

Як розраховуються різниці, які виникають при здійсненні операцій з борговими зобов'язаннями з пов'язаними особами – нерезидентами, якщо сума таких зобов'язань перевищує суму власного капіталу більш ніж у 3,5 рази?

ЗІР, категорія 102.07

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 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 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 перевищує двадцять мільйонів гривень, об'єкт оподаткування визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, визначені відповідно до положень розд. III ПКУ.

У п. 140.1 ст. 140 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 (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, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, 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, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, та власного капіталу для цілей п. 140.2 ст. 140 ПКУ визначається як середнє арифметичне значень боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених у п. 140.3 ст. 140 ПКУ.

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства (п. 3 розд. I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73).

Тобто, платники податку, у яких сума боргових зобов'язань (в тому числі процентів за борговими зобов'язаннями), 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), мають збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму, яка обчислюється наступним чином:

$$C \text{ збільш} = \text{СП} - (\text{ФРО} + \text{ФВ} + \text{АВ}) / 2, \text{ де}$$

C збільш – сума, на яку збільшується фінансовий результат до оподаткування;

СП – сума процентів 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.

Відповідно до п. 140.3 ст. 140 ПКУ 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 від суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування, з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 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 суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування. Зменшення має здійснюватись з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ст. 140 ПКУ.

Для розрахунку обмежень, встановлених п. 140.2 ст. 140 ПКУ не враховані відсотки станом на 01 січня поточного року (в т. ч. відсотки не враховані у 2015 році та зменшені на 5 відсотків) зменшуються на 5 відсотків та додаються до суми відсотків, нарахованих на користь пов'язаних осіб – нерезидентів у звітних періодах поточного року.

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

Наприклад:

У попередньому році платник податку на підставі п. 140.2 ст. 140 ПКУ збільшив фінансовий результат до оподаткування на 3000 грн.

За результатами поточного року платник податку має право зменшити фінансовий результат на суму $2850 = (3000 - 5\% \times 3000)$.

При цьому сума, на яку платник податку має право зменшити фінансовий результат до оподаткування, не може перевищувати обмеження, визначеного п. 140.2 ст. 140 ПКУ.

Якщо при розрахунку обмежень, встановлених п. 140.2 ст. 140 ПКУ, сумарне значення показників фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань має від'ємне значення за рахунок від'ємного значення фінансового результату, то фінансовий результат до оподаткування у звітному періоді не підлягає зменшенню на суму несписаних на початок звітного періоду процентів за борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами.