервів (забезпечень), коригування РСБ не враховують на зменшення «податкового» фінансового результату суму списаних за рахунок резерву безнадійних боргів.

Приклад 1 Списання безнадійної заборгованості в межах резерву та коригування РСБ у бік зменшення.

Сума РСБ на початок періоду становить 10000 грн. Протягом періоду списано заборгованість у сумі 8000 внаслідок закінчення позовної давності. Розрахований обсяг РСБ покупців станом на дату балансу становить 1500 грн, отже, слід відкоригувати залишок РСБ на рахунку до нової розрахункової величини. Бухгалтерські проведення та коригування фінансового результату до цього прикладу наведено в таблиці 2.

Бухгалтерський облік та податкові коригування: списання безнадійної заборгованості та коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Коригування фінансового результату
		Д-т	К-т		
	Сальдо на початок періоду	—	38	10000	
1.	Списання суми безнадійної заборгованості за рахунок РСБ	38	36	8000	Не впливає на об'єкт оподаткування
2.	Коригування РСБ (зменшення до нового розміру РСБ, визначеного станом на кінець періоду)	38	719	500	-500 Зменшення фінансового результату на суму коригування (зменшення) РСБ

Як бачимо, коригування не враховують списання безнадійної заборгованості, проте нівелюють (зменшують) вплив на фінансовий результат доходу, визнаного в бухгалтерському обліку від зменшення розміру резерву.

Приклад 2 Списання безнадійної заборгованості понад резерв, формування (збільшення) РСБ. Сума РСБ на початок періоду становить 6000 грн. Протягом періоду списано заборгованість у сумі 7000 грн унаслідок закінчення позовної давності (відповідає ознакам безнадійної заборгованості за пп. 14.1.11 ПКУ). Розрахунковий розмір РСБ на кінець періоду становить 5000 грн. Бухгалтерські проведення та коригування фінансового результату до цього прикладу наведено в таблиці 3.

Бухгалтерський облік та податкові коригування: списання безнадійної заборгованості понад РСБ та коригування (збільшення) резерву сумнівних боргів

№ з/п	Найменування операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Коригування фінансового результату
		Д-т	К-т		
	Сальдо на початок періоду	—	38	6000	
1а.	Списано безнадійну заборгованість в сумі 7000 грн: 6000 у межах резерву	38	36	6000	Не впливає на об'єкт оподаткування
1б.	1000 понад резерв	944	36	1000	Не коригується, отже, операція зменшує об'єкт оподаткування
2.	Збільшено (створено) РСБ відповідно до аналізу сумнівної заборгованості станом на кінець періоду	944	38	5000	+5000 Збільшуємо фінансовий результат, отже, нівелюємо вплив витрат бухгалтерського обліку, що виникли при створенні РСБ

Як бачимо, списання безнадійної заборгованості, на яку було сформовано РСБ, у межах цього сформованого резерву не враховується для зменшення об'єкта оподаткування ні в момент формування резерву, ні в момент фактичного списання вже безнадійного боргу.

Вплив на «податковий» фінансовий результат має тільки списання безнадійної заборгованості, яка відповідає ознакам безнадійної, наведеним у пп. 14.1.11 ПКУ, і тільки в сумі, що перевищує використаний протягом періоду РСБ.

Тобто, відповідно до чинної редакції ПКУ, підприємства фактично позбавлені права на податкові витрати за списаною безнадійною заборгованістю (в межах створеного РСБ).

Малодоходні підприємства. У питаннях списання безнадійної заборгованості керуються виключно правилами, передбаченими П(С)БО та МСФО:

- створення РСБ під грошову заборгованість здійснюється проведенням – Д-т 944 «Сумнівні та безнадійні борги» К-т 38 рах. «Резерв сумнівних боргів»);
- списання безнадійної заборгованості – Д-т 38 К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Тобто процес списання супроводжує зменшення суми нарахованого РСБ на відповідну суму (п. 11 П(С)БО 10);
- якщо суми нарахованого РСБ для списання безнадійної заборгованості недостатньо, суму перевищення відносять одразу до складу інших операційних витрат проведенням Д-т 944 К-т 36, 37;

- Також проведенням Д-т 944 К-т 36, 37 відносять одразу до складу інших операційних витрат суму списання безнадійної дебіторської заборгованості, по якій створення РСБ не передбачено (п. 11 П(С)БО 10);

Тобто всі витрати по Д-ту 944 враховуються у фінансовий результат.

Високодохідні підприємства. Коригування проводиться лише по дебіторській заборгованості.

- проведенням Д-т 944 К-т 36, 37 відносять до складу інших операційних витрат без коригування суму списання **безнадійної дебіторської заборгованості, по якій створення РСБ не передбачено, тобто «негрошової».** (п. 11 П(С)БО 10);
- підприємства, які ведуть облік відповідно до МСФО та вирішили не створювати РСБ, вони списують **безнадійну дебіторську заборгованість не коригують фінансовий результат;**
- суму витрат на створення РСБ, яку підприємство віднесло до складу інших операційних витрат проведенням Д-т 944 К-т 38 з витрат фактично виключають шляхом збільшення на цю суму фінансового результату (абз. 2 пп. 139.2.1);
- фінансовий результат збільшується (виключається з витрат) на суму витрат від списання дебіторської заборгованості **понад суму резерву сумнівних боргів** проведенням Д-т 944 К-т 36, 37 (абз. 3 пп. 139.2.1);
- фінансовий результат зменшується (включається до витрат) на суму коригування **(зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат.**
 - 1) Зменшення РСБ відбувається в разі, якщо РСБ спочатку створений у більшій сумі, ніж фактична сума заборгованості і резерв зменшується проведенням Д-т 38 К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності»
 - 2) **Зменшення РСБ відбувається в разі, якщо підприємство списує безнадійну дебіторську заборгованість за рахунок РСБ проведенням Д-т 38 К-т 36, 37.**

щодо визначення фінансового результату при нарахуванні резерву сумнівних боргів та при списанні безнадійної заборгованості, що перевищує резерв сумнівних боргів

Лист Державної фіскальної служби України
від 29 жовтня 2015 р. N 22910/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо визначення фінансового результату при нарахуванні резерву сумнівних боргів та при списанні безнадійної заборгованості, що перевищує резерв сумнівних боргів, і повідомляє.

Порядок коригування фінансового результату на різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень), у тому числі резерву сумнівних боргів, визначено нормами ст. 139 Податкового кодексу України (далі - Кодекс).

Відповідно до положень пп. 139.2.1 п. 139.2 ст. 139 Кодексу 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.

Крім того, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу, понад суму резерву сумнівних боргів.

Ознаки безнадійної заборгованості для цілей застосування положень Кодексу наведено у пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу. Так, у податковому обліку безнадійною заборгованістю є:

- 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;
- г) заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;
- г) 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, яка не перевищує 50 відсотків однієї 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;
- е) прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;

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.

Згідно з пп. **139.2.2** п. 139.2 ст. 139 Кодексу 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.

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затвердженого наказом Міністерства фінансів України (далі - МФУ) від 08.10.99 N 237, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 25.10.99 N 725/4018, величина сумнівних боргів, що визначена на дату балансу на основі класифікації дебіторської заборгованості, становить залишок резерву сумнівних боргів. **Коригування раніше нарахованого резерву сумнівних боргів на чергову дату балансу в бік зменшення відображається у бухгалтерському обліку у кореспонденції з рахунком обліку доходів згідно з Інструкцією, затвердженою наказом МФУ від 30.11.99 N 291.**

Тобто фінансовий результат до оподаткування зменшується лише тоді, коли здійснюється коригування у бік зменшення резерву сумнівних боргів, і на цю суму збільшується фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

У разі списання безнадійної дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів, фінансовий результат до оподаткування, який визначений у фінансовій звітності, не підлягає зменшенню на суму списаної заборгованості.

При цьому, на суму витрат від списання понад суму резерву сумнівних боргів дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, встановленим пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, підлягає збільшенню фінансовий результат до оподаткування.

Водночас, якщо безнадійна дебіторська заборгованість, яка відповідає ознакам, встановленим пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, у разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів списується з активів на інші операційні витрати, то збільшення фінансового результату до оподаткування не здійснюється.

Перехідна безнадійна дебіторська заборгованість.

Якщо створення РСБ під грошову заборгованість (Д-т 944 К-т 38 рах.) відбулось до 01.01.15 р. і в бухгалтерському обліку вже було віднесено на витрати, то списання безнадійної заборгованості в 2015 р. (Д-т 38 К-т 36, 37) не впливає на фінансовий результат 2015 р.

Ті підприємства, які не створювали РСБ, при списанні безнадійної заборгованості в 2015 р. (Д-т 944 К-т 36, 37) включають цю суму до витрат і зменшують фінансовий результат 2015 р. Також в витрати попаде сума списання безнадійної заборгованості **понад суму резерву сумнівних боргів** (Д-т 944 К-т 36, 37).

7. Другие виды налоговых разниц:

ПКУ: 140.4. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

140.4.1. на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших **платників податку** на прибуток підприємств та **у вигляді дивідендів**, які підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку;

Пример отражения в учете получения дивидендов

В феврале 2015 года предприятие получило от юрлица-резидента дивиденды за 2014 год в размере 70 000 грн. Решение о выплате дивидендов было принято в январе 2015 года. (учет у учредителя)

Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма, грн.
	дебет	кредит	
1. Начислена сумма дивидендов (в момент принятия решения об их выплате — январе)	373	731	70000
2. Получены дивиденды	311	373	70000

ПКУ: 140.4. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

...
140.4.2. 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;

140.4.3. 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.

140.5. **Фінансовий результат** податкового (звітного) періоду збільшується:

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

– расчет ограничения по отнесению к налоговым расходам процентов по долговым обязательствам;

20. **Витрати на сплату процентів**, які відповідали вимогам пункту 141.1 статті 141 розділу III цього Кодексу у редакції, що діяла до **1 січня 2015 року**, але не віднесені до складу витрат виробництва (обігу) згідно з положеннями пункту 141.2 статті 141 розділу III цього Кодексу у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, підлягають врахуванню при визначенні фінансового результату до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів з 1 січня 2015 року з урахуванням обмеження, передбаченого пунктом 140.3 статті 140 розділу III цього Кодексу.

[Пункт 20 підрозділу 4 розділу XX викладено у новій редакції згідно із Законом України N 71-VIII від 28.12.2014 р. Зміни діють з 01.01.2015 р.]

ПКУ: 140.1. 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.

140.2. 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 **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 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.

140.3. **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** до повного її погашення з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 140.2 цієї статті.

$$\text{КоригПроц} = \text{Проценти} - (\text{ФінРез} + \text{ФінВитр} + \text{Аморт}) \times 50\%$$

Власний капітал підприємства, відображається у рядку 1495 балансу

Сума боргових зобов'язань підприємства з пов'язаними особами – нерезидентами (включаючи проценти) міститься в рядках 1510, 1515, 1600 та 1610 балансу.

Приклад.

Сума процентів, що її нарахувало підприємство за кредитом від засновника-нерезидента, яка віднесена до витрат у 2015 р. (проведення Д-т **952 К-т 684**), становить 42000 грн. Фінансовий результат до оподаткування за 2015 р. – 5200 грн, фінансові витрати – 54600 грн, амортизаційні відрахування – 4400 грн.

$$\text{КоригПроц} = 42000 - (5200 + 54600 + 4400) \times 50\% = 9900 \text{ грн.}$$

Отже, суму фінрезультату до оподаткування за 2015 р. слід буде збільшити на **9900 грн.**

У майбутніх податкових періодах фінрезультат до оподаткування можна буде поступово **зменшити** на суму 9900 грн., зменшену щорічно на 5%, до повного її погашення з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ПКУ.

Суть цієї норми полягає в «розстроченні» включення до податкових витрат суми процентів, що визначається за вищезазначеною формулою: спочатку вона повністю виключається зі складу витрат, а потім поступово знову включається протягом 20 років.

$\text{ФР за 2016 р. зменшується на суму} = \text{КоригПроз за 2015 р.} \times 0,95 = 9900 \times 0,95 = 9405 \text{ грн.}$

$\text{ФР за 2017 р. зменшується на суму} = (9900 - 9405) \times 0,95 = 470,25 \text{ грн.}$

$\text{ФР за 2018 р. зменшується на суму} = (9900 - 9405 - 470,25) \times 0,95 = 23,5 \text{ грн.}$

...

щодо боргових зобов'язань, що виникли за операціями із пов'язаними особами-нерезидентами

Лист Державної фіскальної служби України
від 5 жовтня 2015 р. N 21052/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо боргових зобов'язань, що виникли за операціями із пов'язаними особами-нерезидентами, і повідомляє.

Щодо використання банком розміру нормативу при обчисленні власного капіталу.

Згідно з п. 140.2 ст. 140 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених у п. 140.1 ст. 140 Кодексу, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж у 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями 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 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 п. 140.3 ст. 140 Кодексу.

Таким чином, враховуючи положення п. 140.2 ст. 140 Кодексу, банки як фінансові установи при обчисленні власного капіталу застосовують норматив "у десять разів".

Щодо включення до переліку боргових зобов'язань суми грошових коштів, розміщених нерезидентом-пов'язаною особою на кореспондентських та інвестиційних рахунках, відкритих у банку.

Відповідно до п. 140.1 ст. 140 Кодексу під борговими зобов'язаннями для цілей цього 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.

Отже, до переліку боргових зобов'язань платника податку на прибуток включаються суми грошових коштів, розміщених нерезидентом-пов'язаною особою на кореспондентських та інвестиційних рахунках, відкритих у банку.

Щодо витрат, які визнаються фінансовими витратами з метою застосування п. 140.2 ст. 140 Кодексу.

Згідно з п. 27 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318 (далі - П(С)БО 16), до фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами, отриманими за облігаціями, випущеними за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати".

Щодо процентів за борговими зобов'язаннями, які збільшують фінансовий результат до оподаткування.

Згідно з положеннями п. 140.2 ст. 140 Кодексу обмеження на врахування процентів у витратах стосуватиметься процентних витрат платника за борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами.

Щодо періоду оподаткування суми щорічного 5 - відсоткового зменшення.

Відповідно до п. 140.3 ст. 140 Кодексу проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного п. 140.2 ст. 140 Кодексу, 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, встановлених п. 140.2 ст. 140 Кодексу.

Таким чином, сума щорічного 5 - відсоткового зменшення залишку процентних витрат, передбачена п. 140.3 ст. 140 Кодексу, не буде враховуватись у зменшення фінансового результату до оподаткування в майбутніх звітних періодах.

Щодо оподаткування податком на прибуток підприємств процентів за борговими зобов'язаннями

Міжрегіональне головне управління ДФС - Центральний офіс з обслуговування великих платників розглянуло лист, за результатами розгляду та в межах своїх повноважень повідомляє наступне.

З набранням чинності Закону України від 28 грудня 2014 року N 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" 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 розділу III Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI, зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ) (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ). Однією з таких різниць є проценти за борговими зобов'язаннями.

Відповідно до п. 140.1 ст. 140 ПКУ 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.

