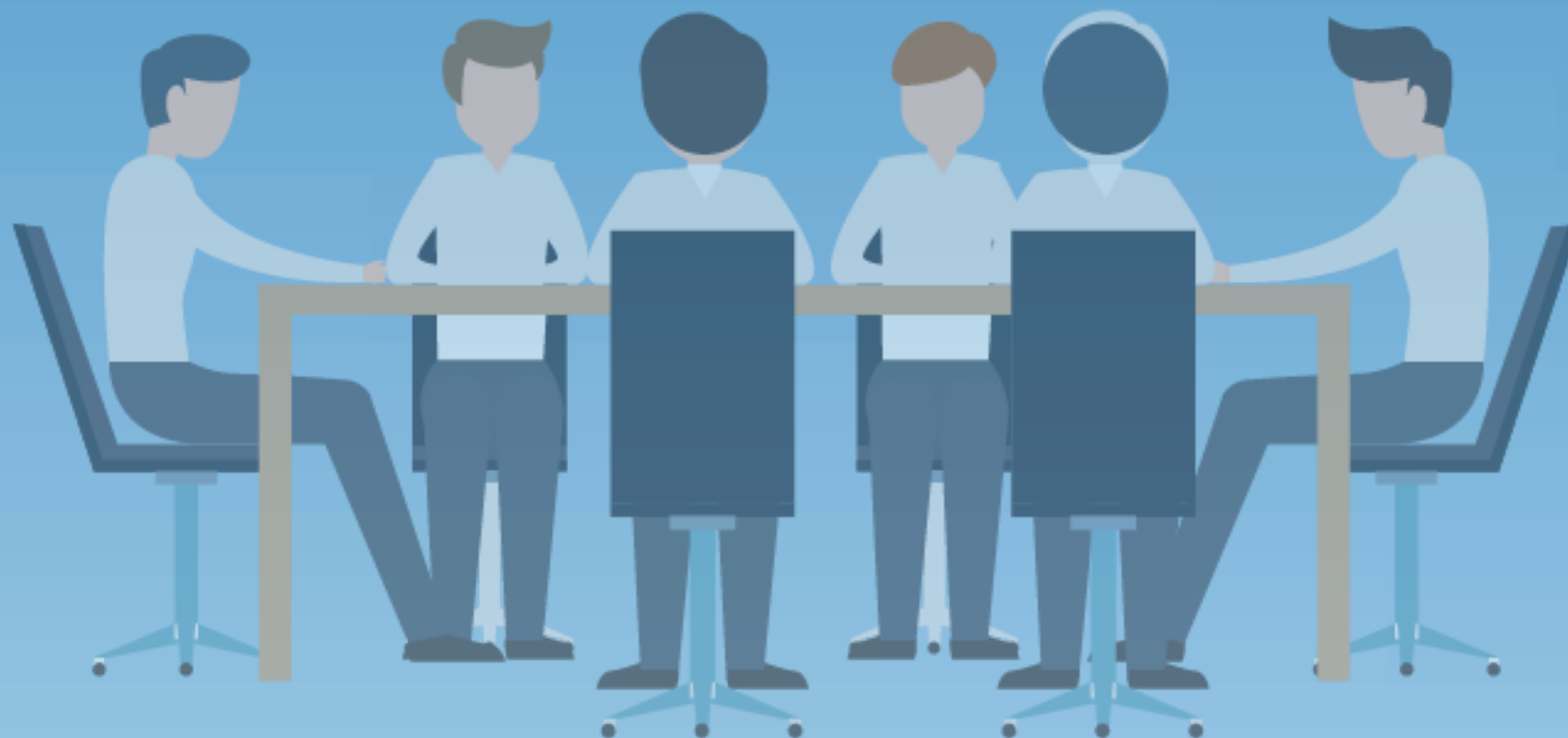


ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ

№12



Нововведення в оподаткуванні податком на прибуток підприємств, запроваджені Законом № 466



Цей лист носить інформаційний характер та не є індивідуальною податковою консультацією, оскільки не базується на особливостях фактичних обставин операцій конкретного платника податку. Кожен платник податку у порядку ст. 52-53 ПКУ може звернутися до контролюючого органу з наведенням фактичних обставин операцій та наданням відповідних матеріалів для отримання індивідуальної податкової консультації.

У цьому інформаційному листі розглядаються положення Закону України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466).

