№16-

квітня 2016 року

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Голові Державної фіскальної служби України**  **Р.М. Насірову** |

*Щодо необхідності коригування*

*фінансового результату для цілей розрахунку*

*податку на прибуток за 2015 по ряду операцій*

**Шановний Романе Михайловичу!**

Від імені Ради Директорів Американської торгівельної палати в Україні (надалі – Палата) та компаній-членів засвідчуємо Вам свою глибоку повагу та звертаємось із проханням щодо надання письмової консультації стосовно необхідності коригування фінансового результату для цілей розрахунку податку на прибуток підприємств за 2015 рік по ряду операцій, зокрема:

1. **Оподаткування похідного валютного інструменту, який утворився до 01.01.2015р внаслідок прив'язки договірних цін до курсу іноземної валюти.**

Відповідно до умов контракту між резидентами-платниками податку на прибуток, ціна поставленого товару прив’язується до курсу іноземної валюти і підлягає уточненню (коригуванню) на момент погашення заборгованості.

Згідно МСФЗ №39 передбачається, що умови контракту, які коригують фінансові потоки на курс обміну валют, є похідним валютним інструментом.

Якщо заборгованість за таким контрактом не погашається на дату балансу, при цьому курс іноземної валюти відрізняється від курсу, який діяв на дату постачання товару, в бухгалтерському обліку відбувається переоцінка похідного валютного інструменту.

На кінець 2014 року така переоцінка відображена як:

- Інші доходи/витрати операційної діяльності від переоцінки вбудованого деривативу до справедливої вартості - не оплачені рахунки;

- Інші доходи/витрати операційної діяльності при перерахунку ДЗ/КЗ (відкладені коригування) - частково оплачені рахунки.

При цьому визнання похідного інструменту, так само як і його переоцінка на дату балансу, не вплинуло на податковий облік з податку на прибуток підприємств.

Починаючи з 01.01.2015р. доходи (витрати) від оцінки похідного інструменту визнаються як в бухгалтерському, так і в податковому обліку. Однак, чинна редакція ПКУ не містить спеціальних правил щодо перехідного періоду.

Так, за даними бухгалтерського обліку станом на 01.01.2015р. у підприємства існує сальдо від переоцінки похідного інструмента (заборгованості) в попередньому році. Погашення такої заборгованості в 2015 році та, відповідно, коригування ціни, не призвело до виникнення доходів/витрат в бухгалтерському обліку.

**Питання: Чи впливає на податковий облік з податку на прибуток підприємств погашення заборгованості, яка виникла у зв’язку з переоцінкою похідного валютного інструменту до 2015 року?**

1. **Визначення механізму формування балансової вартості основних засобів для цілей податкового обліку.**

Відповідно до пп. 138.3 ПКУ розрахунок амортизації основних засобів і нематеріальних активів здійснюється відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

В обліку підприємства станом на 31.12.2014 значаться відмінні один від одного вартості капітальних інвестицій (не введені в експлуатацію основні засоби та їх додаткові вартості) в бухгалтерському і податковому обліку.

Основний засіб введений в експлуатацію в 2015 році, отже його вартість повинна формуватися відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності без урахування вимог п. 11 підрозділу 4 розділу ХХ Перехідних положень ПКУ.

Вимоги пункту 11 підрозділу 4 розділу ХХ Перехідних положень ПКУ щодо порядку визначення розміру балансової вартості для цілей розрахунку амортизації застосовуються до основних засобів та матеріальних активів, які введені в експлуатацію до 01.01.2015.

**Просимо підтвердити правомірність нашої позиції**.

1. **Вплив на балансову вартість основних засобів в податковому обліку переоцінки, проведеної після 01.01.2015 за рахунок капіталу.**

Податковим кодексом України з 01.01.2015 визначено порядок формування різниць, у тому числі підлягає формуванню різниця, пов'язана з переоцінкою основних засобів і нематеріальних активів, однак не визначений механізм формування балансової вартості з метою податкового обліку в частині переоцінки.