Згідно з п. 140.2 ст. 140 ПКУ для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в п. 140.1 ст. 140 ПКУ, 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 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 та власного капіталу для цілей п. 140.1 ст. 140 визначається як середнє арифметичне значення боргових зобов'язань та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених у п. 140.3 ст. 140.

Пунктом 140.3 ст. 140 ПКУ встановлено, що проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного п. 140.2 ст. 140 ПКУ, 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, встановлених п. 140.2 ст. 140 ПКУ.

Згідно п. 44.2 ст. 44 ПКУ для об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Платники податку, які відповідно до Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі - Закон N 996) застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень цього Кодексу. Такі платники податку при застосуванні положень цього Кодексу, в яких міститься посилання на положення (стандарт) бухгалтерського обліку, застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності.

Згідно з п. 3 р. I Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. N 73 (далі - П(С)БО 1): активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому; власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань; звіт про власний капітал - звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Відповідно до п. 20 підр. 4 розд. XX "Перехідні положення" ПКУ витрати на сплату процентів, які відповідали вимогам п. 141.1 ст. 141 ПКУ у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, але не віднесені до складу витрат виробництва (обігу) згідно з положеннями п. 141.2 ст. 141 ПКУ у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, підлягають врахуванню при визначенні фінансового результату до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів з 1 січня 2015 року з урахуванням обмеження, передбаченого п. 140.3 ст. 140 ПКУ.

Тобто платники податку, які відповідно до п. 140.2 ст. 140 ПКУ збільшили фінансовий результат до оподаткування на відповідну суму, мають право у наступних звітних податкових періодах зменшити фінансовий результат до оподаткування на таку суму, зменшену щорічно на 5 відсотків від цієї суми до повного її погашення. Зменшення має здійснюватись з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ст. 140 ПКУ.

– учет разницы между договорной ценой и обычной ценой реализации и приобретения;

ПКУ: 140.5. Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

140.5.1. на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю **реалізованих** товарів (робіт, послуг) **при здійсненні контрольованих операцій** у випадках, визначених статтею 39 цього Кодексу;

140.5.2. на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 цього Кодексу;

– обмеження при придбанні у неприбыльных организаций и у низконалоговых нерезидентов;

ПКУ: 140.5. Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

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

140.5.4. на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг (крім зазначених у пункті 140.2 та у підпункті 140.5.5 цього пункту та операцій, які визнані контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу), придбаних у:

неприбуткових організацій, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ. У разі якщо сума операцій перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, коригування фінансового результату до оподаткування, визначені цим підпунктом, проводяться на всю суму операцій;

[Абзац другий підпункту 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 викладено у новій редакції згідно із Законом України N 652-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 13.08.2015 р.]

нерезидентів (в тому числі нерезидентів - пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу.

Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до статті 39 цього Кодексу; або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ОБНОВЛЕННОМУ ПЕРЕЧНЮ ГОСУДАРСТВ ДЛЯ СОТРУДНИЧЕСТВА.

Правительство представило обновленный перечень государств (территорий), которые отвечают критериям, установленным пп. 39.2.1.2 НКУ, и одновременно отменил ранее действовавший (утвержден распоряжением КМУ N 449-р от 14.05.2015 г.).

Указанный перечень используется для определения контролируемых операций в рамках трансфертного ценообразования, а необходимость его пересмотра связана с изменениями в законодательстве, действующими с 13 августа 2015 года (даты вступления в силу Закона N 609-VIII от 15.07.2015 г.). С этой даты при определении перечня государств больше не учитывается такой критерий, как не раскрытие в публичном доступе информации о структуре собственности юрлиц.

Из нового перечня исключены такие государства, как Гваделупа, Грузия, Великое Герцогство Люксембург, Республика Мальта, Королевство Марокко, Объединенные Арабские Эмираты, Республика Сингапур, Швейцарская Конфедерация и Ямайка.

Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України

Розпорядження Кабінету Міністрів України
від 14 травня 2015 р. N 449-р

1. Відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України затвердити перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, згідно з додатком.

2. Визнати таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2013 р. N 1042 "Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні" (Офіційний вісник України, 2014 р., N 4, ст. 116).

Прем'єр-міністр України

А. Яценюк

Додаток
до розпорядження Кабінету Міністрів України
від 14 травня 2015 р. N 449-р

ПЕРЕЛІК
 ДЕРЖАВ (ТЕРИТОРІЙ), ЯКІ ВІДПОВІДАЮТЬ КРИТЕРІЯМ, УСТАНОВЛЕНИМ
 ПІДПУНКТОМ 39.2.1.2 ПІДПУНКТУ 39.2.1 ПУНКТУ 39.2 СТАТТІ 39
 ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

<ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Австрійська Республіка до 01.08.15</u> 2. Ангілья 3. Князівство Андорра 4. Антигуа і Барбуда 5. Аруба 6. Співдружність Багамських Островів 7. Барбадос 8. Королівство Бахрейн 9. Беліз 10. Бермудські Острови 11. Республіка Болгарія 12. Боснія і Герцеговина 13. Британські Віргінські Острови 14. Бруней-Даруссалам 15. Республіка Вануату 16. Віргінські острови Сполучених Штатів Америки 17. <u>Гваделупа до 16.09.15</u> 18. Гернси 19. Гібралтар 20. Особливий адміністративний район Китаю Гонконг 21. Гренада 22. <u>Грузія до 16.09.15</u> 23. Джерсі 24. Ірландія 25. Автономне співтовариство Канарські острови Королівства Іспанія 26. Республіка Кабо-Верде 27. Кайманові Острови 28. Держава Катар 29. Киргизька Республіка 30. Республіка Кіпр 31. Автономний край Косово і Метохія Республіки Сербія 32. Кюрасао 33. Королівство Лесото 34. Республіка Ліберія 35. <u>Ліванська Республіка до 16.09.15</u> 36. Князівство Ліхтенштейн 37. <u>Велике Герцогство Люксембург до 16.09.15</u> 38. Особливий адміністративний район Китаю Макао 	<ol style="list-style-type: none"> 39. Колишня Югославська Республіка Македонія 40. Федеративна територія Лабуан Малайзії 41. Мальдівська Республіка 42. <u>Республіка Мальта до 16.09.15</u> 43. <u>Королівство Марокко до 16.09.15</u> 44. Мартініка 45. Республіка Маршаллові Острови 46. Федеративні Штати Мікронезії 47. Республіка Молдова 48. Монтсеррат 49. Республіка Науру 50. Ніуе 51. <u>Об'єднані Арабські Емірати до 16.09.15</u> 52. Султанат Оман 53. Острів Мен 54. Острови Кука 55. Острови Теркс і Кайкос 56. Республіка Палау 57. Республіка Панама 58. Республіка Парагвай 59. Співдружність Північних Маріанських Островів 60. Автономний регіон Мадейра Португальської Республіки 61. Республіка Сан-Маріно 62. Демократична Республіка Сан-Томе і Прінсіпі 63. Республіка Сейшельські Острови 64. Сент-Вінсент і Гренадіни 65. Сент-Кітс і Невіс 66. Сент-Люсія 67. Республіка Сінгапур 68. Сінт-Мартен (Нідерландська частина) 69. Республіка Судан 70. Демократична Республіка Тимор-Лешті 71. Туркменістан 72. Республіка Узбекистан 73. Французька Гвіана 74. Чорногорія 75. <u>Швейцарська Конфедерація до 16.09.15</u> 76. <u>Ямайка до 16.09.15</u>
---	--

Приклад 1 Платник податку на прибуток, який за вимогами п.п. 134.1.1 ПКУ зобов'язаний здійснювати коригування фінрезультату, придбав у червні 2015 р. товар на суму 20 тис. у. о. (операція в іноземній валюті під час первісного визнання становить 430 тис. грн) в іноземного постачальника, зареєстрованого в Республіці Болгарія. Нерезидент відповідно до Переліку №449-р зареєстрований у державі, яка відповідає критеріям, установленим п.п. 39.2.1.2 ПКУ.

Відображення у декларації з прибутку можливе за двома варіантами:

1) варіант — у межах реалізованого товару¹: до кінця року реалізовано половину придбаного товару, відповідно фінрезультат для оподаткування податком на прибуток збільшується на $(430 \text{ тис. грн} : 50) \times 30\% = 64500 \text{ грн}$, у межах реалізованого товару;

¹ Необхідно дочекатися позиції податкових органів з цього питання.

2) варіант — у межах придбаного товару: до кінця року реалізовано половину придбаного товару, але фінрезультат для оподаткування податком на прибуток збільшується на 430 тис. грн x 30% = 129000 грн.

Приклад 2 Платник податку на прибуток, який за вимогами пп. 134.1.1 ПКУ зобов'язаний здійснювати коригування фінрезультату, придбав у червні 2015 р. товар на суму 20 тис. у. о. в іноземного постачальника. Проте операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що буде обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, які подаються відповідно до ст. 39 ПКУ.

У цьому випадку відповідно до абз. 4 п.п. 140.5.4 НКУ збільшувати фінрезультат не потрібно.

– приобретение роялти у нерезидентов;

ПКУ: 140.5. Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

...
140.5.5. **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...

Вимоги цього підпункту **можуть не застосовуватися** платником податку, якщо: операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до статті 39 цього Кодексу; або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту;

140.5.6. **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 (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення")...

Вимоги цього підпункту **можуть не застосовуватися** платником податку, якщо: операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до статті 39 цього Кодексу; або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту;

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

- 1) нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у підпункті 39.2.1.2 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу;
- 2) нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам;
- 3) 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;

- 4) нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;
- 5) особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються в порядку, встановленому розділом IV цього Кодексу;
- 6) 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.

Вимоги цього підпункту **можуть не застосовуватися** платником податку, якщо: операція є контрольованою та сума роялті відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до статті 39 цього Кодексу;

або операція не є контрольованою та сума роялті підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту;

Питання 20.07.15: В яких випадках платник податку може не застосовувати вимоги пп. 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 ПКУ щодо збільшення фінансового результату податкового (звітного) періоду на суму витрат по нарахуванню роялті та яка документація потрібна для підтвердження такої суми?

Відповідь: Підпунктом 140.5.7 ...

Вимоги щодо пп. 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 ПКУ можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

- операція є контрольованою та сума роялті відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до ст. 39 ПКУ;

або

- операція не є контрольованою та сума роялті підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 ПКУ, але без подання звіту.

Відповідно до пп. 39.4.3 п. 39.4 ст. 39 ПКУ платники податків, що здійснюють контрольовані операції, **повинні вести та зберігати документацію** щодо трансфертного ціноутворення.

Згідно з пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 ПКУ документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений в довільній формі) повинна містити таку інформацію:

а) дані про пов'язаних осіб, а саме:

контрагента (контрагентів) контрольованої операції;

осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами платника податків у розмірі 20 і більше відсотків.

Дані повинні бути такими, що дають змогу ідентифікувати таких пов'язаних осіб (включаючи найменування держав (територій), податковими резидентами яких є такі особи);

б) загальний опис діяльності групи (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційну структуру групи, опис господарської діяльності групи, політику трансфертного ціноутворення;

в) опис операції, умови її здійснення (ціна, строки та інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів);

г) опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги);

г) умови та строки здійснення розрахунків за операцією;

д) чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни;

е) відомості про функції пов'язаних осіб, що є сторонами контрольованої операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції (функціональний аналіз та аналіз ризиків);

є) економічний аналіз (включаючи методи, які застосовано для визначення умов контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відповідного методу; суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності) стосовно контрольованої операції з описом підходу до вибору зіставних операцій, джерела інформації, застосовані для визначення умов контрольованої операції);

ж) результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов операцій відповідно до пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 ПКУ;

з) відомості про проведене платником податку самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку відповідно до підпунктів 39.5.4 і 39.5.5 п. 39.5 ст. 39 ПКУ (у разі його проведення).

Про платіж за використання комп'ютерної програми

Лист Державної фіскальної служби України

від 18 серпня 2015 р. №30644/7/99-99-19-02-02-17

...Відповідно до п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу у редакції, що набула чинності з 01.01.2015, **роялті** – це будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організацій мовлення, інших аудіовізуальних творів, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Не вважаються роялті платежі, отримані:

як винагорода за використання комп'ютерної програми, якщо умови використання обмежені функціональним призначенням такої програми та її відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (**використання «кінцевим споживачем»**);

за придбання примірників (копій, екземплярів) об'єктів інтелектуальної власності, які втілені в електронній формі, для використання за своїм функціональним призначенням для кінцевого споживання;

за придбання речей (у тому числі носіїв інформації), в яких втілені або на яких містяться об'єкти права інтелектуальної власності, визначені в абзаці першому цього підпункту, у користування, володіння та/або розпорядження особи.

Також **не вважаються роялті** платежі, отримані за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності надають право особі, яка отримує такі **права продати** або здійснити відчуження в інший спосіб права інтелектуальної власності **або оприлюднити** (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України.

... Відповідно до ст. 435 ЦКУ первинним **суб'єктом авторського права** є автор твору. За відсутності доказів іншого автором твору вважається фізична особа, зазначена звичайним способом як автор на оригіналі або примірнику твору (презумпція авторства). Суб'єктами авторського права є також інші фізичні та юридичні особи, які набули прав на твори відповідно до договору або закону.

Об'єктами авторського права є твори, зокрема, комп'ютерні програми. Комп'ютерні програми охороняються як літературні твори (п.п. 2 п. 1 та п. 4 ст. 433 ЦКУ).

Автору твору належать особисті немайнові права (ст. 423 та ст. 438 ЦКУ) та майнові права інтелектуальної власності (ст. 440 ЦКУ).

Статтею 1107 ЦКУ визначені **види договорів щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності**, які передбачають використання об'єкта права інтелектуальної власності, до яких, зокрема, належать ліцензія або ліцензійний договір.

Таким чином, права на використання об'єкта права інтелектуальної власності можуть передаватись за ліцензією або ліцензійним договором.

Відповідно до ст. 1108 ЦКУ особа, яка має виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензіар), може надати іншій особі (ліцензіату) письмове повноваження, яке надає їй право на використання цього об'єкта в певній обмеженій сфері (ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності).

Ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності **може бути** виключною, одиничною, невиключною, а також іншого виду, що не суперечить закону (п. 3 ст. 1108 ЦКУ).

Виключна ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері.

Одинична ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість видачі ліцензіаром іншим особам ліцензій на використання об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, але не виключає можливості використання ліцензіаром цього об'єкта у зазначеній сфері.

Невиключна ліцензія не виключає можливості використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері.

Пунктом 9 ст. 1109 ЦКУ передбачено, що умови ліцензійного договору, які суперечать положенням ЦКУ, є нікчемними.

Враховуючи зазначене, **висновок чи підпадає** з метою оподаткування той чи інший платіж за використання комп'ютерної програми під визначення **роялті**, може бути зроблений **на підставі аналізу умов договору**, а саме: чи обмежені умови використання такої програми за її функціональним призначенням та чи передбачають умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності права щодо продажу, оприлюднення окремих видів об'єктів права інтелектуальної власності.

