

ОБЛІК ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕНТІВ ЗА БОРГОВИМИ ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ, ЯКІ ВИНИКАЮТЬ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ПОВ'ЯЗАНИМИ ОСОБАМИ – НЕРЕЗИДЕНТАМИ

Анотація. У статті розглянуті проблеми розрахунку суми коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій з пов'язаними особами – нерезидентами.

Наведено розрахунок податкових різниць на протязі чотирьох років, з урахуванням того, що у платника податків:

– є капіталізовані витрати, за якими нараховувались в поточному році проценти на користь пов'язаним особам-нерезидентам;

– в одному з років, що підлягає дослідженню, отримано збиток;

– в одному з років, що підлягає дослідженню, власний капітал має від'ємне значення.

Висловлена необхідність ставити питання перед Державною фіскальною службою України щодо розробки рекомендацій розрахунку податкових різниць за з п. 140.2 ст. 140 Податкового Кодексу України.

Ключові слова: платник податків, фінансовий результат до оподаткування, коригування, пов'язана особа – нерезидент, власний капітал, амортизаційні відрахування, кваліфікаційний актив, капіталізація, проценти за борговими зобов'язаннями, майбутні звітні податкові періоди.

Постановка проблеми. Платники податків постійно стикаються з проблемами правильного визначення фінансового результату до оподаткування. Однією з таких проблем є коригування фінансового результату на різниці, що виникають при здійсненні операцій з борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами. Платникам податків бракує практичних прикладів та методичних рекомендацій щодо таких коригувань, тому виникає необхідність дослідження цього питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання коригування фінансового результату до оподаткування на суми процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, які виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами розглянуті в Податковому Кодексі України та листах Державної фіскальної служби

України. Узагальнююча інформація та приклади визначення суми коригувань фінансового результату до оподаткування в наступних роках, в цих листах не розглядалися. Окрім того, в листах звертається увага на те, що податкові консультації мають індивідуальний характер і можуть використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

Мета статті. Узагальнити інформацію щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суми процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, які виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами.

Навести приклад коригування фінансового результату до оподаткування платником податку на прибуток на протязі чотирьох років з урахуванням наступних обставин:

а) наявності у платника податків зобов'язань за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, за якими капіталізувалися витрати, а відсотки за ними включені до собівартості кваліфікаційного активу;

б) фінансовим результатом до оподаткування є збиток;

в) власний капітал платника податків має від'ємне значення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755 –VI зі змінами та доповненнями (далі – ПКУ), 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 ПКУ.

З визначення випливає, що базою для розрахунку податку на прибуток є фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку. Коригування фінансового результату здійснюється на різниці, які виникають при: нарахуванні амортизації необоротних активів; формуванні резервів (забезпечень); здійсненні фінансових операцій.

Платники 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, мають право прийняти рішення про визначення об'єкту оподаткування без коригування фінансового результату на усі різниці.

Однак, актуальним є питання саме коригування фінансового результату і, на наш погляд, особливої уваги заслуговує питання

коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при здійсненні операцій з борговими зобов'язаннями, тому розглянемо окремо п. 140.2 ст. 140 ПКУ.

У п. 140.1 ПКУ наведені різниці, які виникають при здійсненні операцій з борговими зобов'язаннями (в тому числі процентів за борговими зобов'язаннями), та умови, за якими здійснюється відповідне коригування фінансового результату до оподаткування. 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, 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. Проценти на користь непов'язаних осіб та пов'язаних осіб – резидентів не підлягають коригуванню відповідно до п. 140.2 ст. 140 Кодексу.

Сума боргових зобов'язань і власного капіталу з метою цього пункту **визначається як середнє арифметичне** значень боргових зобов'язань і власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених у п. 140.3 ПКУ. Тобто до суми боргових зобов'язань перед нерезидентами – пов'язаними особами на початок року додається сума таких зобов'язань на кінець звітного періоду та ділиться на два. Так само визначається сума власного капіталу (за даними балансу) на початок і кінець звітного періоду і ділиться на два.