Закон визначає особливі терміни набрання чинності для окремих норм, про що зазначається у цьому листі. Також надано пояснення щодо особливостей заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (далі – Декларація) за звітні періоди 2020 року з урахуванням прийнятих змін.

ВИЗНАЧЕННЯ ПЛАТНИКІВ ТА ПОРЯДКУ ОБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКУ

1

ЯКІ УТОЧНЕННЯ ПЕРЕДБАЧЕНІ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ?

Закон № 466 конкретизував положення Податкового кодексу України (далі – Кодекс) в частині визначення кола суб'єктів, які вважаються платниками податку на прибуток. Так, відповідно до змін, які набрали чинності з 23 травня 2020 року, Кодекс містить норми про те, що платниками податку на прибуток вважаються:

1) Юридичні особи – платники єдиного податку та фізичні особи – підприємці (у тому числі ті, що обрали спрощену систему оподаткування, та які провадять незалежну професійну діяльність) – у частині сплати податку з доходів нерезидентів із виплачених нерезидентам доходів (прибутків) з джерелом походження з України (в порядку, визначеному пунктом 141.4 статті 141 цього Кодексу).

Для цих платників податку на прибуток встановлюється річний податковий (звітний) період. Отже, у разі виплати доходів нерезидентам у 2020 році юридичні та фізичні особи – підприємці, що обрали спрощену систему оподаткування, фізичні особи – підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають за звітний 2020 рік Декларацію з додатком ПН, у якому відображають такі доходи нерезидентів та відповідні суми податку з доходів нерезидентів;

2) Нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому розділом III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу.

Важливо відмітити, що до змін, внесених Законом № 466, платниками податку на прибуток нерезидентами вважалися постійні представництва нерезидентів (а не самі нерезиденти), які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Відмітимо, що починаючи з 23 травня 2020 року вилучено норми, які надавали можливість визначати суму прибутку постійного представництва нерезидента, що підлягає оподаткуванню в Україні, на підставі складення нерезидентом окремого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва, або у разі неможливості визначити шляхом прямого підрахунку прибуток, отриманий нерезидентами з джерелом його походження з України, визначати оподатковуваний прибуток контролюючим органом як різницю між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7. Крім того, уточнено та доповнено поняття «постійне представництво».

Питанням оподаткування результатів господарської діяльності нерезидентів, яка здійснюється через постійні представництва, буде присвячено **окремий інформаційний лист ДПС**.

Також низка норм Закону № 466 набере чинності з 1 січня 2021 року, згідно з якими:

3) Юридичні особи – платники єдиного податку, що є контролюючими особами контролюваної іноземної компанії, вважатимуться платниками податку на прибуток із застосуванням річного податкового (звітного) періоду в частині сплати податку на прибуток із скоригованого прибутку контролюваної іноземної компанії (після набрання чинності відповідними положеннями про оподаткування контролюваних іноземних компаній, далі – КіК).

Наразі чинною редакцією Закону № 466 запровадження правил оподаткування КіК передбачено з 1 січня 2021 року. Разом із тим очікується, що ці правила будуть уточнені, а термін їх запровадження – переглянутий з урахуванням звернення Президента України щодо визначення чітких та зрозумілих правил оподаткування контролюваних іноземних компаній.[1] Відповідна робота на цей час ведеться на площадці Комітету Верховної Ради з питань фінансів, податкової та митної політики, до якої залучені Міністерство фінансів, ДПС, представники бізнес-асоціацій, інші експерти. Ми проінформуємо вас про деталі таких змін, якщо вони відбудуться.

4) Іноземні компанії зможуть визнавати себе платниками податку на прибуток у разі наявності місця ефективного управління в Україні.

Для цього такій компанії необхідно буде подати заяву про визнання податковим резидентом України. Це питання також буде розглянуто детально в одному з наступних інформаційних листів ДПС.

Окремо відмітимо, що Закон № 466 вніс зміни до підпункту 137.4.1 пункту 137.4 Кодексу і виключив посилання на неіснуючу статтю 209 Кодексу щодо визначення сільськогосподарської продукції як критерія для застосування особливого податкового (звітного) періоду виробниками такої продукції (з 01 липня минулого року до 30 червня наступного року). В результаті - усунута колізія і з'явилася можливість застосовувати визначення сільськогосподарської продукції, наведене у підпункті 14.1.234 пункту 14.1 статті 14 Кодексу[2]. Тому вже цього року виробники сільськогосподарської продукції[3], які застосовують «загальний» річний податковий (звітний) період відповідно до підпункту «б» підпункту 137.5 статті 137 Кодексу, мають право подати Декларацію за податковий (звітний) період – півріччя 2020 року та надалі застосовувати «особливий» річний період, який починається з 1 липня 2020 року і закінчується 30 червня 2021 року.