Крім того, для цілей оподаткування слід враховувати фактичне використання придбаної комп'ютерної програми: за функціональним призначенням чи з іншою метою (для розробки на її базі інших програм, продажу іншому споживачу).

Так, якщо ж винагорода сплачується за користування копією комп'ютерної програми кінцевим користувачем за функціональним призначенням, то така винагорода не є роялті для цілей оподаткування.

***Питання 1:** Чи підпадає під визначення роялті платіж за програмне забезпечення для використання у власній господарській діяльності за функціональним призначенням з умовою обмеженого відтворення чи встановлення на робочі місця в обмеженій кількості копій?*

Відповідь: У цьому випадку платіж за використання програмного забезпечення не визначається як роялті, оскільки використання комп'ютерної програми обмежено функціональним призначенням такої програми та її відтворення обмежене кількістю копій для такого використання (використання «кінцевим споживачем»).

***Питання 2:** Чи підпадає під визначення роялті платіж за програмне забезпечення, якщо згідно з ліцензійною угодою підприємству (покупцю) власник авторських прав (продавець) надав невиключне майнове право розмноження і розповсюдження примірників програмного забезпечення на певній території та протягом певного строку?*

Відповідь: Оскільки отримання права користування об'єктом інтелектуальної власності (програмним забезпеченням) не передбачає передачі права інтелектуальної власності (авторського права) на цей об'єкт інтелектуальної власності (програмне забезпечення), то у цьому випадку передається право на використання твору (п.п. 1 п. 1 ст. 440 ЦКУ), зокрема розмножувати і розповсюджувати програмне забезпечення.

Враховуючи те, що платнику надано право розмножувати і розповсюджувати програмне забезпечення, то такий платник не виступає кінцевим споживачем за функціональним призначенням такої програмної продукції, і платіж за її використання згідно з ліцензійною угодою підпадає під визначення роялті.

***Питання 3:** Чи підпадає під визначення роялті платіж за надання права на використання бази даних за її функціональним призначенням відповідно до ліцензійного договору?*

Відповідь: Згідно зі ст.1 Закону №3792 базою даних є сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі електронній, підбір і розташування складових частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів.

Розмежування баз даних і комп'ютерних програм як об'єктів авторського права підтверджено статтями 420 і 433 ЦКУ, ст. 8 Закону №3792, а також підтверджується назвою Закону № 1587, які визначають перелік об'єктів авторського права.

Відмінність комп'ютерних програм і баз даних обумовлюється також тим, що на ці об'єкти поширюються різні за своєю суттю режими правової охорони в межах авторського права.

На відміну від комп'ютерної програми база даних у більшості випадків – це складений твір, який може включати як охороноздатні елементи (наприклад, авторські статті, коментарі, пошукову програму, які охороняються окремо як твори), так і не охороноздатні елементи (наприклад, нормативно-правові акти, новини). При цьому визначальною ознакою, на підставі якої надається правова охорона базі даних як окремому об'єкту авторського права, є у творчий підбір і організація даних у базі даних, їх систематизація за конкретними критеріями.

Тобто існує відмінність між даними об'єктами авторського права – комп'ютерною програмою та базою даних.

Таким чином, норми абз. третього п. 14.1.225 Кодексу не застосовуються до платежів за надання прав на використання баз даних кінцевим споживачам на підставі ліцензійного договору.

Питання 4: Чи підпадає під визначення роялті платіж за програмне забезпечення (примірник), придбане через Інтернет для використання у власній господарській діяльності?

Відповідь: Платіж за програмне забезпечення (примірник), придбане для використання за функціональним призначенням, тобто для кінцевого споживання, незалежно у який спосіб воно було придбане (на матеріальних носіях чи в електронному вигляді через мережу Інтернет), не підпадає під визначення роялті.

Питання 5: Чи підпадає під визначення роялті платіж за придбані виключні майнові права на комп'ютерну програму?

Відповідь: Відповідно до вимог ст.1 Закону України «Про авторське право і суміжні права» виключним правом вважається майнове право особи, яка має щодо твору, виконання, постановки, передачі організації мовлення, фонограми чи відеограми авторське право і (або) суміжні права, на використання цих об'єктів авторського права і (або) суміжних прав лише нею і на видачу лише цією особою дозволу чи заборону їх використання іншим особам у межах строку, встановленого Законом.

Тобто, відбувається передача виключних прав на той або інший об'єкт інтелектуальної власності з правом подальшого відчуження таких прав будь-яким способом, так само як і публікація/обнародування об'єкта.

Враховуючи вимоги п.п. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу і те, що у цьому разі умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності надають право особі, яка отримує такі права, продати або здійснити відчуження в інший спосіб права інтелектуальної власності, платіж за придбані виключні майнові права на комп'ютерну програму не підпадає під визначення роялті.

Питання 6: Якщо визначення у Кодексі терміна «роялті» не співпадає з визначенням у міжнародному договорі про уникнення подвійного оподаткування, яке саме визначення застосовується при оподаткуванні доходів нерезидента відповідно до п.141.4 ст.141 Кодексу?

Відповідь: Відповідно до п. 3.2 ст. 3 Кодексу, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

При цьому, оскільки міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування мають пріоритет над положеннями Кодексу та містять власні визначення понять та положень, то для визначення поняття роялті застосовуються положення такого міжнародного договору.

Питання 7: Якщо підприємство здійснює платежі, які згідно з правилами бухгалтерського обліку визнаються роялті і відповідно відносяться на витрати у періоді їх виникнення, а для цілей оподаткування податком на прибуток такі платежі не визнаються роялті, то чи повинне підприємство коригувати фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток на різниці, встановлені п.п. 140.5.5-140.5.7 п.140.5 ст. 140 Кодексу?

Відповідь: Ні, не повинне.

Питання 8: Як оподатковуються ПДВ операції з постачання примірників об'єктів інтелектуальної власності, зокрема комп'ютерних програм?

Відповідь: Якщо згідно з умовами ліцензійного договору передбачено надання ліцензіату права на використання програмного забезпечення без можливості продажу такого програмного забезпечення або здійснення відчуження в інший спосіб та/або умови використання не обмежені функціональним призначенням програмного забезпечення і його відтворення не обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання «кінцевим споживачем»), то отримання ліцензіаром платежу від ліцензіата як винагороди за надання вказаного права для цілей оподаткування податком на додану вартість визначається як роялті та відповідно така операція не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість відповідно до п.п. 196.1.6 п. 196.1 ст. 196 Кодексу.

Якщо згідно з умовами ліцензійного договору передбачено надання ліцензіату права на використання програмного забезпечення з можливістю продажу такого програмного забезпечення або здійснення відчуження в інший спосіб та/або умови використання обмежені функціональним призначенням такого програмного забезпечення і його відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання «кінцевим споживачем»), то отримання ліцензіаром платежу від ліцензіата як винагороди за надання вказаного права не буде вважатися роялті та відповідно на таку операцію поширюватиметься режим звільнення від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 26¹ підрозділу 2 розділу XX Кодексу.

Голова

Р.М. Насіров

ЩОДО ВИПЛАТИ ВИНАГОРОДИ ЗА ВИКОРИСТАННЯ АБО НАДАННЯ ПРАВА НА ВИКОРИСТАННЯ БАЗИ ДАНИХ ТА ТОРГОВЕЛЬНОЇ МАРКИ

<...>

Відповідно до ст. 493 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) торговельною маркою може бути будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами. Такими позначеннями можуть бути, зокрема, слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів.

Набуття права інтелектуальної власності на торговельну марку засвідчується свідоцтвом. Умови та порядок видачі свідоцтва встановлюються законом (п. 1 ст. 494 ЦКУ).

Набуття права інтелектуальної власності на торговельну марку, яка має міжнародну реєстрацію або визнана в установленому законом порядку добре відомою, не вимагає засвідчення свідоцтвом (п. 3 ст. 494 ЦКУ).

Відповідно до пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, що набув чинності з 01.01.15 р. (далі - Кодекс), роялті - це будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, а саме на будь-які літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, передачі (програми) організації мовлення, інших аудіовізуальних творів, будь-які права, які охороняються патентом, будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги), права інтелектуальної власності на дизайн, секретне креслення, модель, формулу, процес, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Таким чином, будь-який платіж, отриманий як винагорода за торговельну марку, яка має міжнародну реєстрацію, вважається роялті. Будь-який платіж, отриманий як винагорода за торговельну марку, яка визнана в установленому законом порядку добре відомою, але не здійснена реєстрація відповідно до вітчизняного чи міжнародного законодавства, не вважається роялті з ціллю застосування положень податкового законодавства. У випадку скасування вимоги щодо реєстрації торговельної марки з метою визначення плати за її використання (роялті) необхідно встановити чіткий порядок визнання торговельної марки добре відомою.

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про авторське право і суміжні права" (далі - Закон N 3792) база даних (компіляція даних) - це сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі електронній, підбір і розташування складових частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів.

Розмежування баз даних і комп'ютерних програм як об'єктів авторського права підтверджено статтями 420 і 433 ЦКУ, ст. 8 Закону N 3792, а також Законом України "Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних", які визначають перелік об'єктів авторського права.

Відмінність комп'ютерних програм і баз даних обумовлюється також тим, що на ці об'єкти поширюються різні за своєю суттю режими правової охорони в межах авторського права.

На відміну від комп'ютерної програми база даних в більшості випадків - це складений твір, який може включати як охороноздатні елементи (наприклад, авторські статті, коментарі, пошукову програму, які охороняються окремо як твори), так і неохороноздатні елементи (наприклад, нормативно-правові акти, новини). При цьому визначальна ознака, на підставі якої надається правова охорона базі даних як окремому об'єкту авторського права, полягає у творчому підборі і організації даних в базі даних, їх систематизації за конкретними критеріями.

Таким чином, існує відмінність між даними об'єктами авторського права - комп'ютерною програмою та базою даних.

Отже, будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання бази даних (компіляцію даних), вважається роялті, якщо така база даних є окремим об'єктом авторського права.

<...>

Голова

Р. Насіров

щодо обкладення пдв операцій з надання нерезидентом доступу до інформаційного продукту на веб-сайті

Державна фіскальна служба України розглянула звернення <...> щодо практичного застосування окремих норм Податкового кодексу України (далі - ПКУ) при визначенні порядку оподаткування податком на додану вартість операцій з надання постачальником - нерезидентом доступу до інформаційного продукту на веб-сайті через мережу Інтернет та повідомляє.

Відповідно до підпункту "б" пункту 185.1 статті 185 ПКУ об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 ПКУ розташоване на митній території України:

Підпунктом "д" пункту 186.3 статті 186 ПКУ визначено, що місцем постачання телекомунікаційних послуг, а саме: послуг, пов'язаних з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень та звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж, вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або, у разі відсутності такого місця, місце постійного чи переважного його проживання.

Згідно з пунктом 2 Порядку підключення до глобальних мереж передачі даних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 квітня 2002 року N 522, глобальні мережі передачі даних - це іноземні та міжнародні мережі передачі даних, у тому числі мережа Інтернет.

При цьому дані - це інформація в електронному вигляді, яка створюється, зберігається та передається з використанням глобальних мереж.

Відповідно до пункту 1.3 розділу 1 Порядку інформаційного наповнення та технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади, затвердженого наказом Державного комітету інформаційної політики, телебачення і радіомовлення України, Державного комітету зв'язку та інформатизації України від 25.11.02 р. N 327/225, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 29.12.02 р. за N 1021/7309, веб-сайт - це сукупність програмних та апаратних засобів з унікальною адресою у мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта і забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет.

Згідно зі статтею 1 Закону України від 4 лютого 1998 року N 74/98-ВР "Про Національну програму інформатизації" інформаційний ресурс - це сукупність документів в інформаційних системах (бібліотеках, архівах, банках даних тощо), а інформаційний продукт (продукція) - це документована інформація, яка підготовлена і призначена для задоволення потреб користувачів.

Отже, надання доступу до глобальних інформаційних мереж передбачає надання доступу до інформаційних ресурсів та продуктів, які знаходяться на веб-сайтах, через іноземні та міжнародні мережі передачі даних, у тому числі мережу Інтернет.

Таким чином, при визначенні місця постачання послуги з надання доступу до інформаційних продуктів, які знаходяться на веб-сайтах, через мережу Інтернет, слід застосовувати положення підпункту "д" пункту 186.3 статті 186 ПКУ.

Разом з цим повідомляємо, що при отриманні від нерезидента послуг з надання доступу до інформаційних продуктів, які знаходяться на веб-сайтах, через мережу Інтернет, резидент - отримувач таких послуг відповідно до пункту 180.2 статті 180 ПКУ є відповідальною особою за нарахування та сплату податку на додану вартість до бюджету.

В. о. Голови

М. Мокляк

щодо визнання платежу за використання торговельної марки роялті

Лист Державної фіскальної служби України
від 28 жовтня 2015 р. N 22800/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула листи щодо визнання платежу за використання торговельної марки роялті і повідомляє.

Відповідно до ст. 493 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) торговельною маркою може бути будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами. Такими позначеннями можуть бути, зокрема, слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів.

Набуття права інтелектуальної власності на торговельну марку засвідчується свідоцтвом. Умови та порядок видачі свідоцтва встановлюються законом (п. 1 ст. 494 ЦКУ).

Набуття права інтелектуальної власності на торговельну марку, яка має міжнародну реєстрацію або визнана в установленому законом порядку добре відомою, не вимагає засвідчення свідоцтвом (п. 3 ст. 494 ЦКУ).

Ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності може бути виключною, одиничною, невиключною, а також іншого виду, що не суперечить закону (п. 3 ст. 1108 ЦКУ).

Невиключна ліцензія не виключає можливості використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері.

Відповідно до пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України з урахуванням внесених до нього змін, що набули чинності з 01.01.2015 (далі - Кодекс), роялті - це будь-який платіж, отриманий як винагорода за

використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, в т. ч. будь-які зареєстровані торговельні марки (знаки на товари і послуги).

Не вважаються роялті платежі, отримані за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності надають право особі, яка отримує такі права продати або здійснити відчуження в інший спосіб права інтелектуальної власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України (ост. абз. пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Таким чином, платіж, що сплачується нерезиденту згідно з ліцензійним договором (невиключною ліцензією) за використання зареєстрованого знака для товарів та послуг з ціллю застосування положень Кодексу вважається роялті, незалежно від способу його передачі (на матеріальних носіях чи в електронному вигляді через мережу Інтернет).

Щодо оподаткування роялті при виплаті нерезиденту.

Доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними п. 141.4 ст. 141 Кодексу.

Для цілей п. 141.4 ст. 141 Кодексу під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються, зокрема, роялті (абзац "в" пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу).

Відповідно до пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Кодексу, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 п. 141.4 ст. 141 Кодексу) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України (п. 103.1 ст. 103 Кодексу).

Відповідно до положень пунктів 1 і 2 ст. 12 Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження ухилень від сплати податків (далі - Угода), яка набрала чинності 03.08.99, доходи від авторських прав і ліцензій (роялті), які виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій другій Державі. Однак ці доходи можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають і відповідно до законодавства цієї Держави, але податок, що сплачується, не може перевищувати 10 відсотків загальної суми доходів.