У разі, якщо за результатами розрахунку вийшло, що зобов'язання перевищують власний капітал у 3,5 рази - різниця застосовується.

Суми капіталізованих витрат не враховуються для визначення необхідності здійснювати коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до п. 140.2 ПКУ, тому що сума таких відсотків включається до собівартості кваліфікаційного активу (згідно з п. 3 П(С)БО 31).

Ця думка підтверджується в листі Державної фіскальної служби України в листі № 7304/Ф/99-99-19-02-02-14 від 29.07.2015 р., в

якому мова йде про те, що “суми капіталізованих витрат не враховуються для розрахунку різниць за операціями з нарахування процентів за борговими зобов’язаннями відповідно до п.140.2 ПКУ”.

В листі Головного управління ДФС у Волинській області від 04.07.2016 р. № 3346/10/03-20-12-02-13 наведено алгоритм розрахунку податкових різниць, яким ми і скористуємося.

Формула для розрахунку податкової різниці:

$$ПР = П - (ФРО + ФВ + АВ) / 2,$$

де **ПР** – податкова різниця, на яку збільшується фінансовий результат до оподаткування;

П – проценти за кредитами, позиками та іншими борговими зобов’язаннями, нарахованих у бухгалтерському обліку платника податку;

ФРО – фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

ФВ – фінансові витрати за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

АВ – сума амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

Розглянемо коригування на прикладі даних наведених в таблиці №1:

Таблиця №1

Дані фінансової звітності підприємства Х за 4 роки, тис. грн.

	1 рік		2 рік		3 рік		4 рік	
	Почато к року	Кінець року	Почато к року	Кінець року	Почато к року	Кінець року	Почато к року	Кінець року
Боргові зобов’язання, в т.ч. капіталізовані витрати	1000 -	37000 2000	37000 -	18000 3000	18000 -	10000 -	10000 -	2000 -
Власний капітал	4500	5500	5500	3000	3000	1000	1000	(2500)
Необхідність коригування	(1000+37000-2000)/2:(4500+5500)/2=7,2		(37000+18000-3000)/2:(5500+3000)/2=6,1		(18000+10000)/2:(3000+1000)/2=7,0		Власний капітал має від’ємне значення – коригуємо	
ФРО		400		250		(2000)		100
П		3000		2900		600		1400
ФВ		3200		3500		700		1600
АВ		1200		1250		1200		1300

В таблиці розрахована необхідність коригування фінансового результату до оподаткування, і ці розрахунки свідчать про необхідність коригування у всіх чотирьох роках.

Перший рік:

Визначимо суму коригування (збільшення фінансового результату до оподаткування):

$$3000 - (400 + 3200 + 1200) / 2 = 600 \text{ тис. грн.}$$

Проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного пунктом 140.2 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 пункту 140.2 ПКУ). Таким чином, ми маємо право зменшити свій фінансовий результат до оподаткування в наступному році на 570 тис. грн ($600 - 600 * 5\%$).

Другий рік:

Визначимо суму коригування (збільшення фінансового результату до оподаткування):

$$2900 - (250 + 3500 + 1250) / 2 = 400 \text{ тис. грн.}$$

За результатами минулого року, ми мали право на зменшення фінансового результату до оподаткування на 570, однак, враховуючи вимоги п.140.2, розрахуємо суму на яку ми зможемо зменшити фінансовий результат до оподаткування в наступному (третьому) році: $400 + 570 = 970$ тис. грн. Зменшимо цю суму на 5% , та отримуємо 921,5 тис. грн.

Третій рік: фінансовий результат до оподаткування – збиток.