Зміни, внесені до підпункту 133.1.1 пункту 133.1, підпункту 133.1.4 статті 133 Кодексу, а також зміни до підпункту 137.4.1 пункту 137.4 Кодексу набрали чинності з 23 травня 2020 року; підпункт 133.1.5 пункту 133.1 статті 133, зміни до пункту 137.5 статті 137 Кодексу, відповідно до чинної редакції Закону № 466, наберуть чинності з 1 січня 2021 року.

[1] [<https://www.president.gov.ua/news/podatкова-reforma-prezident-zvernuvsya-do-uryadu-z-nizkoyu-p-61277>].

[2] Сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) – продукція/товари, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТ ЗЕД, якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання (підпункт 14.1.234 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

[3] Для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу (підпункт 137.4.1 пункту 137.4 статті 137 Кодексу).

ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

2

ЯК ЗМІНЮЄТЬСЯ КРИТЕРІЙ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ БЕЗ КОРИГУВАННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ?

Закон № 466 збільшив вдвічі поріг річного доходу (з 20 до 40 млн гривень), який дає право платнику податку на прибуток для визначення об'єкту оподаткування без коригування фінансового результату на усі різниці, визначені розділом III Кодексу (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), а також для застосування виключно річного звітного періоду.

Зазначені зміни набрали чинності з 23 травня 2020 року. Тому платники податку, щодо яких виконується зазначений критерій, зможуть прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату вже за результатами податкового (звітного) 2020 року, про що має бути зазначено у Декларації у графі «Прийнято рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці». Відповідно, у такого платника податку на прибуток за результатами року може виникнути переплата податку за податкові (звітні) періоди 2020 року, рішення щодо повернення якої платник має право прийняти у порядку, визначеному статтею 43 Кодексу.

Важливо, що з 1 січня 2021 року також будуть внесені зміни до пункту 137.5 статті 137 Кодексу, які передбачатимуть обов'язкову умову щодо застосування річного періоду для платників податку, в яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період не перевищує 40 млн гривень (зараз – 20 мільйонів гривень).

Таким чином, заповнення зазначеної графи Декларації також свідчитиме про те, що платник податку, у якого дохід за 2020 рік не перевищує 40 мільйонів гривень, буде надалі застосовувати річний податковий (звітний) період з податку на прибуток у наступних періодах, починаючи з 1 січня 2021 року.

При цьому у 2020 році річний податковий (звітний) період з податку на прибуток підприємств застосовується платниками, у яких річний дохід за 2019 звітний рік не перевищує 20 млн гривень.

Зміни, внесені до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134, набрали чинності з 23 травня 2020 року; зміни до підпункту «в» пункту 137.5 статті 137 Кодексу, відповідно до чинної редакції Закону № 466, наберуть чинності з 1 січня 2021 року.

3

ЯКІ НОВІ ОБ'ЄКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗАПРОВАДЖУЄ ЗАКОН № 466?

Відповідно до чинних положень Закону № 466, починаючи з 1 січня 2021 року скоригований прибуток КіК буде вважатися об'єктом оподаткування для платників податку на прибуток, які є контролюючими особами для таких компаній. Скоригований прибуток КіК буде визначатися відповідно до статті 392 Кодексу, а у разі наявності декількох контрольованих іноземних компаній – окремо по кожній компанії. Передбачено, що до такого об'єкта оподаткування застосовується базова (основна) ставка податку – 18 відсотків.

Сума податку до сплати контролюючої особи зменшується на суму корпоративного податку, фактично сплаченого КІК у відповідному звітному періоді згідно із законодавством іноземних держав, пропорційно частці контролюючої особи в такій КІК та у межах суми податку, обрахованого з прибутку КІК.

Таким чином, відповідно до положень Закону № 466, які ще не набрали чинності, вперше визначення об'єктом оподаткування скоригованого прибутку КІК, а також зменшення суми податку до сплати на суму сплаченого іноземним державам корпоративного податку буде відображатися в Декларації за підсумками 2021 року.