Пунктом 3 ст. 12 Угоди визначається, що "доходи від авторських прав і ліцензій (роялті)" - це платежі будь-якого виду, що одержані як винагорода за користування або за надання права використання авторських прав на будь-який твір літератури, мистецтва і науки (включаючи кінофільми, будь-які фільми і півки, які використовуються для радіомовлення або телебачення), будь-якого патенту, товарного знаку, креслення або моделі, схеми, таємної формули або процесу, або за інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду.

Це означає, що положення п. 3 ст. 12 Угоди дозволяють платнику податку, який прийняв рішення застосовувати правила Угоди, під час виплати доходу резиденту Російської Федерації застосувати ставку податку на репатріацію у розмірі, що не перевищує 10 відсотків суми виплати роялті, за умови дотримання вимог ст. 103 Кодексу.

Так, відповідно до положень п. 103.2 ст. 103 Кодексу особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України.

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пунктами 103.5 і 103.6 ст. 103 Кодексу, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України (далі - довідка), а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ст. 103 Кодексу).

Крім того, зазначаємо, що визначення платежів за використання або за надання права на використання торговельні марки (знаки на товари і послуги) (пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Кодексу) співпадають з визначенням таких платежів за Угодою (п. 3 ст. 12 Угоди).

щодо коригування фінансового результату при виплаті роялті

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо коригування фінансового результату при виплаті роялті і повідомляє.

Термін "роялті" визначений в пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - Кодекс), відповідно до положень якого не вважаються роялті платежі, отримані:

як винагорода за використання комп'ютерної програми, якщо умови використання обмежені функціональним призначенням такої програми та її відтворення обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання (використання "кінцевим споживачем");

за придбання примірників (копій, екземплярів) об'єктів інтелектуальної власності, які втілені в електронній формі, для використання за своїм функціональним призначенням для кінцевого споживання;

за придбання речей (у тому числі носіїв інформації), в яких втілені або на яких містяться об'єкти права інтелектуальної власності, визначені в абзаці першому цього підпункту, у користування, володіння та/або розпорядження особи.

Також не вважаються роялті платежі, отримані за передачу прав на об'єкти права інтелектуальної власності, якщо умови передачі прав на об'єкт права інтелектуальної власності надають право особі, яка отримує такі права продати або здійснити відчуження в інший спосіб права інтелектуальної власності або оприлюднити (розголосити) секретні креслення, моделі, формули, процеси, права інтелектуальної власності на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау), за винятком випадків, коли таке оприлюднення (розголошення) є обов'язковим згідно із законодавством України.

Згідно з п. 4 П(С)БО 15 "Дохід", затвердженого наказом Мініфіну від 29.11.99 N 290, роялті - це будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Таким чином, податкова кваліфікація платежів за операціями з програмним забезпеченням має відмінності з бухгалтерським обліком.

Відповідно до п. 5.2 ст. 5 Кодексу у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу.

Починаючи з 1 січня 2015 року змінено порядок формування об'єкта оподаткування податку на прибуток.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу у редакції, чинній з 1 січня 2015 року, 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 розділу III Кодексу.

Відповідно до підпунктів 140.5.5, 140.5.6 та 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму витрат із нарахування 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;

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 (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють 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;

у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:

1) нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), зазначених у пп. 39.2.1.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу;

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

3) 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;

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

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

б) юридичної особи, яка відповідно до цього Кодексу звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж встановлена в п. 136.1 ст. 136 Кодексу.

Вимоги цих підпунктів можуть не застосовуватися платником податку, якщо:

операція є контрольованою та сума таких витрат (роялті) відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подаються відповідно до ст. 39 Кодексу;

або операція не є контрольованою та сума таких витрат (роялті) підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, встановленої ст. 39 Кодексу, але без подання звіту.

Таким чином, якщо підприємство здійснює платежі, які згідно з правилами бухгалтерського обліку визнаються роялті і відповідно включаються до складу витрат, а для цілей оподаткування податком на прибуток такі платежі не вважаються роялті, то підприємство не формує різниці для коригування фінансового результату до оподаткування податком на прибуток відповідно до пп. 140.5.5 - 140.5.7 п. 140.5 ст. 140 Кодексу.

Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується:

140.5.8. 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;

140.5.9. на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.

[Підпункт 140.5.9 пункту 140.5 статті 140 викладено у новій редакції згідно із Законом України N 652-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 13.08.2015 р.]

Додатково див. абзац другий пункту 33 підрозділу 4 розділу XX цього Кодексу

Тимчасово, на період проведення антитерористичної операції, коригування, встановлені підпунктом 140.5.9 пункту 140.5 статті 140 цього Кодексу, не проводяться, починаючи з 1 січня 2015 року, щодо сум коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції.

[Пункт 33 підрозділу 4 розділу XX доповнено абзацом другим згідно із Законом України N 652-VIII від 17.07.2015 р. Зміни діють з 13.08.2015 р.]

щодо оподаткування операцій з надання благодійної (гуманітарної) допомоги у вигляді заправки паливом автотранспорту неприбуткових організацій

Лист Державної фіскальної служби України
від 23 жовтня 2015 р. N 22308/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо оподаткування операцій з надання благодійної (гуманітарної) допомоги у вигляді заправки паливом автотранспорту неприбуткових організацій і повідомляє.

Здійснення благодійної діяльності на території України регулюється Законом України від 05 липня 2012 року N 5073-VI "Про благодійну діяльність та благодійні організації" (далі - Закон N 5073). Згідно зі ст. 1 Закону N 5073 благодійна діяльність - це добровільна особиста та/або майнова допомога, що не передбачає одержання благодійником прибутку.

Згідно з положеннями п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України (з урахуванням змін, унесених Законом України від 17 липня 2015 року N 652-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій") (далі - ПКУ), органам державної влади надано право на отримання

статусу неприбуткової організації з відповідним внесенням до реєстру неприбуткових організацій та звільненням від оподаткування їх діяльності.

Щодо відображення в податковому обліку операцій з надання благодійної допомоги платниками податку на прибуток

Підпунктом 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ встановлено, що об'єктом оподаткування є прибуток, 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 розділу III Кодексу.

Згідно з пп. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 ПКУ фінансовий результат звітного періоду збільшується на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним п. 133.4 ст. 133 ПКУ, у розмірі, що перевищує 4 відс. оподатковуваного прибутку попереднього звітного року.

Отже, в бухгалтерському обліку вартість благодійної допомоги, надана неприбутковій організації, відображається відповідно до положень бухгалтерського обліку у складі витрат в періоді їх понесення, але при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток бухгалтерський фінансовий результат підлягає коригуванню на суму допомоги, яка перевищує 4 відс. оподатковуваного прибутку попереднього звітного року. Якщо в минулому році податкового прибутку не було, бухгалтерський фінансовий результат необхідно відкоригувати на всю вартість благодійної допомоги.

Водночас зазначаємо, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (п. 2 ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні").

При цьому згідно з п. 33 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ тимчасово, на період проведення антитерористичної операції, коригування, встановлені пп. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 ПКУ, не проводяться, починаючи з 1 січня 2015 року, щодо сум коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції"

Відповідно до пп. 14.1.212 п. 14.1 ст. 14 ПКУ реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів - це продаж пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, товарів, зазначених у пп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПКУ (нафтопродукти, скраплений газ, речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, а також паливо моторне альтернативне), безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування.

Щодо оподаткування акцизним податком з роздрібного продажу операцій з реалізації нафтопродуктів

Платником податку є особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів (пп. 212.1.11 п. 212.1 ст. 212 ПКУ).

Об'єктом оподаткування акцизним податком є, зокрема, операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів (пп. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ).

Відповідно до ДСТУ 4303:2004 "Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять" роздрібна торгівля - це вид економічної діяльності в сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачеві та надавання йому торговельних послуг.

Згідно з Правилами роздрібною торгівлі нафтопродуктами, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 20 грудня 1997 року N 1442 (далі - Правила N 1442), роздрібний продаж нафтопродуктів здійснюється через мережу АЗС, що призначені для відпуску кінцевим споживачам нафтопродуктів (п. 2 Правил N 1442 та ДСТУ 4303:2004 "Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять").

Відповідно до Правил N 1442 розрахунки за продані нафтопродукти здійснюються готівкою та/або у безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, талонів, відомостей на відпуск нафтопродуктів тощо) у встановленому законодавством порядку.

Таким чином, податкові зобов'язання зі сплати 5-відсоткового акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів виникають у особи, яка безпосередньо здійснює відпуск нафтопродуктів з колонок через мережу заправок комплексів (АЗС) безпосередньо споживачам, незалежно від умов продажу нафтопродуктів та форми розрахунків (готівкова, безготівкова), під час здійснення розрахункових операцій.

Оскільки у зверненні платника відсутні фактичні обставини, а саме не зазначено, яким чином надається благодійна допомога у вигляді заправки паливом транспорту державних органів та органів місцевого самоврядування, зокрема шкільних автобусів, пожежних машин та автомобілів МВС, неможливо дати однозначну відповідь на запитання платника.

Отже, для однозначної відповіді щодо оподаткування акцизним податком з роздрібного продажу операцій благодійної допомоги у вигляді заправки паливом просимо надати більш детальну інформацію про здійснення вказаної операції.

– різниці по операціям с цінними бумагами.

ПКУ: 141.2. Різниця щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю

141.2.1. Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, **що перевищує суму раніше проведеної дооцінки** таких активів.

141.2.2. Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

141.2.3. Платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

141.2.4. Якщо за результатами звітного періоду **отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів** (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), **сума такого від'ємного значення** загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий **результат від операцій з продажу** або іншого відчуження **цінних паперів наступних податкових (звітних) періодів**, що настають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату.

141.2.5. Якщо за результатами звітного періоду платником податку **отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів** (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій, з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах), **сума позитивного** загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує **фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податку.**

141.2.6. Положення цього пункту не поширюються на:

1) операції платників податку з розміщення, погашення, викупу та наступного продажу, конвертації цінних паперів власного випуску, а також векселедавців, заставодавців та інших осіб, що видали неемісійний цінний папір, під час видачі та погашення таких цінних паперів;

2) операції РЕПО, операції з врахування векселів, інші операції з цінними паперами, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку визнаються кредитними;

3) операції з деривативами.

Приклад 1 Отримання від'ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами. Підприємство придбало облігації на суму 10000 грн. Комісія, сплачена торговцю, становить 250 грн. На наступну дату балансу підприємство дооцінило облігації на суму 1100 грн. Ще через квартал, знову на дату балансу, уцінило облігації на суму 1360 грн. У наступному кварталі продало облігації за 9800 грн. Відображення в обліку операції за умовами прикладу показано в таблиці 1.

Таблиця 1

Коригування від'ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами до прикладу 1

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Коригування фінрезультату до оподаткування	
	Д-т	К-т		Збільшення	Зменшення
Придбання облігацій	352	685	10000	—	—
Комісію торговця віднесено на собівартість облігацій	352	685	250	—	—
Оплачено облігації та комісію торговця	685	311	10250	—	—
Дооцінка облігацій	352	746	1100	—	—
Уцінка облігацій	977	352	1360	—	—
Продаж облігацій — передання їх покупцю	685	741	9800	—	—
Списання собівартості облігацій: 10250 + 1100 - 1360 = 9990 грн	971	352	9990	—	—
Отримано оплату від покупця	311	685	9800	—	—
Визначення фінансового результату від операцій з облігаціями: дооцінка, уцінка та продаж	746	792	1100	—	—
	792	977	1360	260*	—
	741	792	9800	—	—
	792	971	9990	190**	—

* Збільшення фінрезультату на суму уцінки, що перевищує суму дооцінки: 1360 грн - 1100 = 260 грн.
** Збільшення фінрезультату на суму збитку від продажу облігацій: 9990 - 9800 = 190 грн.

Таким чином, за даними прикладу 1, сума уцінки в розмірі 260 грн та сума від'ємного фінрезультату від операцій із облігаціями збільшать фінрезультат з метою оподаткування поточного звітного періоду.

Приклад 2 Отримання додатного фінрезультату від операцій із цінними паперами. У наступному звітному періоді після періоду, що розглядався у прикладі 1, підприємство придбало облігації на суму 95000 грн. Комісія, сплачена торговцю, становить 450 грн. На наступну дату балансу підприємство уцінило облігації на суму 2300 грн. У наступному кварталі продало облігації за 115000 грн. Відображення в обліку операцій за умовами прикладу показано в таблиці 2.

Таблиця 2

Коригування додатного фінансового результату від операцій з цінними паперами до прикладу 2

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Коригування фінрезультату до оподаткування	
	Д-т	К-т		Збільшення	Зменшення
Придбання облігацій	352	685	95000	—	—
Комісію торговця віднесено на собівартість облігацій	352	685	450	—	—
Оплачено облігації та комісію торговця	685	311	95450	—	—
Уцінка облігацій	977	352	2300	—	—
Продаж облігацій — передання їх покупцю	685	741	115000	—	—
Списання собівартості облігацій: 95450 - 2300 = 93150 грн	971	352	93150	—	—
Отримано оплату від покупця	311	685	115000	—	—
Визначення фінансового результату від операцій з облігаціями: уцінка та продаж	792	977	2300	—	—
	741	792	115000	—	21850*
	792	971	93150	—	—
Коригування додатного фінрезультату поточного звітного періоду з урахуванням від'ємного коригування фінансового	—	—	—	21660	—

результату минулого звітного періоду (21850 - 190 = 21660)					
* <i>Коригування фінрезультату до оподаткування на суму: 115000 - 93150 = 21850 грн.</i>					

Цього разу уцінка облігацій не спричиняє коригування фінрезультату до оподаткування, бо не було попередньої дооцінки цих облігацій (пп. 141.2.1 ПКУ). У звітному періоді прикладу 2 ми враховуємо від'ємний фінансовий результат від операцій із цінними паперами минулого звітного періоду (за прикладом 1). Сума цього від'ємного результату становить (за даними прикладу 1): 9800 грн - (10000 грн + 250 грн + 1100 грн - 1360 грн) = 190 грн.

Щодо процентів, які сплачуються за цінними паперами, то коригування фінрезультату до оподаткування на суму таких **процентів** здійснюється за правилами, передбаченими для відповідних коригувань у пунктах 140.1 — 140.3 ПКУ.

ДФСУ. «ЗІР»

Питання 22.04.15: *Який порядок врахування від'ємного фінансового результату за операціями з цінними паперами, корпоративними правами попереднього звітного року, сформованого станом на 01.01.2015?*

Відповідь: Відповідно до п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) 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.

