

ДИСКОНТУВАННЯ ЗАБОРГОВАНOSTІ: за відсутності правил — без оподаткування?



Олена ЖУКОВА, аудитор, адвокат, керівник робочої групи з ТЦУ у Громадській раді при ДФС України

В останніх актах перевірки ДФС одною з «модних тем» стало дисконтування. За допомогою цього методу податківці здійснюють дуже великі донарахування податків та фінансових санкцій. Формується й відповідна судова практика. Ця стаття написана за матеріалами судової справи, у якій автор брала участь як представник позивача — платника податків.

Перевірка та адміністративне оскарження

21.08.2018 р., за результатами податкової перевірки було складено Акт, в якому були зафіксовані порушення податкового законодавства платником податків ТОВ «Х». Усього таких порушень податківці виявили три. Але платник податків у процесі адміністративного оскарження відстояв свою правоту за двома позиціями. Отже, щоб там не говорили, але останнім часом значно поліпшилася ситуація з ефективністю адміністративного оскарження ППР та актів перевірки.

Скарги платників податків ретельно розглядаються, аналізуються, досить часто частина донарахувань скасовується вже на цьому етапі. Тому вкрай доцільно починати боротьбу за відміну ППР якомога раніше. Більш того, платнику податків необхідно подати аргументи у свій захист вже на етапі «розгляду заперечень на акт перевірки». В ситуації, яка описується, на кожному етапі адміністративного оскарження (заперечення, скарги у ГУ ДФС та ДФС України) податківці дуже уважно (кожного разу годину або навіть кілька годин) розглядали аргументацію платника податків та, як зазначено вище, врахували ці аргументи — було скасовано донарахування за двома епізодами. Але один епізод (дисконтування) залишився. Саме щодо нього платник податків звернувся до суду.

Опис господарської операції

ТОВ «Х» протягом кількох років отримувало товар від материнської компанії «Х-ГМБХ» за контрактом, в якому передбачалося відтермінування платежів за придбаний товар на 270 днів з дати постачання. В 2014 році в Україні склалася складна економічна ситуація, в результаті якої відбулося різке падіння курсу гривні по відношенню до євро, яка є валютою платежу за контрактом. Крім того, Нацбанк тимчасово заборонив оплату за «старими» інвойсами, отримання товару за якими відбулося більш ніж шість місяців раніше, ніж дата платежу. Тому у 2015 році сторонами контракту було підписано додаткову угоду, згідно з якою на визначений цією угодою перелік неспланих інвойсів (2013 — 2014 роки) встановлювався строк платежу у 1350 банківських днів з дати отримання товару. Сума цієї «відтермінованої» кредиторської заборгованості становила 5 222 782 євро.

Під час перевірки податківці визначили «суму заниження

доходів за відповідний період» у розмірі 42 896 362 грн. Цю суму було розраховано на підставі твердження перевіряючих про необхідність проведення дисконтування кредиторської заборгованості у бухгалтерському обліку ТОВ «Х» — нарахування відсотків за відповідною ставкою дисконту на суму довгострокової кредиторської заборгованості. Податківці зменшили від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на вищезазначену суму та виписали ППР.

Платник податків не погодився з такими висновками та подав позовну заяву до Київського окружного адміністративного суду. В позовній заяві обґрунтовано, що висновки податкового органу про завищення позивачем від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток у розмірі 42 896 362 грн є безпідставними, не підтвердженими доказами та є такими, що не ґрунтуються на нормах чинного законодавства, а відтак позивач вважає відповідне ППР протиправним та таким, що підлягає скасуванню.

Рішення суду

Суд задовольнив позов у повному обсязі (рішення від 12.07.2019 р. у справі № 320/556/19). Задовольняючи позовні вимоги платника податків, суд навів такі аргументи.

Для відображення в балансі довгострокових зобов'язань за їх теперішньою вартістю (пункти 5-6 ПБО 11 «Зобов'язання») останні мають відповідати таким критеріям: зобов'язання мають бути довгостроковими; на такі зобов'язання мають нараховуватися відсотки.

При цьому зі змісту п. 10 ПБО 11 слідує, що ці дві умови мають існувати одночасно.

Суд зазначив, що в імпортному контракті та в додатковій угоді передбачено відтермінування розрахунків за поставлений товар на 1350 днів, при цьому нарахування відсотків не передбачено. Тобто відсутня одна з двох обов'язкових умов.