Слід зазначити, що фінансовим результатом до оподаткування може бути як прибуток, так і збиток. Норми ПКУ передбачають використання у розрахунок такого показника, як фінансовий результат до оподаткування без будь-яких застережень щодо фінансового результату у вигляді прибутку, то при розрахунок податкової різниці в частині фінансових витрат враховується як прибуток, так і збиток. Позиція ДФС України з даного питання викладена на сторінках видання “Вісник. Право знати все про податки і збори” (вересень 2015 року № 34, ст.10), та в листах державної фіскальної служби, в яких мова йде про те, що “у випадку, якщо розрахований за формулою показник має від’ємне значення (за рахунок перевищення показника від’ємного фінансового результату над сумою фінансових витрат та амортизаційних відрахувань), то фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за борговими зобов’язаннями, що виникли за операціями з пов’язаними особами – нерезидентами” [4], [6], [7], [9].

Ми вважаємо, що це не зовсім коректне вираження з точки зору математики і висловлюємо наше особисте бачення цього питання: “якщо від’ємне значення фінансового результату до оподаткування вище над сумою фінансових витрат та амортизаційних відрахувань, то фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за борговими зобов’язаннями, які виникли за операціями з пов’язаними особами – нерезидентами”.

З урахуванням наведеного розрахуємо податкову різницю в третьому році. Сума фінансових витрат та амортизаційних відрахувань дорівнює 1900 тис. грн (1200+700), а фінансовий результат дорівнює (-2000 тис. грн).

В нашому випадку від’ємне значення фінансового результату до оподаткування вище над сумою фінансових витрат та амортизаційних відрахувань на 100 тис. грн, тому фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за борговими зобов’язаннями, які виникли за операціями з пов’язаними особами – нерезидентами, а саме на 600 тис. грн.

Розрахуємо суму на яку ми зможемо зменшити фінансовий результат до оподаткування в наступному (четвертому) році: $600+921,5=1521,5$ тис. грн, вираховуємо 5%, отримуємо 1445,43 тис. грн.

Четвертий рік: власний капітал має від’ємне значення.

У разі, **якщо власний капітал має від’ємне значення**, то незалежно від його величини, середнє арифметичне значення боргових зобов’язань буде перевищувати середнє арифметичне значення власного капіталу в 3,5 рази, а **показник фінансового результату до оподаткування підлягає коригуванню**.

Визначимо суму коригування (збільшення фінансового результату до оподаткування):

$$1400-(100+1600+1300)/2 = -100 \text{ тис. грн.}$$

Результат має від’ємне значення, тобто сума процентів не перевищує норму, і тому в четвертому році ми можемо не збільшувати фінансовий результат до оподаткування за рахунок відсотків поточного року. Крім того, маємо право зменшити свій фінансовий результат на 100 тис. грн. за рахунок його збільшення в минулих роках.

Резерв на зменшення фінансового результату до оподаткування на наступні податкові періоди дорівнюватиме $1445,43-100=1345,43$ тис. грн, вираховуємо 5%, отримуємо 1278,16 тис. грн.

Сума, що залишилась непогашеною, переноситиметься на зменшення фінансових результатів до оподаткування на наступні податкові періоди до повного її врахування в зменшення (зі щорічним зменшенням на 5%).

Щодо залишку сум процентів минулих періодів у розмірі 5 %, то платник податку не має права в подальшому враховувати такий залишок в майбутніх звітних періодах.

Висновки:

– суми капіталізованих витрат не враховуються для визначення необхідності здійснювати коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до п.140.2 ПКУ, тому що сума таких відсотків включається до собівартості кваліфікаційного активу (згідно з п. 3 П(С)БО 31);

– якщо від’ємне значення фінансового результату до оподаткування вище над сумою фінансових витрат та амортизаційних відрахувань то фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за борговими зобов’язаннями, які виникли за операціями з пов’язаними особами – нерезидентами;

– якщо власний капітал має від’ємне значення, то незалежно від його величини показник фінансового результату до оподаткування підлягає коригуванню;

– непогашені суми процентів будуть переноситися на зменшення фінансових результатів до оподаткування на наступні податкові періоди до повного їх врахування в зменшення (зі щорічним зменшенням на 5%) ;

– платник податку щорічно втрачає залишок сум процентів минулих періодів у розмірі 5 %, оскільки не має права в майбутніх звітних періодах їх враховувати.