Різниця щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, визначаються відповідно до п. 141.2 ст. 141 Кодексу, відповідно до пп. 141.2.1 якого фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підпунктом 141.2.3 п. 141.2 ст. 141 ПКУ встановлено, що платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), сума такого від'ємного значення загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів наступних податкових (звітних) періодів, що наступають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату (пп. 141.2.4 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Згідно з пп. 141.2.6 п. 141.2 ст. 141 ПКУ положення п. 141.2 ст. 141 ПКУ не поширюються на:

- 1) операції платників податку з розміщення, погашення, викупу та наступного продажу, конвертації цінних паперів власного випуску, а також векседавців, заставадавців та інших осіб, що видали неемісійний цінний папір, під час видачі та погашення таких цінних паперів;
- 2) операції РЕПО, операції з врахування векселів, інші операції з цінними паперами, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку визнаються кредитними;
- 3) операції з деривативами.

Враховуючи те, що починаючи з 01.01.2015 року визначення фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів здійснюється згідно з вимогами національних або міжнародних стандартів фінансової звітності, то **від'ємний фінансовий результат за операціями з цінними паперами, сформований станом на 01.01.2015** за правилами податкового обліку, не зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів у звітних періодах, починаючи з 2015 року.

Питання 07.07.15: *Як враховуються при обчисленні фінансового результату до оподаткування різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі?*

Відповідь: Відповідно до пп. 14.1.90 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року N 2755-VI, зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), корпоративні права - права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ 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 розділу III ПКУ.

Тобто різниці по операціях з продажу або іншого відчуження корпоративних прав в іншій, ніж цінні папери, формі, не виникають і такі операції відображаються за правилами бухгалтерського обліку.

щодо визначення фінансового результату та податку на прибуток від операцій з цінними паперами

Лист Державної фіскальної служби України
від 29 жовтня 2015 р. N 22909/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо визначення фінансового результату та податку на прибуток від операцій з цінними паперами у зв'язку з різницями, що виникають від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, які оцінюються за справедливою вартістю, і повідомляє.

Щодо врахування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток переоцінки цінних паперів, коли підприємство несе витрати (при уцінці) або отримує дохід (при дооцінці), але цінні папери не продаються.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) об'єктом оподаткування податком на прибуток 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 розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу.

При визначенні фінансового результату до оподаткування враховуються різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Відповідно до пп. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується: на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності; на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів.

Таким чином, **враховуючи положення пп. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу витрати, понесені від уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), що перевищують суму раніше проведеної дооцінки таких цінних паперів, збільшують фінансовий результат до оподаткування у вигляді різниці.**

Крім того, **сума уцінки, що не перевищує суму раніше проведеної дооцінки не збільшує** визначений відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності **фінансовий результат** до оподаткування.

Щодо застосування положень пп. 141.2.2 п. 141.2 ст. 141 Кодексу

Згідно з пп. 141.2.2 п. 141.2 ст. 141 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таким чином, **фінансовий результат** до оподаткування зменшується на суму прибутку від продажу або іншого відчуження цінних паперів відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового періоду відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Водночас слід зазначити, що згідно з пп. 141.2.3 п. 141.2 ст. 141 Кодексу платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Тобто, **платники податку ведуть окремий податковий облік операцій з продажу** або іншого відчуження цінних паперів з дотриманням положень національних або міжнародних стандартів фінансової звітності та окремо визначають загальний фінансовий результат від таких операцій.

Так, якщо за результатами звітного періоду отримано **від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу** або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), **сума такого від'ємного значення** загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів **наступних податкових (звітних) періодів**, що наступають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату (пп. 141.2.4 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Якщо за результатами звітного періоду платником податку отримано **позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу** або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій, з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах), **сума позитивного загального фінансового результату** від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податку (пп. 141.2.5 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Таким чином, **фінансовий результат** до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податку підлягає коригуванню (збільшенню) **на суму позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу** або іншого відчуження цінних паперів, визначеного відповідно до положень пп. 141.2.5 п. 141.2 ст. 141 Кодексу, у вигляді різниці.

щодо коригування фінансового результату до оподаткування на різниці по операціях з продажу та іншого відчуження корпоративних прав, виражених в іншій, ніж цінні папери, формі

Лист Державної фіскальної служби України
від 10 листопада 2015 р. N 23923/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо коригування фінансового результату до оподаткування на різниці по операціях з продажу та іншого відчуження корпоративних прав, виражених в іншій, ніж цінні папери, формі і повідомляє.

Відповідно до пп. 14.1.90 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) корпоративні права - права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Об'єктом оподаткування податку на прибуток 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 (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу).

При визначенні фінансового результату до оподаткування враховуються різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Згідно з пп. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується:

на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів.

Відповідно до пп. 141.2.2 п. 141.2 ст. 141 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Виходячи з викладеного, фінансовий результат до оподаткування коригується на різниці по операціях з продажу або іншого відчуження цінних паперів, але не коригується на різниці по операціях з продажу та іншого відчуження корпоративних прав, виражених в іншій, ніж цінні папери, формі.

щодо коригування фінансового результату внаслідок переоцінки цінних паперів

Лист Державної фіскальної служби України
від 20 листопада 2015 р. N 24727/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо коригування фінансового результату внаслідок переоцінки цінних паперів і повідомляє.

Щодо врахування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток переоцінки цінних паперів, коли підприємство несе витрати (при уцінці) або отримує дохід (при дооцінці), але цінні папери не продаються

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) об'єктом оподаткування податком на прибуток 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 розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу.

При визначенні фінансового результату до оподаткування враховуються різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Відповідно до пп. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується: на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображених у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів.

Таким чином, враховуючи положення пп. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу, витрати, понесені від уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), що перевищують суму раніше проведеної дооцінки таких цінних паперів, збільшують фінансовий результат до оподаткування у вигляді різниці.

Починаючи з 01.01.2015, з метою застосування пп. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу **уцінка цінних паперів повинна порівнюватись з дооцінкою таких цінних паперів, проведеною після 1 січня 2015 року.**

Крім того, сума уцінки, що не перевищує суму раніше проведеної дооцінки, не збільшує визначений відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності **фінансовий результат** до оподаткування.

Щодо застосування положень пп. 141.2.2 п. 141.2 ст. 141 Кодексу

Згідно з пп. 141.2.2 п. 141.2 ст. 141 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Таким чином, фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму прибутку від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування податкового періоду відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Водночас слід зазначити, що згідно з пп. 141.2.3 п. 141.2 ст. 141 Кодексу платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Отже, платники податку ведуть окремий податковий облік операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів з дотриманням положень національних або міжнародних стандартів фінансової звітності та окремо визначають загальний фінансовий результат від таких операцій.

Так, якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), сума такого від'ємного значення загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів наступних податкових (звітних) періодів, що наступають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату (пп. 141.2.4 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Якщо за результатами звітного періоду платником податку отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій, з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій, не врахованого у попередніх податкових періодах), сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податку (пп. 141.2.5 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Отже, у вашому випадку при розрахунку суми уцінки цінних паперів, що збільшує фінансовий результат до оподаткування відповідно до пп. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу, **вартість дооцінки таких цінних паперів,**

проведена у 2014 році, не враховується, тобто фінансовий результат до оподаткування за 2015 рік підлягає збільшенню на всю суму уцінки, проведеної у 2015 році.

Крім того, фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму позитивного фінансового результату від операцій з продажу цінних паперів, здійснених у 2015 році, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Якщо за результатами 2015 року платником податку отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу цінних паперів, сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування платника податку (пп. 141.2.5 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

8. Применение валютных курсов для оценки операций в иностранной валюте и расчет курсовых разниц. Валютное регулирование НБУ. Возможен ли зачет во ВЭД. Крым – Украина, а его СХД – нерезиденты

З 31.03.2015 р. згідно з п. 9 Положення про встановлення офіційного курсу гривні до іноземних валют та курсу банківських металів, затвердженого постановою НБУ від 12.11.2003 р. №496, офіційний курс гривні до іноземних валют, зазначених в абзаці другому п. 2 Положення №496 (у т. ч. до долара США, євро та російського рубля), починає діяти наступного робочого дня після дня встановлення.

П(С)БО 21 «ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ»

...

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

...

Курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті - статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті

5. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

6. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

...

7. На кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

8. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство **може** здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 9 Положення (стандарту) 21.

Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу.

9. Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході.

...

щодо визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті

Лист Державної фіскальної служби України
від 27 листопада 2015 р. N 25408/6/99-95-42-03-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист [...] щодо визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті і повідомляє таке.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) об'єктом оподаткування податку на прибуток підприємств 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 розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу.

При цьому Кодексом не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на курсові різниці за монетарними статтями, тобто такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 N 193 (далі - П(С)БО N 21).

Згідно з п. 4 П(С)БО 21 курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу (п. 7 П(С)БО 21).

Пунктом 8 П(С)БО 21 встановлено, що визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

Згідно з п. 1 ст. 13 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі - Закон) періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Водночас регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (п. 2 ст. 6 Закону).

Отже, з питання правильності визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті в бухгалтерському обліку доцільно звернутись до Міністерства фінансів України.

Перший заступник Голови

С. В. Білан

Обязательная продажа 75 % валютной выручки - сроки применения нормы продлены! Вести ли учет по распределительному счету?

С 05.12.2015 года заработали очередные трехмесячные валютные ограничения. До 4 декабря 2015 года (включительно) валютный порядок регулировался в соответствии с постановлением НБУ №581 от 03.09.2015 г.

Большинство ограничений остаются неизменными, но в то же время главный банковский регулятор вносит определенные корректировки, среди которых:

1) срок для осуществления расчетов по операциям по экспорту и импорту товаров, как и ранее, не может превышать **90 календарных дней**;

2) **обязательной остается продажа на МВР Украины 75%** поступлений в иностранной валюте из-за границы в пользу юрлиц. При этом Нацбанк снова расширил перечень случаев, когда валюта **не подлежит обязательной продаже**;

3) покупка одним физлицом наличной инвалюты так и ограничивается суммой в **3000 грн** за один день;

4) **переводы инвалюты** по текущим валютным неторговым операциям без подтверждающих документов разрешаются на сумму **не более 15 000 грн** в день, с подтверждающими документами - от 15 000, но не более 150 000 грн в месяц. Вместе с этим НБУ определил, что указанное ограничение с 5 декабря **не коснется безналичных расчетов**, осуществляемых с использованием электронных платежных средств для оплаты продукции и услуг **для собственного потребления физлицами**;

5) выдача **наличных средств в национальной валюте** через кассы и банкоматы, как и раньше, будет ограничиваться 300 000 грн в сутки. При этом расширен перечень операций, которых не коснется указанное требование. Под исключение попала выдача наличных на выполнение уставной деятельности Миссией Международного Комитета Красного Креста в Украине;

6) выдача валютной наличности с текущих и депозитных счетов клиентов через кассы и банкоматы, как и в предыдущие три месяца, ограничивается 20 000 грн в сутки на одного клиента в эквиваленте по официальному курсу НБУ;

7) установлен **запрет на покупку банками инвалюты для своих клиентов**, которые имеют валютные средства не только на текущих и депозитных счетах, но и **на балансовых счетах 2602 "Средства в расчетах субъектов хозяйствования"**. При этом оговорено, что это будет касаться средств, которые являются денежным обеспечением клиента по гарантиям/контргарантиям/резервным аккредитивам, в этом или других банках и др.

Вимога щодо обов'язкового продажу поширюється на надходження в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора іноземних валют, а також у російських рублях.

Уповноважений банк зобов'язаний попередньо зараховувати надходження в іноземній валюті, на які поширюється вимога щодо обов'язкового продажу, на окремий аналітичний рахунок балансового рахунку 2603 «Розподільчі рахунки суб'єктів господарювання». Продається валюта без доручення клієнта та виключно наступного робочого дня після дня зарахування таких надходжень на розподільчий рахунок.

В связи с этим возникает серьезный вопрос: **когда признавать валютную выручку**: на дату ее зачисления на распределительный счет или на следующий день, когда 75% валюты продано, а 25% зачислено на текущий валютный счет?

Существовало два варианта решения данного вопроса:

1) ратующие против отражения в бухгалтерском учете иностранной валюты на распределительном счете (в т.ч. ДФСУ!) апеллируют к тому, что такой счет относится к сетам банка, а не клиента (ст. 7 Закона Украины № 2346 от 05.04.01 г. «О платежных системах...» и п. 1.8 Инструкции о порядке открытия, использования и закрытия счетов... № 492 от 12.11.03 г.), потому **оснований для его отражения нет**.

2) противоположный поход заключается в том, что продаваемая банком валюта с распределительного счета принадлежит именно клиенту и результат такой операции продажи влияют на его учет.

Здесь имеет место операция в иностранной валюте – хозяйственная операция, стоимость которой определена в иностранной валюте. А согласно п. 5 П(С)БУ 21 операции в иностранной валюте при первоначальном признании отражаются в валюте отчетности путем пересчета суммы в инвалюте с применением валютного курса на дату осуществления операции (даты признания активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов).

При продаже иностранной валюты с распределительного счета соблюсти указанные нормы можно, только если датой осуществления операции будет признана дата поступления валюты на такой сет и активы в виде валютной выручки будут признаны в балансе на дату поступления валюты именно на распределительный сет.

!!! Минфин предложил третий вариант: утвердил приказ от 18.06.2015 г. № 573 «Об утверждении Изменений к некоторым нормативно-правовым актам Министерства финансов Украины по бухгалтерскому учету». **Действует с 24.07.15 г.**

Документом, в частности, счет 31 «Рахунки в банках» Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета дополнен субсчетами 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» и 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

При этом 315-й предназначен для учета средств на счете в СЭА НДС, открытом налогоплательщику в Казначействе, а также для учета средств на других специальных счетах, открытых в банке и/или органе Казначейства в соответствии с законодательством, и т. п.

В то же время на субсчете 316 будут учитываться средства в иностранной валюте, подлежащие распределению или дополнительному предварительному контролю, в том числе сумм средств в иностранной валюте, подлежащих **обязательной продаже в соответствии с законодательством.**

Основные правила учета валютных операций с использованием 316 сч. должны выглядеть так:

- 1) при поступлении валютного аванса плательщику налога на прибыль фиксируется курс НБУ на дату поступления валюты на распределительный счет (Д-т 316 сч.), затем по факту отгрузки (на дату передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности согласно п. 8 П(С)БУ 15 «Доход»).
- 2) при поступлении оплаты за ранее отгруженные экспортные товары плательщику налога на прибыль закрываем расчеты с нерезидентом на дату поступления валюты на распределительный счет (Д-т 316 К-т 362).
- 3) при продаже валюты с распределительного счета отражаются курсовые разницы, возникающие по датам поступления валюты на распределительный счет и списания с него.
- 4) при поступлении валюты (аванс, постоплата) единоплателю – экспортеру гр. 3 доход определяем на дату поступления валюты на распределительный счет.

Пример. Предприятию поступил аванс в размере 10000 долларов США. Курс НБУ условно на дату:

- зачисления на распределительный счет – 22,00 грн./доллар США

- списания с распределительного счета – 22,10 грн./доллар США

Продажный курс МВРУ – 23,00 грн./доллар США. Комиссия банка за продажу – 345 грн.