Також судом ретельно досліджено ПБО 13 «Фінансові інструменти». В рішенні суду зазначено: «... відповідно до п. 4 Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»... **фінансовий інструмент** — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) **фінансово-го активу** в одного підприємства і **фінансового зобов'язання**

або інструменту власного капіталу в іншого...».

Пунктом 6 ПБО 13 передбачено, що фінансові активи включають: грошові кошти, не обмежені для використання та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються для погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи. Водночас фінансові зобов'язання включають: фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання (п. 7 ПБО 13). Таким чином, за наведеною класифікацією зобов'язання позивача за імпорнтним контрактом на постачання товару є фінансовим інструментом, а саме **іншим фінансовим зобов'язанням**.

Фінансові інструменти первісно оцінюють та відображають за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо) (п. 29 ПБО 13).

Надалі, а саме **на кожну наступну після визнання дати балансу, фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю**, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань з похідними фінансовими інструментами (п. 31 ПБО 13). Водночас суд визнав, що ПБО 13 не містить визначення амортизованої собівартості фінансового зобов'язання або посилань на таке визначення в інших нормативно-правових актах.

Особливу увагу суд приділив вивченню питання щодо одночасного використання підприємством національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проаналізувавши ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» суд дійшов висновку, що *«визначення національних стандартів не дозволяє застосувати міжнародні стандарти обліку у разі відсутності методів ведення обліку в національних стандартах»*. При цьому, як підкреслив суд, посилаючись на ст. 8 цього Закону, підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства та визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначено законодавством). Суд підкреслив, що позивач (згідно з наказом «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику») для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності використовує саме Національні Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку.

У результаті Суд дійшов таких висновків:

- оскільки національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку не визначено методологію щодо

визначення справедливої та амортизованої вартості фінансових зобов'язань, а також органами, на які покладено регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, не надані будь-які роз'яснення або практика такого визначення, **підприємство не зобов'язане визначати методологію оцінки фінансових зобов'язань самостійно, а ДФС не має права визначати цю методику та давати вказівки платнику податків щодо такої методики поза межами норм чинного законодавства;**

- посилання контролюючого органу на міжнародні стандарти у разі коли підприємство здійснює облік за національними стандартами є **неправомірним та не відповідають положенням вищезазначеного Закону.**

Суд звернув увагу також на те, що в акті перевірки неправильно наведено зміст та застосовано п. 30 ПБО 13. А саме, в акті перевірки зазначено, що *«на кожну наступну після визнання дати балансу фінансові зобов'язання оцінюються за їх справедливою вартістю»*. Натомість в самому п. 30 ПБО 13 передбачено, що *«на кожну наступну після визнання дати балансу фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю»*. С огляду на це, Суд підкреслив, що **контролюючим органом безпідставно застосовано до фінансового інструмента позивача, яким в цьому випадку є фінансові зобов'язання, положення (стандарти) ведення бухгалтерського обліку, які застосовуються до фінансових активів підприємства.**

Також суд вказав на неправомірне застосування перевіряючими до спірних взаємовідносин ПБО 12 «Фінансові інвестиції», ПБО 28 «Зменшення корисності активів» та ПБО 19 «Об'єднання підприємств». На думку суду, вищезазначені ПБО застосовуються в дуже вузькому спектрі господарських операцій (наприклад, ПБО 12 «Фінансові інвестиції» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності). Водночас в межах спірних взаємовідносин за умовами імпорнтного контракту на постачання товару позивач зобов'язаний оплатити товар, тобто передати кошти контрагенту за отриманий товар, а відтак фінансовим інструментом позивача є **фінансове зобов'язання**, а не фінансова інвестиція, яка відповідно до класифікації фінансових інструментів належить до фінансових активів.

З огляду на викладене, суд дійшов висновку **про відсутність підстав для застосування до такого фінансового інструмента, як фінансове зобов'язання методики визначення амортизованої собівартості фінансової інвестиції, яка є фінансовим інструментом та входить до групи фінансових активів.** Тому суд вирішив, що податківцями під час перевірки неправильно застосовані ПБО. Відповідно, висновки акта перевірки є безпідставними та необґрунтованими.