

## ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

### ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 05.11.2018 р. № 4691/6/99-99-15-02-02-15/ІПК

**Щодо коригування фінансового результату до оподаткування при обчисленні податку на прибуток у разі ліквідації частини окремого об'єкта основних засобів**

Державна фіскальна служба України розглянула листи щодо окремих питань, пов'язаних із застосуванням положень Податкового кодексу України (далі — Кодекс) та, керуючись ст. 52 Кодексу, повідомляє.

**Щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суму курсових різниць від перерахунку сформованих страхових резервів по активам в іноземній валюті.**

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком 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 Кодексу.

Положеннями Кодексу не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на курсові різниці від перерахунку сформованих страхових резервів за активами в іноземній валюті.

Такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату.

Повноваження щодо встановлення обов'язкових для банківської системи стандартів та правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що відповідають вимогам законів України та міжнародним стандартам фінансової звітності згідно зі ст. 41 Закону України від 20 травня 1999 року № 679-XIV «Про Національний банк України», надано Національному банку України.

Тож Національним банком України як головним регулятором з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності для банківської системи з питання, що стосується впливу валютних курсів за фінансовими інструментами, вираженими в іноземній валюті, зокрема резервом, визнаним у зв'язку зі знеціненням (зменшенням корисності) фінансового активу висловлено позицію, яку доведено листом ДФС від 12.07.2018 №21198/7/99-99-15-02-02-17.

Враховуючи позицію Національного банку України неможливо здійснювати переоцінку вибірково, лише частини балансової вартості фінансового активу (без урахування резерву), оскільки це призведе до недотримання принципу обачності. Так, у разі зниження офіційного курсу гривні до іноземних валют переоцінка лише частини балансової вартості знецінених фінансових активів (без урахування резервів) призведе до невиправданого збільшення їх вартості та визнання доходів у вигляді курсових

різниці від частини вартості активу, яка вже визнана знеціненою. З огляду на зазначене у цьому випадку необхідно визнавати додаткові витрати у вигляді збитку від знецінення фінансового активу.

Зауважуємо на тому, що бухгалтерський облік та фінансова звітність банків ґрунтуються на вимогах МСФЗ, відповідно до яких монетарні статті в іноземній валюті переоцінюються на кожну звітну дату, у тому числі у складі балансової вартості фінансових активів, переоцінюється сума резерву, що визначає збиток від зменшення корисності. Розрахункові величини, що використовуються з метою оподаткування та визначаються на підставі норм податкового законодавства, не впливають на бухгалтерський облік та фінансову звітність банків, у тому числі на суму прибутку або збитку від переоцінки монетарних статей в іноземній валюті.

Таким чином, у фінансовій звітності визнаються курсові різниці від переоцінки резерву (зменшення корисності активу) ж складової балансової вартості монетарного фінансового активу в іноземній валюті.

### **Щодо коригування фінансового результату до оподаткування при обчисленні податку на прибуток у разі ліквідації частини окремого об'єкта основних засобів.**

Відповідно до п.п.14.1.138 п.14.1 ст.14 Кодексу 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).

Порядок коригування фінансового результату на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, визначено нормами ст. 138 Кодексу.

Згідно із п. 138.1 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 або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта та відповідно до п.138.2 ст.138 Кодексу зменшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст.138 Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Згідно із п.п.138.3.1 п.138.3 ст.138 Кодексу з метою визначення об'єкта оподаткування 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 розділу I Кодексу, п.п.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.

Виходячи з викладеного, у разі ліквідації частини окремого об'єкта основних засобів фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму залишкової вартості такої частини окремого об'єкта основних засобів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та зменшується на суму її залишкової вартості, визначеної з урахуванням положень ст. 138 Кодексу.

**Щодо нарахування амортизації в податковому обліку на основні засоби, які** призначені для використання в господарській діяльності платника податку, на період виведення їх з експлуатації у зв'язку з консервацією, капітальним ремонтом, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією та іншим поліпшенням основних засобів, якщо в бухгалтерському обліку не припиняється нарахування амортизації на цей період, повідомляємо, що з цього питання направлено запит до Міністерства фінансів України.

**Щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суму коштів, перерахованих до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, як обов'язкового регулярного збору.**

Законом України від 23.02.2012 № 4452-VI «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб» (далі — Закон) встановлено засади функціонування системи гарантування вкладів фізичних осіб України, метою якої є захист прав і законних інтересів вкладників банків, зміцнення довіри до банківської системи України, стимулювання залучення коштів у банківську систему України, а також визначені повноваження Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (далі — Фонд).

Відповідно до ст. 17 Закону учасниками Фонду є банки, участь яких у Фонді є обов'язковою.

До того ж банки зобов'язані, зокрема, сплачувати до Фонду спеціальні, початкові і регулярні збори з учасників Фонду, які є одними з джерел формування коштів Фонду (ст.ст. 21-23 Закону). За несплату та несвоєчасну сплату до Фонду банками зазначених зборів встановлена фінансова і адміністративна відповідальність (ст. 24 Закону).

У період дії Кодексу до 01.01.2015 відповідно до п.п. «а» п.п. 138.10.6 п. 138.10 ст. 138 Кодексу до складу інших витрат включаються інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, зокрема, суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, визначених у ст. 157 цього розділу в розмірі, що не перевищує чотирьох відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

Відповідно до діючої редакції п.п. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 Кодексу визначено, що однією з різниць, що виникає при здійсненні фінансових операцій, є різниця, яка збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика

відповідно до закону, та неприбуткових організацій, до яких застосовуються положення п.п. 140.5.13 цього пункту), у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

Роз'яснення з питання перерахування банками обов'язкових зборів до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб викладене у листі Міністерства фінансів України від 06.04.2018 № 11210-09-10/9619.

Враховуючи позицію Міністерства фінансів України та те, що перерахування коштів до Фонду у розмірах та порядку, встановленому Законом, має обов'язковий характер для учасників такого Фонду, обмеження, визначене п.п. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 Кодексу, не може ототожнюватись з безоплатним перерахуванням банками коштів у вигляді зборів, визначених Законом, до Фонду в період перебування останнього в Реєстрі неприбуткових установ та організацій.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.