Учет поступления валютного аванса и его продажи

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет		Сумма
		Д-т	К-т	
Получение иностр. валюты в качестве предоплаты за продукцию на распределительный счет				
1	Зачислен валютный аванс на распределительный счет (курс НБУ – 22,00 грн./\$)	316	681	\$ 10000 220000
Списание иностранной валюты с распределительного счета				
2	Отражена к.р. между курсом НБУ, действовавшим на дату списания инвалюты с распределительного счета и курсом НБУ, по которому она поступила (22,10 грн./\$ - 22,00 грн./\$) x \$10000	316	714	1000
а) в связи с обязательной продажей 75% валютной выручки				
3	Перечислены с распределительного счета 75% инвалюты для продажи (курс НБУ 22,10 грн./\$)	334	316	\$ 7500 165750
4	Зачислены на текущий счет в национальной валюте средства, полученные от продажи 75% инвалюты (за вычетом комиссии банка) (23,00 грн. x \$7500 – 345 грн.)	311	377	172155
5	Отражена сумма комиссионного вознаграждения банка в связи с продажей инвалюты	92 685	685 377	345
6	Отражена разница между суммой, вырученной от продажи инвалюты, определенной по курсу МВРУ, и балансовой стоимостью инвалюты, определенной по курсу НБУ на дату продажи (23,00 грн./\$ - 22,10 грн./\$) x \$7500	377	711	6750
7	Отражен зачет обязательств по продаже инвалюты	377	334	165750
б) в связи с зачислением 25% инвалюты на текущий валютный счет предприятия				
8	Зачислен остаток валюты на счет предприятия (курс НБУ - 22,10 грн./\$)	312	316	\$ 2500 55250
Формирование финансового результата:				
9	Списана сумма комиссионного вознаграждения банка	791	92	345

10	Списан доход от продажи валюты	711	791	6750
11	Списана доходная курсовая разница	714	791	1000

МІЖРЕГІОНАЛЬНЕ ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС - ЦЕНТРАЛЬНИЙ ОФІС З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ

ЛИСТ від 18.11.2015 р. N 25599/10/28-10-06-11

Щодо оподаткування доходів нерезидентів

Міжрегіональне головне управління ДФС - Центральний офіс з ОВП розглянуло лист підприємства та в межах своїх повноважень повідомляє.

На лист підприємства з аналогічним змістом надана відповідь листом МГУ - Центрального офісу з ОВП від 30.06.2015 р. N 16265/10/28-10-06-11. Даний лист підприємств може використовувати у своїй господарській діяльності.

Разом з тим, звертаємо Вашу увагу, що з 27.05.2015 року набрав чинності [Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих нерезидентами за борговими зобов'язаннями" від 22.05.2015 р. N 482-VIII](#) (далі - Закон N 482).

Відповідно до [пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. N 2755-VI](#), зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними [ст. 141 ПКУ](#). Для цілей даного пункту такими доходами, зокрема, є: проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом.

Згідно з [пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 ПКУ](#) резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у [пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141 ПКУ](#), за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у [пп. 141.4.3 - 141.4.6 п. 141.4 ст. 141 ПКУ](#)) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Відповідно до [пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. N 2755-VI](#), зі змінами та доповненнями (далі - ПКУ), резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у [підпункті 141.4.1 цього пункту](#), за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у [підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 цього пункту](#)) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Виняток становлять доходи, для яких установлено спеціальні правила оподаткування. Так, згідно [Закону N 482 п. 141.4 ст. 141 ПКУ](#) доповнено [пп. 141.4.10](#).

[Підпунктом 141.4.10 п. 141.4 ст. 141 ПКУ](#) визначено, що **не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів** або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облигації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, продані або розміщені нерезидентам за межами території України через уповноважених агентів нерезидентів, або процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за кредити (позики), які отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями.

При цьому, відповідно до листа Державної фіскальної служби України від 01.07.2015 р. N 75/2 "Довідник N 75/2 інших податкових пільг станом на 01.07.2015" до податкових пільг внесено нову пільгу, що передбачена [пп. 141.4.10 п. 141.4 ст. 141 ПКУ](#) (код пільги 11020382). Пільга починає діяти з 27.05.2015 року.

Таким чином, з 01.01.2015 по 27.05.2015 року доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України у вигляді процентів, дисконтних доходів, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі

проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом, оподатковувались за загальними правилами (з відповідним утриманням та перерахуванням податку до бюджету).

Починаючи з 27.05.2015 року оподаткування отриманих нерезидентами доходів здійснюється із урахуванням пп. 141.4.10 п. 141.4 ст. 141 ПКУ.

щодо утримання та сплати податку з доходів нерезидента за договорами перевезення (фрахту)

Лист Державної фіскальної служби України
від 8 вересня 2015 р. N 19202/6/99-95-42-03-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо утримання та сплати податку з доходів нерезидента за договорами перевезення (фрахту) і повідомляє таке.

Відповідно до ст. 316 Господарського кодексу України та ст. 929 Цивільного кодексу України за договором транспортного експедирування одна сторона (експедитор) зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

Договором транспортного експедирування може бути встановлений обов'язок експедитора організувати перевезення вантажу транспортом і за маршрутом, вибраним експедитором або клієнтом, укласти від свого імені або від імені клієнта договір перевезення вантажу, забезпечувати відправку і одержання вантажу, а також виконання інших зобов'язань, пов'язаних із перевезенням.

Договором транспортного експедирування може бути передбачено надання додаткових послуг, необхідних для доставки вантажу (перевірка кількості та стану вантажу, його завантаження та вивантаження, сплата мита, зборів і витрат, покладених на клієнта, зберігання вантажу до його одержання у пункті призначення, одержання необхідних для експорту та імпорту документів, виконання митних формальностей тощо).

Статтею 8 Закону України від 01 липня 2004 року N 1955-IV "Про транспортно-експедиторську діяльність" (далі - Закон) встановлено, що експедитори надають клієнтам послуги відповідно до вимог законодавства України та держав, територією яких транспортується вантажі, згідно з переліком послуг, визначеним у правилах здійснення транспортно-експедиторської діяльності, а також інші послуги, визначені за домовленістю сторін у договорі транспортного експедирування. До одного з видів транспортно-експедиторських послуг, які надаються експедиторами за дорученням клієнтів, належить фрахтування транспортних засобів.

До виконання зобов'язань за договором транспортного експедирування експедитором можуть залучатись інші особи, у відносинах з якими експедитор може виступати від свого імені або від імені клієнта (ст. 9 Закону).

Згідно з пп. 14.1.260 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) фрахт - це винагорода (компенсація), що сплачується за договорами перевезення, найму або піднайму судна або транспортного засобу (їх частин) для: перевезення вантажів та пасажирів морськими або повітряними суднами; перевезення вантажів залізничним або автомобільним транспортом.

Відповідно до пп. 141.4.4 п. 141.4 ст. 141 Кодексу сума фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту за договорами фрахту, оподатковується за ставкою 6 відсотків у джерела виплати таких доходів за рахунок цих доходів.

При цьому:

базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту;

особами, уповноваженими справляти податок та вносити його до бюджету, є резидент, який виплачує такі доходи, незалежно від того, чи є він платником податку, а також суб'єктом спрощеного оподаткування.

Базова ставка фрахту - це сума фрахту, включаючи витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження та складування (схову) товарів, збільшена на суму витрат за рейс судна або іншого транспортного засобу, сплачуваних (відшкодовуваних) фрахтувальником згідно з укладеним договором фрахтування (пп. 14.1.12 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Підпунктом 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 Кодексу визначено, що резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента

на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у пп. 141.4.1 цього пункту, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, вказаних у підпунктах 141.4.3 - 141.4.6 цього пункту) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Відповідно до п. 1 ст. 8 Конвенції між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно прибутки, одержані резидентом Договірної Держави від експлуатації морських або повітряних суден у міжнародних перевезеннях, будуть оподатковуватись лише в цій Державі.

Згідно з п. 1 "h" ст. 3 у розумінні цієї Конвенції термін "міжнародне перевезення" означає будь-яке перевезення морським або повітряним судном, що експлуатується підприємством Договірної Держави, за винятком тих випадків, коли морське або повітряне судно експлуатується виключно між пунктами в другій Договірній Державі.

Порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України визначено ст. 103 Кодексу.

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом з урахуванням особливостей, передбачених пп. 103.5 і 103.6 ст. 103 Кодексу, особі (податковому агенту), яка виплачує йому доходи, довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України (далі - довідка), а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ст. 103 Кодексу).

Довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України (п. 103.5 ст. 103 Кодексу).

Разом з цим, оскільки висновки щодо утримання та сплати податку з доходів нерезидента за договорами перевезення (фрахту) з урахуванням норм міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування можуть надаватися за результатами детального вивчення умов, суттєвих обставин здійснення відповідних операцій та всіх первинних документів, оформленням яких вони супроводжувались, пропонуємо звернутись до територіального органу ДФС за місцем реєстрації разом з відповідними документами (копіями документів) щодо укладених договорів.

Голова

Р. М. Насіров

щодо визнання товарообмінними (бартерними) операціями операцій при припиненні дебіторської та кредиторської заборгованості двох підприємств зі сплати коштів за різними договорами зарахуванням однорідних вимог (у тому числі за договорами у сфері ЗЕД)

Лист Державної фіскальної служби України
від 28 жовтня 2015 р. N 22799/6/99-99-19-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо визнання товарообмінними (бартерними) операціями операцій при припиненні дебіторської та кредиторської заборгованості двох підприємств зі сплати коштів за різними договорами зарахуванням однорідних вимог (у тому числі за договорами у сфері ЗЕД) і повідомляє.

Можливість припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог передбачено ст. 601 Цивільного кодексу України.

Припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог за експортно-імпортними операціями регулюється п. 1.10 розділу 1 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 24.03.99 N 136.

Головним органом валютного контролю згідно зі ст. 13 Декрету Кабінету Міністрів України "Про систему валютного регулювання і валютного контролю" є Національний банк України (далі - НБУ).

Повноваження НБУ у сфері валютного регулювання та контролю визначено ст. 44 Закону України від 20 травня 1999 року N 679-XIV "Про Національний банк України". Зокрема, до компетенції НБУ у сфері валютного регулювання та контролю належать видання нормативно-правових актів щодо ведення валютних операцій, встановлення порядку проведення обов'язкового продажу та розміру надходжень в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу.

Починаючи з 29.08.2014 постановою Правління Національного банку України від 28.08.2014 N 534 "Про внесення змін до постанови Правління Національного банку України від 20 серпня 2014 року N 515" у зв'язку із запровадженням вимоги щодо обов'язкового продажу на міжбанківському валютному ринку України надходжень в іноземній валюті із за кордону в розмірі 100 відсотків уповноважені банки не можуть знімати з контролю експортні операції клієнтів на підставі документів про припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог.

Товарообмінна (бартерна) операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності згідно із ст. 1 Закону України "Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності" - це один з видів експортно-імпортних операцій, оформлених бартерним договором або договором із змішаною формою оплати, яким часткова оплата експортних (імпортних) поставок передбачена в натуральній формі, між суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності України та іноземним суб'єктом господарської діяльності, що передбачає збалансований за вартістю обмін товарами, роботами, послугами у будь-якому поєднанні, не опосередкований рухом коштів у готівковій або безготівковій формі.

Враховуючи зазначене, операція у галузі зовнішньоекономічної діяльності є товарообмінною (бартерною) операцією за умови, що зазначена операція обов'язково оформлена бартерним договором та збалансована за вартістю.

Крім того, відповідно до пп. 14.1.10 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) бартерна (товарообмінна) операція - господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у грошовій формі в рамках одного договору.

Згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу 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 розділу III "Податок на прибуток підприємств".

Однак норми розділу III "Податок на прибуток підприємств" Кодексу в редакції, чинній з 01.01.2015, не передбачають особливостей обліку операцій з погашення дебіторської та кредиторської заборгованості у грошовій формі за різними договорами шляхом заліку однорідних вимог.

Ответственность за нарушение валютного законодательства

1) Відповідно до абз. 6 ч.2 ст. 16 Декрету КМУ «Про систему валютного регулювання і валютного контролю:

«за порушення резидентами порядку розрахунків, установленого статтею 7 цього Декрету, - штраф у розмірі, еквівалентному сумі валютних цінностей, що використовувалися при розрахунках, перерахованій у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день здійснення таких розрахунків;»

... «Ст. 7 У розрахунках між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту використовуються як засіб платежу іноземна валюта та грошова одиниця України - гривня. Такі розрахунки здійснюються **лише через уповноважені банки** в порядку, установленому Національним банком України.

Наймодавці-нерезиденти здійснюють оплату праці резидентів виключно у валюті України у готівковій або безготівковій формі.»

2) Закон України від 23.09.94 № 185/94-ВР "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті "

Стаття 4. Порушення резидентами, крім суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на території проведення антитерористичної перації на період її проведення, строків, передбачених статтями 1 і 2 цього Закону або встановлених Національним банком України відповідно до статей 1 і 2 цього Закону, **тягне за собою стягнення пені за кожний день прострочення у розмірі 0,3 відсотка суми неoderжаної виручки (вартості недопоставленого товару) в іноземній валюті, перерахованої у грошову одиницю України** за валютним курсом Національного банку України на день виникнення заборгованості. Загальний розмір нарахованої пені не може перевищувати суми неoderжаної виручки (вартості недопоставленого товару).

У разі прийняття до розгляду судом, Міжнародним комерційним арбітражним судом чи Морською арбітражною комісією при Торгово-промисловій палаті України позовної заяви резидента про стягнення з нерезидента заборгованості, яка виникла внаслідок недотримання нерезидентом строків, передбачених експортно-імпортними контрактами, строки, передбачені статтями 1 і 2 цього Закону або встановлені Національним банком України відповідно до статей 1 і 2 цього Закону, зупиняються і пеня за їх порушення в цей період не сплачується.

У разі прийняття судом рішення про відмову в позові повністю або частково або припинення (закриття) провадження у справі чи залишення позову без розгляду строки, передбачені статтями 1 і 2 цього Закону або встановлені Національним банком України відповідно до статей 1 і 2 цього Закону, поновлюються і пеня за їх порушення сплачується за кожний день прострочення, включаючи період, на який ці строки було зупинено.

У разі прийняття судом рішення про задоволення позову пеня за порушення строків, передбачених статтями 1 і 2 цього Закону або встановлених Національним банком України відповідно до статей 1 і 2 цього Закону, **не сплачується з дати прийняття позову до розгляду судом**.

Органи доходів і зборів вправі за наслідками документальних перевірок безпосередньо стягувати з резидентів пеню, передбачену цією статтею.

3) Закон України від 6 червня 1995 року N 217/95-ВР Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей.

Стаття 2.

Заборгованість працівників підприємства, установи, організації у разі неповернення у встановлений термін авансу, виданого в іноземній валюті на службове відрядження або господарські потреби, та в інших випадках нездачі іноземної валюти, одержаної у підзвіт,- **стягується у сумі, еквівалентній потрібній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей**, перерахованій у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день погашення заборгованості.

