

Лист ДФС від 13.04.2017 №7825/6/99-99-15-02-02-15

Державна фіскальна служба України розглянула листи щодо визнання операцій з внесення учасником підприємства до статутного капіталу основних засобів (обладнання) контрольованими та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Для цілей трансфертного ціноутворення у 2015 – 2016 роках застосовувались положення Кодексу з урахуванням змін, унесених Законом України від 28 грудня 2014 року № 72-VIII.

Так, відповідно до п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу для цілей нарахування податку на прибуток підприємств контрольованими операціями є господарські операції, що можуть впливати на об'єкт оподаткування платника податку (до 01.01.2017 – «впливають на об'єкт оподаткування платника податку»).

Підпунктом 39.2.1.4 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу визначено, що господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, зокрема, але не виключно:

операції з товарами, такими, як сировина, готова продукція тощо;

операції з надання послуг;

операції з нематеріальними активами, такими, як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності;

фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію тощо;

операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

Таким чином, визначальною умовою для визнання операцій контрольованими є можливість впливу таких операцій на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків.

Водночас Кодексом не передбачено обмежень або застережень, в якому із періодів (звітному або наступних) цей вплив відбувається.

Пунктом 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14.12.99 за № 860/4153, встановлено, що 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.

Отже, операція зі збільшення статутного капіталу шляхом внесення учасником підприємства обладнання не впливає на дохід підприємства безпосередньо під час здійснення такої господарської операції.

З огляду на зазначене Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248, встановлено, що 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.

Складовою витрат є собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

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

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.

До складу загальновиробничих витрат включаються амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 та зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509, встановлено, що основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства/установи і зносу основних засобів.

Таким чином, операції з внесення учасником підприємства до статутного капіталу обладнання впливають на витрати та відповідно на фінансовий результат, що є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємства, починаючи з періоду нарахування амортизації такого обладнання – основного засобу.

Статтею 13 Закону України «Про господарські товариства» визначено, що вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Отже, операція зі збільшення статутного капіталу шляхом внесення учасником підприємства основних засобів враховується у складі витрат, починаючи з періоду нарахування амортизації таких основних засобів та впливає на фінансовий результат до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку та, відповідно, зменшує об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Для цілей нарахування податку на прибуток підприємств у 2015 – 2016 роках контрольованими операціями є господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами – нерезидентами (абзац «а» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу).

Відповідно до п.п. 39.2.1.7 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу господарські операції, передбачені підпунктами 39.2.1.1 – 39.2.1.3 і 39.2.1.5 п.п. 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 млн. 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 млн. гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Оскільки операції із збільшення статутного капіталу внеском учасника підприємства – пов'язаною особою – нерезидентом основних засобів (обладнання) впливають (можуть впливати) на формування об'єкта оподаткування податком на прибуток, такі операції у 2015 – 2016 роках підпадають під визначення контрольованих, якщо одночасно виконуються такі умови:

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

Зазначені операції мають бути відображені у Звіті про контрольовані операції у звітному періоді, в якому відбулася господарська операція з внесення учасником до статутного капіталу основних засобів (обладнання) на дату переходу права власності та/або на дату відображення у бухгалтерському обліку зарахування на баланс таких основних засобів (обладнання).