**Питання: Чи необхідно коригувати фінансовий результат для цілей розрахунку податку на прибуток, якщо переоцінка основних засобів проведена за рахунок капіталу, і, отже, не вплинула на фінансовий результат?**

1. **Вплив резерву за програмами пенсійного забезпечення на розрахунок податку на прибуток в контексті пп.139.1.1 ПКУ.**

Відповідно до пп. 139.1.1 ПКУ: фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на формування резервів і забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (**крім** забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, **пов'язаних з оплатою праці**, і резервів, визначених пунктами 139.2 - 139.3 цієї статті) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Положення № 637, абз. 2 п. 1.2: Виплати, пов'язані з оплатою праці - це виплати, віднесені до фонду оплати праці, а також до інших виплат, що не належать до цього фонду згідно з Інструкцією № 5.

Витяги з Інструкції №5:

3.6. Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію відповідно до чинного законодавства та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам).

3.11. Витрати підприємств на покриття витрат Пенсійного фонду України і т.д.

МСБО 19. «Виплати працівникам»:

5. Виплати працівникам включають:

* короткострокові виплати працівникам, такі як зазначені далі, якщо очікується, що вони будуть повністю оплачені в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, в якому працівники надавали відповідні послуги:

(і) заробітна плата, внески на соціальне забезпечення;

(іi) оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність;

(іii) участь у прибутку та преміюванні, і

(іv) негрошові пільги нинішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, забезпечення житлом, автомобілів, а також надання безкоштовних або субсидованих товарів або послуг);

**(i) пенсії (наприклад, пенсії та одноразові виплати при виході на пенсію);**

Іншими словами, можна зробити висновок, що до виплат, пов'язаним з оплатою праці, також відносяться резерви за програмами пенсійного забезпечення та інших довгострокових виплат, отже, фінансовий результат для цілей розрахунку податку на прибуток не коригується.

**Питання: Чи відноситься резерв за програмами пенсійного забезпечення до виплат, пов'язаних з оплатою праці, якщо він включає і виплати пенсій, і одноразові виплати при звільненні у зв'язку з виходом на пенсію, та ювілейні премії, з огляду на це фінансовий результат на такі резерви не коригується?**

1. **Застосування норм п.140.2 ПКУ платником податків з від’ємним значенням суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду.**

Відповідно до п.140.2 ПКУ платники податків, у яких сума боргових зобов’язань по фінансових операціях з пов’язаними особами-нерезидентами перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ – більш ніж в 10 разів), збільшують фінансовий результат до оподаткування 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.

Як вбачається, даною нормою законодавець ставив на меті створення бар’єру для недопущення зниження податкової бази з податку на прибуток на частину нарахованих відсотків від пов’язаних осіб-нерезидентів.

Однак наразі зміст п.140.2 ПКУ викладений таким чином, що може створити негативні наслідки для тих платників, у яких значення суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду є від’ємним. Так, з цього випливає, що податкова різниця, яка збільшує фінансовий результат, включає не тільки всю суму нарахованих відсотків, але і 50% від’ємного показника фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань.

Вочевидь така ситуація є технічною помилкою, адже при тлумаченні цієї норми в системному зв’язку з іншими пунктами ст.140 ПКУ (приміром, п.140.3 ПКУ) можна дійти висновку, що податкова різниця має включати саме нараховані проценти за борговими зобов’язаннями, але аж ніяк не 50% суми від’ємного фінансового результату періоду.

**Питання:** **Чи правильно ми розуміємо, що при застосуванні п.140.2 ПКУ податкова різниця, яка виникає при здійсненні фінансових операцій, може включати і стосується лише нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов’язаннями?**

Заздалегідь вдячні за оперативну відповідь.

З метою реалізації зазначеного, будь ласка, просимо уповноважити відповідальну особу, яка б могла зв’язатися з нами за телефоном 490-58-00 або електронною поштою [oprokhorovych@chamber.ua](mailto:oprokhorovych@chamber.ua), контактна особа - Олександр Прохорович, менеджер Палати з питань стратегічного розвитку (оподаткування та митна політика).

**З глибокою повагою та найкращими побажаннями,**

**Президент Андрій Гундер**