4) Стаття 126. НКУ Порушення правил сплати (перерахування) податків

126.1. У разі якщо платник податків **не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання** та/або авансових внесків з податку на прибуток підприємств, рентної плати протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі **10 відсотків** погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі **20 відсотків** погашеної суми податкового боргу.

Стаття 127. Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати

127.1. **Ненарахування, неутримання та/або несплата** (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, **до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків**, - тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі **25 відсотків** суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі **50 відсотків** суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Дії, передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, - тягнуть за собою накладення штрафу у розмірі **75 відсотків** суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Відповідальність за погашення суми податкового зобов'язання або податкового боргу, що виникає внаслідок вчинення таких дій, та обов'язок щодо погашення такого податкового боргу покладається на особу, визначену цим Кодексом, у тому числі на податкового агента. **При цьому платник податку - отримувач таких доходів звільняється від обов'язків погашення такої суми податкових зобов'язань** або податкового боргу, крім випадків, встановлених розділом IV цього Кодексу.

Полезные редкие статьи

ОБЪЕКТ ОС НЕ ПЕРЕВЕДЕН В СОСТАВ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ: БУДУТ ЛИ ПОСЛЕДСТВИЯ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ?

"Баланс"

№ 82, от 5 октября 2015 г.

Юлия Гужел

редактор направления "Бухгалтерский учет и налогообложение"

Акценты этой статьи: подробно рассмотрено, приведет ли к искажению объекта обложения налогом на прибыль неправильная классификация недвижимости в бухгалтерском учете.

Ранее мы выяснили, что предприятие, не переведя сдаваемые в аренду объекты основных средств (далее - ОС) в состав инвестиционной недвижимости (далее - ИН), нарушит требования стандартов бухгалтерского учета и исказит финансовую отчетность. За такое нарушение должностных лиц предприятия могут привлечь к административной ответственности - оштрафовать. А как повлияет такое нарушение на налоговый учет при расчете налога на прибыль? Давайте это выясним.

Последствия неперевода ОС в ИН в налоговом учете

Предприятия с общим годовым доходом свыше 20 млн грн. при расчете налога на прибыль обязаны корректировать финрезультат, полученный в бухгалтерском учете, на налоговые разницы (пп. 134.1.1 Налогового кодекса, далее - НК). Покажем на примерах, что произойдет в налоговом учете таких предприятий, если объекты ОС не переводить в состав ИН - в тех случаях, когда это необходимо сделать. Возьмем разные варианты отражения ИН в налоговом учете.

Вариант 1: ИН в налоговом учете - объект ОС

Для наглядности представим информацию для этого варианта в табл. 1. Обозначение в таблице напротив показателя: знак "+" - учитывается; знак "-" - не учитывается; знаки "+ (-)" - учитываются в определенных ситуациях.

Таблица 1

Показатель	Бухгалтерский учет ИН			Налоговый учет		
	Ошибочный (как ОС)	Правильный		Если бухучет ошибочный (ИН как ОС)	Если в бухучете ИН по справедливой стоимости	Если в бухучете ИН по себестоимости
		По справедливой стоимости	По себестоимости			
1	2	3	4	5	6	7
Амортизация ¹	+	-	+	+	+	+
Увеличение стоимости (субсчет 710) ²	-	+	-	-	+ (-)	-
Уменьшение стоимости (субсчет 940) ³	-	+	-	-	-	-
Уменьшение полезности (субсчет 972) ⁴	+	-	+		-	-
Восстановление полезности (субсчет 742) ⁵	+	-	+	-	-	-
Переоценка (субсчет 411, 975) ⁶	+	-	-	-	-	-

¹ Налоговая амортизация начисляется в любом случае, независимо от метода оценки ИН (графы 5-7). То есть на налоговую амортизацию ошибочное ведение бухучета не повлияло (за

исключением разниц, связанных с различными сроками эксплуатации, методами амортизации и т. п.).

² Согласно п. 138.2 НК финрезультат уменьшается на сумму дооценки в пределах уценки, ранее отнесенной на расходы. Из этого следует, что если справедливая стоимость ИН увеличилась (без предварительного уменьшения), то такая сумма полностью попадет в базу обложения налогом на прибыль - ведь до этого расходов не было. Иными словами, в налоговом учете необходимо отражать доход. Не отражать в налоговом учете доход, начисленный по субсчету 710, нет оснований - налоговая разница, корректирующая его, отсутствует. Получается, что при ошибочном бухгалтерском учете (когда объект ОС не перевели в состав ИН) доходов нет, а если бы предприятие перевело ОС в состав ИН, учитываемой по справедливой стоимости, то у него возникли бы доходы (если увеличится справедливая стоимость объекта). Это чревато доначислениями, если налоговики докажут, что справедливая стоимость увеличилась. Получается, что плохо, и когда есть ошибка, и когда ее нет, т. е. это неурегулированный вопрос, на наш взгляд.

³ Уменьшение справедливой стоимости ИН рассматривается как уценка. Соответственно на эту сумму корректируется финрезультат при расчете налога на прибыль (п. 138.1 НК). То есть на базу налогообложения сумма уменьшения справедливой стоимости не влияет.

⁴ Предприятие, согласно правилам П(С)БУ, тестирует объекты ОС и ИН, учитываемую по себестоимости, на уменьшение полезности (графы 2, 4). В налоговом учете уменьшение полезности при расчете налога на прибыль не принимается во внимание (финрезультат увеличивается согласно п. 138.1 НК). Таким образом, ошибочный бухучет не влияет на налоговый учет.

⁵ Помимо уменьшения полезности предприятию, возможно, надо будет признать выгоды от восстановления полезности (по объектам ОС и ИН, учитываемой по себестоимости) (графы 2, 4). При определении базы налогообложения сумма выгод от восстановления полезности объектов не учитывается (финрезультат уменьшается согласно п. 138.2 НК). То есть на налоговый учет ошибка не влияет.

⁶ Объекты ОС в бухучете могут переоцениваться, а вот ИН переоценке не подлежит (графы 3, 4). В налоговом учете результаты переоценки (дооценка, уценка) не учитываются (согласно п. 138.1, 138.2 НК). Таким образом, переоценка при ошибочном отражении ИН в бухучете на налоговый учет не влияет.

Как видим, наличие налоговых последствий от неперевода ОС в состав ИН зависит от того, по какой стоимости учитывается ИН в бухгалтерском учете. А именно:

– если ИН в бухучете числится по справедливой стоимости (в случае, когда ее можно достоверно определить) - то в налоговом учете у предприятия может возникнуть необходимость начислить доход (если справедливая стоимость увеличивается без ее предварительного уменьшения);

– если ИН в бухучете числится по первоначальной стоимости (по себестоимости) - то эта ошибка не приведет к негативным последствиям при расчете налога на прибыль.

Для наглядности покажем это на примере 1.

Пример 1

Предприятие сдает в аренду здание склада. Первоначальная стоимость здания - 300 000 грн., накопленный износ на дату передачи в аренду - 100 000 грн., соответственно остаточная стоимость - 200 000 грн. Амортизация начисляется прямолинейным методом, ежемесячная ее сумма составляет 1 000 грн. В состав ИН здание не переведено. После окончания срока аренды предприятие решило продать это здание по договорной цене 264 000 тыс. грн. (в т. ч. НДС - 44 000 грн.). На момент принятия решения о продаже накопленный износ равен 130 000 грн., остаточная стоимость - 170 000 грн. В налоговом учете остаточная стоимость и начисленная сумма амортизации равны бухгалтерским показателям. Переоценку ОС предприятие не проводит.

В табл. 2 покажем, что будет при ошибочном ведении бухучета (без перевода здания в состав ИН).

Таблица 2

N п/п	Содержание операции	Первичный документ	Бухгалтерский учет (грн.)		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Начислен ежемесячно доход от сдачи здания в	Акт оказанных услуг	377	713	1 800

	аренду (сумма условная)				
2	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	713	641/НДС	300
3	Получена арендная плата	Выписка банка	311	377	1 800
4	Начислена амортизация здания (до момента перевода в состав запасов)	Расчет амортизации типовой формы N ОЗ-14*	93, 949	131	130 000
5	Переведено в состав необоротных активов, предназначенных для продажи, здание склада	Акт приемки-передачи типовой формы N ОЗ-1*	286	103	170 000
6	Списан износ здания	Учетные регистры	131	103	130 000
7	Реализовано здание	Акт приемки-передачи	377	712	264 000
8	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	712	641/НДС	44 000
9	Списана балансовая стоимость здания	Учетные регистры	943	286	170 000
10	Получена оплата от покупателя	Выписка банка	311	377	264 000
11	Отражен финансовый результат**	Учетные регистры	791	93, 949	130 000
			791	943	170 000
			713	791	1 500
			712	791	220 000
* Утверждена приказом Минстата от 29.12.95 г. N 352.					
** В налоговом учете корректировок финрезультата нет.					

Как видите, в налоговом учете в данном случае попадает:

– в состав доходов - 221 500 грн. (ежемесячная арендная плата и доход от реализации здания);

– в состав расходов - 300 000 грн. (амортизация и балансовая стоимость здания при продаже).

Теперь в табл. 3 покажем, как отразить в бухгалтерском и налоговом учете эти же операцию, если предприятие ведет бухучет правильно - перевело здание в состав ИН и учитывает его по справедливой стоимости. Причем такая ИН отражается в налоговом учете как обычный объект ОС.

Таблица 3

N п/п	Содержание операции	Первичный документ	Бухгалтерский учет			Корректировки финрезультата	
			Дт	Кт	Сумма	(+)	(-)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Начислена амортизация здания склада (до момента перевода в ИН)	Расчет амортизации типовой формы N ОЗ-14	93	131	100 000	-	-
2	Списана сумма накопленного износа (при переводе ОС в состав ИН)	Учетные регистры, оценочный акт	131	103	100 000	-	-
3	Дооценено здание склада до его справедливой стоимости (сумма условная)		103	411	20 000	-	-
4	Переведено здание склада в состав ИН	Инвентарная карточка типовой формы N ОЗ-6	100	103	220 000	-	-
5	Начислена ежемесячная арендная плата	Акт оказанных услуг	377	713	1 800	-	-
6	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	713	641/НДС	300	-	-
7	Получена арендная плата	Выписка банка	311	377	1 800	-	-
8	Начислена амортизация в налоговом учете (до момента принятия решения о продаже)	Учетные регистры	-	-	-	-	30 000
9	Увеличена справедливая стоимость здания на дату баланса (сумма условная)	Оценочный акт, учетные регистры	100	710	50 000	-	-
10	Уменьшена справедливая стоимость здания на следующую дату баланса		940	100	60 000	60 000	-

11	Переведена ИН в состав запасов после принятия решения о продаже	Акт приемки-передачи типовой формы N ОЗ-1	286	100	210 000	-	-
12	Списана дооценка при переводе ИН в состав запасов	Учетные регистры	411	441	20 000	-	-
13	Реализовано здание склада	Акт приемки-передачи	377	712	264 000	-	-
14	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	712	641/ НДС	44 000	-	-
15	Списана балансовая стоимость здания	Учетные регистры	943	286	210 000	210 000	170 000
16	Получена оплата от покупателя	Выписка банка	311	377	264 000	-	-
17	Отражен финрезультат	Учетные регистры	791	93	100 000	-	-
			791	940	60 000	-	-
			791	943	210 000	-	-
			713	791	1 500	-	-
			710	791	50 000	-	-
			712	791	220 000	-	-

** Согласно п. 138.2 НК, дооценка уменьшает финрезультат только в пределах проведенной ранее уценки, отраженной в составе расходов. В данном случае здание ранее не уценялось, поэтому финрезультат не корректируется.*

В налоговом учете картина такая:

- в состав доходов попадет 271 500 грн. (арендная плата, доход от реализации и сумма увеличения балансовой стоимости);
- в состав расходов - 300 000 грн. (амортизация, балансовая стоимость здания при продаже).

Вариант 2. ИН в налоговом учете -отдельная категория

Рассмотрим, какие будут последствия при расчете налога на прибыль, если предприятие ошибочно не перевело объекты ОС в состав ИН. Берем случай, когда ИН в бухучете оценивается по справедливой стоимости, а в налоговом учете считается отдельной категорией активов, к которой не применяются нормы, регулирующие операции с ОС.

Приведем в табл. 4 различия в бухучете для этого варианта и их влияние на налоговый учет. Обозначения - те же, что и в табл. 1.

Таблица 99

(грн.)

Показатель	Бухгалтерский учет ИН			Налоговый учет		
	Ошибочный (как ОС)	Правильный		Если бухучет ошибочный (ИН как ОС)	Если в бухучете ИН по справедливой стоимости	Если в бухучете ИН по себестоимости
		По справедливой стоимости	По себестоимости			
1	2	3	4	5	6	7
Амортизация ¹	+	-	+	+	-	+
Увеличение стоимости (счет 710) ²	-	+	-	-	+	-
Уменьшение стоимости (счет 940) ³	-	+	-	-	+ (-)	-
Уменьшение полезности (счет 972) ⁴	+	-	+	-	-	-
Восстановление полезности (счет 742) ⁵	+	-	+	-	-	-
Переоценка (субсчета 411, 975) ⁶	+	-	-	-	-	-

¹ Если сравнить таблицы 1 и 4, то мы увидим, что между ними есть разница - в начислении амортизации в налоговом учете, если ИН учитывается по справедливой стоимости (гр. 6). Это значит, что, допустив ошибку в бухучете (не переведя ОС в состав ИН), предприятие по таким активам начисляет амортизацию в бухучете и в налоговом учете, скорее всего, - тоже. Между тем

при учете ИН по справедливой стоимости (а это, как мы помним, приоритетная модель оценки) амортизация не начисляется (в т. ч. и в налоговом учете). Таким образом, если предприятие включит сумму амортизации в расчет налогооблагаемой прибыли (естественно, по данным налогового учета), то есть вероятность, что контролирующие органы не признают ее сумму при расчете налога на прибыль. Конечно, если они смогут доказать, что ИН должна учитываться по справедливой стоимости (т. е. существует активный рынок такой недвижимости и ее справедливая стоимость может быть достоверно оценена).

² В отличие от рассмотренного в табл. 1 варианта учета, при варианте 2 увеличение справедливой стоимости объекта ИН в налоговом учете всегда будет отражаться в доходах, так как нормами НК корректировок таких сумм не предусмотрено. Поэтому возможно, что контролирующие органы (если они смогут доказать необходимость учета ИН по справедливой стоимости) будут требовать доначисления дохода в сумме вероятного увеличения справедливой стоимости ИН.

³ Уменьшение справедливой стоимости в пределах суммы, ранее увеличившей эту стоимость, учитывается для целей налогообложения. Превышение этой суммы над суммой увеличения справедливой стоимости увеличивает финрезультат (т. е. в целях налогообложения не учитывается) на основании пп. 141.2.1 НК.

⁴⁻⁶ По этим показателям ничего не изменилось по сравнению с вариантом, который мы рассмотрели выше (см. табл. 2). Поэтому влияние на налоговый учет будет такое же.