Ми навели власне бачення застосування розрахунку податкових різниць на практиці. Вважаємо за необхідне ставити питання перед Державною фіскальною службою України розробки рекомендацій розрахунку податкових різниць за з п. 140.2 ст. 140 ПКУ.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 №2755-VI (зі змінами та доповненнями).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджено Міністерством фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-015>.

3. Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” №212/18950 від 21.02.2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID>

4. Лист ГУ ДФС у Рівненській області від 17.03.2016 р. № 651/10/17-00-15-02-10.

5. Лист ГУ ДФС у Волинській області від 04.07.2016 р. № 3346/10/03-20-12-02-13.

6. Лист Міжрегіональне головне управління ДФС – центральний офіс з обслуговування великих платників від 26.05.2016 р. № 11744/10/28-10-01-03-11.

7. Лист ДФСУ від 29.06.2016 р. № 14132/6/99-99-15-02-02-15.
8. Лист ДФСУ від 18.07.2016 р. № 15386/6/99-99-15-02-02-15.
9. Лист ДФСУ від 28.07.2016 № 16197/6/99-99-15-02-02-15.
10. Лист ГУ ДФС у Чернігівській області від 17.02.2016 р. № 572/10/25-01-15-02-09.
11. Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2015. – вересень. – 34. – С. 10.
11. Ганяйло О. М. Проблемні аспекти обліку податку на прибуток [Електронний ресурс]. / О. М. Ганяйло, О. М. Колесніков. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Ganiailo,Kolesnikova.pdf2.

Н. М. Круглая,
к.е.н., доцент,
Криворожский национальный университет

УЧЕТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРОЦЕНТОВ ПО ДОЛГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ, КОТОРЫЕ ВОЗНИКАЮТ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ОПЕРАЦИЙ СО СВЯЗАННЫМИ ЛИЦАМИ – НЕРЕЗИДЕНТАМИ

Аннотация. В статье рассмотрены проблемы расчета суммы корректировки финансового результата к налогообложению на разницы, которые возникают при осуществлении финансовых операций со связанными лицами – нерезидентами. Приведен расчет налоговых разниц на протяжении четырех лет, с учетом того что у плательщика налогов:

- есть капитализированные расходы, по которым начислялись проценты в пользу связанных лиц – нерезидентов;
- в одном году, который исследуется, получен убыток;
- в одном году, который исследуется, собственный капитал отрицательный.

Выражена необходимость ставить вопрос перед Государственной фискальной службой Украины относительно разработки рекомендаций расчета налоговых разниц согласно п.140.2 ст. 140 Налогового Кодекса Украины.

Ключевые слова: налогоплательщик, финансовый результат до налогообложения, корректировка, связанное лицо – нерезидент, собственный капитал, амортизационные отчисления, квалификационный актив, капитализация, проценты по долговым обязательствам, будущие отчетные налоговые периоды.

N. M. Kruhla,
Ph. D. in Economics, associate Professor,
Kyryvi Rih national University

THE TAXATION OF INTEREST ON DEBT OBLIGATIONS
THAT ARISE IN TRANSACTIONS WITH RELATED PERSONS
NON – RESIDENT

Abstract. The article analyses the problems of calculating the amount of correction of the financial result before tax on the differences. These ones arise when there are financial transactions with persons non – resident. The calculation of tax differences for four years in certain conditions:

- a) are capitalized costs that were incurred in the current year, the interest benefit related to a non – resident;
- b) in one of the years, that subject to study the resulting loss;
- c) one investigating year has a negative value.

In the article expressed the need for the development of the State fiscal service of Ukraine recommendations on the calculation of tax differences according to Tax code of Ukraine.

Key words: taxpayer, the financial result before tax adjustment associated entity – non-resident, private capital, depreciation, a qualifying asset, capitalization of interest on debt, future tax reporting periods.