Пример 2 (продолжение примера 1)

Условия - те же, что и в примере 1, но при этом объекты ИН в бухгалтерском и налоговом учете не являются объектами ОС, а отражаются как отдельная категория. Таблица, показывающая учет при ошибочном отражении ИН в бухгалтерском учете, аналогична рассматриваемой в примере 1 табл. 2.

Приведем отражение в бухгалтерском и налоговом учете объектов ИН, учитываемых по справедливой стоимости (табл. 5).

Таблица 5

N п/п	Содержание операции	Первичный документ	(грн.)				
			Бухгалтерский учет			Корректировки финрезультата	
			Дт	Кт	Сумма	(+)	(-)
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Начислена амортизация здания склада (до момента перевода в ИН)	Расчет амортизации типовой формы N ОЗ-14	93	131	100 000	-	-
2	Списана сумма накопленного износа при переводе ОС в состав ИН	Учетные регистры, оценочный акт	131	103	100 000	-	-
3	Дооценено здание склада до его справедливой стоимости (сумма условная)		103	411	20 000	-	-
4	Переведено здание склада в состав ИН	Инвентарная карточка типовой формы N ОЗ-б	100	103	220 000	-	-
5	Начислена ежемесячная арендная плата	Акт оказанных услуг	377	713	1 800	-	-
6	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	713	641/ НДС	300	-	-
7	Получена арендная плата	Выписка банка	311	377	1 800	-	-
8	Увеличена справедливая стоимость здания на дату баланса (сумма условная)	Оценочный акт, учетные регистры	100	710	50 000	-	-
9	Уменьшена справедливая стоимость здания на следующую дату баланса		940	100	60 000	10 000	-
10	Переведена ИН в состав запасов после принятия решения о продаже	Акт приемки-передачи типовой формы N ОЗ-1	286	100	210 000	-	-

11	Списана дооценка при переводе ИН в состав запасов	Учетные регистры	411	441	20 000	-	-
12	Реализовано здание склада	Акт приемки-передачи	377	712	264 000	-	-
13	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	712	641/ НДС	44 000	-	-
14	Списана балансовая стоимость здания	Учетные регистры	943	286	210 000	210 000	190 000
15	Получена оплата от покупателя	Выписка банка	311	377	264 000	-	-
16	Отражен финрезультат	Учетные регистры	791	93	100 000	-	-
			791	940	60 000	-	-
			791	943	210 000	-	-
			713	791	1 500	-	-
			710	791	50 000	-	-
			712	791	220 000	-	-

Таким образом, в налоговом учете:

- сумма дохода составит 271 500 грн. (арендная плата, доход от реализации и сумма увеличения балансовой стоимости),
- в состав расходов попадет 340 000 грн. (амортизация, балансовая стоимость здания при продаже, уменьшение справедливой стоимости в пределах раннего увеличения этой стоимости).

Выводы

Если предприятие не переведет объекты ОС в состав ИН, как того требуют нормы П(С)БУ 32, последствия будут такими:

- за неправильное ведение бухучета - административный штраф (причем размер штрафа может быть весьма существенным);
- при расчете налога на прибыль - налоговые риски и непризнание расходов.

В частности, если контролирующие органы докажут, что ИН должна учитываться **по справедливой стоимости**, то они могут не признать расходы в части ошибочно начисленной предприятием амортизации по таким объектам, а также доначислить доход на сумму возможного увеличения справедливой стоимости. Кстати, такие же претензии со стороны фискальных органов могут быть предъявлены и предприятиям, которые не обязаны корректировать финрезультат (с общим годовым доходом не более 20 млн грн.): ведь нарушены требования стандартов бухучета, что приведет к неправильному отражению операций с ИН и в налоговом учете.

Если же ИН должна оцениваться **по первоначальной стоимости (и это указано в приказе об учетной политике)**, тогда непереvod ОС в состав ИН не приведет к негативным последствиям в налоговом учете. Ведь налоговый учет ИН, отражаемой в бухучете по первоначальной стоимости, аналогичен налоговому учету ОС, которые в бухучете также отражаются по первоначальной стоимости.

ЛОМАТЬ - НЕ СТРОИТЬ, ИЛИ ОПЕРАЦИЯ "ЛИКВИДАЦИЯ": НЮАНСЫ. Особенности бухгалтерского и налогового учета ликвидации основных средств

"Бухгалтер"

№ 45, от 4 декабря 2015 г.

Алла Погребняк

О ликвидации основных средств - документальном *оформлении, бухгалтерском и налоговом* учете "ликвидационной" операции - мы писали в "Бухгалтере" № 14'2014 на с. 30-33. Однако налоговая революция-2015 сделала свое *диалектическое* дело: **налоговый** учет ликвидации ОС **изменился**. Так что мы представляем на суд читателей **обновленный** вариант процесса **ликвидации ОС**.

ОБЩЕЕ И ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОБ УЧЕТЕ ЛИКВИДАЦИИ ОС

В соответствии с п. 33 П(С)БУ 7 "Основные средства" объект ОС *исключается* из активов (списывается с баланса) в случае его выбытия вследствие *несоответствия* критериям признания *активом*.

Процесс ликвидации ОС начинают с определения *причин*, по которым объект является *непригодным* к дальнейшему использованию. С этой целью на

предприятии руководителем создается *постоянно действующая комиссия*. Согласно п. 41 *Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств*, утвержденных приказом Минфина от 30.09.2003 г. N 561, с изменениями (далее - *Методические рекомендации* N 561*), она осуществляет *осмотр объекта*, подлежащего списанию; устанавливает *причины несоответствия* критериям актива; определяет возможность использования *отдельных деталей и материалов*, полученных от *разборки* объекта, а также осуществляет их *оценку* и т. д.

* Пункт 41 Методических рекомендаций N 561 - см. в "Бухгалтере" N 9'2015 на с. 15т.

Результаты работы комиссии оформляются *Актом списания основных средств* (форма N ОЗ-3) или *Актом списания транспортных средств* (форма N ОЗ-4)*. *Формы* данных первичных документов утверждены приказом Минстата от 29.12.95 г. N 352.

* Типовые формы N ОЗ-3 и N ОЗ-4 - см. в "Бухгалтере" N 19'2006 на с. 33т-36т.

К актам списания ОС следует приложить *ряд других* документов, указанных в п. 42 Методических рекомендаций N 561* (*подробнее* об этом - см. в "Бухгалтере" N 14'2014 на с. 30).

* См. "Бухгалтер" N 9'2015, с. 15т.

Обращаем внимание на то, что *списание, разборка и демонтаж* ликвидируемых ОС до утверждения руководителем актов на списание ОС *не допускаются* (п. 43 Методических рекомендаций N 561*).

* См. там же, на с. 15т.

ЛИКВИДАЦИЯ ОС В БУХУЧЕТЕ

В бухучете при ликвидации ОС следует руководствоваться нормами П(С)БУ 7 и Методических рекомендаций N 561.

Согласно п. 29 П(С)БУ 7 *начисление амортизации прекращается* начиная с *месяца, следующего* за *месяцем выбытия* объекта ОС.

В случае ликвидации объекта ОС необходимо удалить со счета **10 остаточную стоимость** объекта ОС и сумму *накопленной амортизации*.

В п. 39 приложения к Методическим рекомендациям N 561 это предлагается сделать *следующими* проводками:

- д-т 976 "Списание необоротных активов" - к-т 10 "Основные средства";

- д-т 131 "Износ основных средств" - к-т 10 "Основные средства".

В п. 40 приложения к Методическим рекомендациям N 561 говорится, что *все* расходы, *связанные* с ликвидацией (демонтажом) ОС (зарплата, начисления на зарплату, услуги сторонних лиц), показывают по дебету счета 976.

Как известно, *в результате* ликвидации ОС возникают какие-то *ТМЦ*, которые имеют *определенную экономическую ценность*. Такие ТМЦ обязательно должны быть зачислены на баланс *по себестоимости*. Причем *эта* стоимость зависит от того, *как* предприятие планирует в дальнейшем *использовать* указанные ТМЦ. Они приходятся на баланс или по *чистой стоимости реализации* (если планируется их *продавать*), или по *стоимости возможного использования* (если планируется *использовать* их в *собственной* хозяйственности). Такие рекомендации по оприходованию изложены в п. 2.12 и 2.13 *Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету запасов*, утвержденных приказом Минфина от 10.01.2007 г. N 2.*

* См. п. 2.12 и 2.13 Методических рекомендаций N 2 в "Бухгалтере" N 47'2014 на с. 7т-8т.

Когда такие ТМЦ *приходятся*, в бухучете предприятия отражается *прочий доход*, как это предусмотрено п. 44 Методических рекомендаций N 561. *Количество* и *стоимость* ценностей, возникших в результате списания объекта ОС, указывают на *оборотной* стороне *ф. N ОЗ-3*. В п. 40 приложения к Методическим рекомендациям N 561 для этих целей приведена следующая проводка: д-т 20 "Производственные запасы" - к-т 746 "Прочие доходы от обычной деятельности".

Налог на прибыль

Если предприятие осуществляет **ликвидацию** объекта ОС и является **крупным** плательщиком (его доход за последний годовой отчетный (налоговый) период **превышает 20 млн грн** - п/п. **134.1.1** НКУ), то вследствие проведения такой операции оно должно осуществить **корректировку** финрезультата **до** налогообложения на соответствующие **разницы**. Порядок такой корректировки определен ст. **138** НКУ, а именно:

- в случае **ликвидации** отдельного объекта ОС на сумму его **остаточной** стоимости, определенной в соответствии с национальными П(С)БУ, **финансовый результат до** налогообложения **увеличивается** (абз. 4 п. **138.1** НКУ);

- на сумму **остаточной стоимости** отдельного объекта ОС, определенной с учетом положений указанной статьи, следует **уменьшить** финансовый результат **до** налогообложения в случае **ликвидации** такого объекта (абз. 3 п. **138.2** НКУ).

Налог на добавленную стоимость

При ликвидации ОС (как **производственных**, так и **непроизводственных**) по **самостоятельному** решению плательщика налога согласно абз. 1 п. **189.9** НКУ такую операцию **приравнивают** к **поставке** таких ОС по **обычным** ценам, но **не ниже балансовой стоимости** на момент ликвидации.

Как определить **обычную** цену?

Налоговики в подкатегории **102.05** "ЗІР" разъяснили, что **обычную** цену для этого следует определять по правилам п/п. **14.1.71** НКУ. **Такой** ценой согласно указанной норме является **цена** товаров (работ, услуг), определенная **сторонами** договора, если **иное не** установлено **НКУ**. И, если **не доказано обратное**, считают, что **такая обычная** цена соответствует уровню **рыночных** цен.

Следует отметить, что при списании ОС **обычную** цену с помощью приведенной нормы определить **сложно**, хот бы по причине **отсутствия** сторон "**ликвидационного**" договора. Поэтому при ликвидации, как правило, ориентируются на **остаточную (балансовую) стоимость** ликвидируемого объекта ОС на момент ликвидации.

К сожалению, и в **этом** случае можно легко **увязнуть** в терминологической **неразберихе**, поскольку НКУ использует понятие как **остаточной** стоимости (п/п. **14.1.9** НКУ), так и **балансовой** стоимости (рассматриваемый п. **189.9** НКУ), **балансовой (остаточной)** стоимости (п. **189.1** НКУ), **балансовой (остаточной)** стоимости по данным **бухгалтерского** учета (п. **188.1** НКУ).

А если на момент ликвидации ОС его **балансовая/остаточная** стоимость равна **нулю**, то есть когда ликвидируется **полностью самортизированный** объект ОС? В таком случае налоговики **вряд ли** согласятся с **нулевой** базой для начисления НДС.

Думаем, что **осторожные** ликвидаторы ОС предпочтут оперировать **рыночной** ценой объекта, разумеется, с учетом **потребительских** качеств объекта ОС.

Если ликвидация ОС происходит **без согласия** плательщика НДС (например, в связи с их **уничтожением** или **разрушением** вследствие действий обстоятельств **непреодолимой** силы либо в случае **хищения**), то абз. 2 п. **189.9** НКУ разрешает **не начислять** налоговое обязательство. Однако для **безНДСной** ликвидации плательщик должен представить контролирующему органу **документ** об уничтожении, разборке или преобразовании производственных или непроизводственных ОС другим способом, в результате чего они **не могут** использоваться по **первоначальному** назначению.

В письме МГУ ГФС - ЦО по обслуживанию крупных плательщиков от **18.11.2015** г. N **25655/10/28-10-06-11** разъясняется, что данное обстоятельство плательщик налога должен **подтверждать** либо документами в соответствии с законодательством (**сертификат** ТПП Украины, **акты** государственных, правоохранительных и судебных органов и т. п.), либо предоставлением контролирующему органу "**уничтожительных**" документов.

В подкатегории **101.06** "ЗІР" специалисты ГФСУ разъяснили, что **такими** документами могут служить **акты ф. N ОЗ-3** и **N ОЗ-4** и **заключение** соответствующей экспертной комиссии, подтверждающей **невозможность** использования таких ОС **в будущем** по **первоначальному** назначению. Причем представить такие подтверждающие "ликвидационные" документы **целесообразно** вместе с **декларацией по НДС** за **тот** период, в котором **происходит** ликвидация ОС.

Выше мы уже говорили о том, что в результате ликвидации ОС могут возникать **ТМЦ-остатки**, которые необходимо **оприходовать**.

Налоговики в подкатегории **101.06** "ЗІР" разъяснили, что если **ликвидационные остатки** приходятся на **матсчетах** в целях их использования в **хозяйственной** деятельности плательщика, то **на такие** операции **не** начисляются **налоговые обязательства** (п. **189.10** НКУ). Ну а если ликвидационные остатки планируют **реализовать**, то это отражается как **обычная** поставка товаров и плательщик по **первому** из событий должен начислить **налоговые обязательства** по НДС, **составить** налоговую накладную и **зарегистрировать** ее в ЕРНН.

А как составить "**ликвидационную**" налоговую накладную?

При начислении налогового обязательства вследствие ликвидации ОС по **самостоятельному** решению (п. **189.9** НКУ) в **верхней левой** части **налоговой накладной** проставляется соответствующая отметка "**X**" и указывается тип причины "**05**" (ликвидация основных средств по **самостоятельному** решению плательщика налога).

По строке "Индивидуальный налоговый номер покупателя" отражают **условный** ИНН "**400000000000**", а по другим строкам, отведенным для заполнения данных **покупателя**, плательщик указывает **свои** данные (п. **12** Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом Минфина от **22.09.2014 г. N 957**- см. его в "Бухгалтере" N 15'2015 на с. 12т).

Напомним, что с **29.07.2015** г. при составлении **любых** налоговых накладных **можно не указывать: местонахождение** (налоговый адрес **продавца**); **местонахождение** (налоговый адрес **покупателя**); **номер телефона** (продавца и покупателя); **вид** гражданско-правового договора; **форму** проведенных расчетов. **Эти** реквизиты больше **не** являются **обязательными** (п. **201.1** НКУ). **Подробнее** об этом - см., например, письмо ГФСУ от **29.07.2015 г. N 27651/7/99-99-19-03-02-17** в "Бухгалтере" N 29-30'2015 на с. 10-11 и редакционный **комментарий** к нему - там же, на с. 11.