Зміни щодо доповнення Кодексу підпунктом 134.1.7 пункту 134.1 статті 134, пунктом 136.7 статті 136, пунктом 137.9 статті 137 Кодексу набирають чинності з 1 січня 2021 року.

ВИМОГИ ДО ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ

4

ЯКІ ЗМІНИ ПЕРЕДБАЧЕНІ ЩОДО ПОДАННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДО ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ?

Закон № 466 вніс зміни до пункту 46.2 статті 46 Кодексу. Передбачено, що платники податку на прибуток, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом, подають контролюючому органу:

- разом з податковою декларацією за відповідний річний податковий (звітний) період – звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), складені до перевірки фінансової звітності аудитором;
- разом з аудиторським звітом, яка підлягає оприлюдненню, у строк не пізніше 10 червня року, наступного за звітним – річну фінансову звітність.

У разі неподання (несвоєчасного подання) річної фінансової звітності разом з аудиторським звітом, яка підлягає оприлюдненню, застосовується відповідальність, передбачена пунктом 120.1 статті 120 цього Кодексу для подання податкових декларацій (розрахунків).

Враховуючи, що зазначені зміни до пункту 46.2 статті 46 Кодексу набрали чинності 23 травня 2020 року, а граничний термін подання декларації та фінансової звітності за звітний період (2019 рік) вже минув, то вперше норма цього пункту щодо обов'язкового подання річної фінансової звітності разом з аудиторським звітом у строк не пізніше 10 червня року, наступного за звітним, застосовується в 2021 році за підсумками 2020 звітного року.

Тобто платники податку на прибуток, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом, подають контролюючому органу:

- разом з податковою декларацією за податковий (звітний) період (2020 рік) – звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), складені до перевірки фінансової звітності аудитором;
- разом з аудиторським звітом у строк не пізніше 10 червня 2021 року – річну фінансову звітність за 2020 рік.

Пункт 46.2 статті 46 Кодексу не містить окремих вимог щодо дій платника податку у разі, якщо показники оприлюдненої разом з аудиторським звітом річної фінансової звітності за 2020 рік зазнають змін порівняно з показниками звіту про фінансовий стан (баланс) та звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід (звіту про фінансові результати), що будуть подані разом з податковою декларацією з податку на прибуток підприємств за 2020 рік, та такі зміни вплинуть на показники такої річної декларації. За загальним правилом подання податкової звітності у такому випадку платники податку на прибуток, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом, мають подати уточнюючу декларацію до річної податкової декларації за 2020 рік у строк не пізніше 10 червня 2021 року.

Звертаємо увагу, що пункт 49.4 статті 49 Кодексу доповнено Законом № 466 новим абзацом. Відповідно до нього фінансова звітність, звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), подання яких до контролюючих органів вимагає описаний вище пункт 46.2 статті 46 Кодексу, платники податку на прибуток підприємств та неприбуткові підприємства, установи, організації мають подавати з дотриманням вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги» (якщо такі суб'єкти подають звітність в електронній формі).

Зміни до пунктів 46.2 статті 46 та 49.4 статті 49 Кодексу набрали чинності з 23 травня 2020 року.

НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

5

ЩО ЗМІНИЛОСЬ У ПОРЯДКУ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ?

Нормами Закону № 466 внесено наступні зміни, які впливають на нарахування амортизації:

- 1) Суттєво збільшено (з 6000 до 20000 гривень) вартісний поріг для віднесення необоротних активів до основних засобів, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Це збільшення стосується нових необоротних активів, які ще не введені в експлуатацію. Тому збільшений критерій буде застосовуватись до основних засобів, що вводяться в експлуатацію після 22 травня 2020 року. Основні засоби, введені в експлуатацію до 23 травня 2020 року, продовжують амортизуватись у податковому обліку, навіть якщо їх залишкова балансова вартість не перевищує 20000 гривень.

Зауважимо, що зміна вартісного порогу передбачена саме для цілей Кодексу. Однак платники податків можуть прийняти рішення про такий перегляд і в бухгалтерському обліку, що вимагатиме змін до Наказу про Облікову політику. Відповідно до пункту 2.6 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів України, вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», можуть установлюватися підприємством самостійно. Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

Відмітимо також, що амортизація, нарахована в бухгалтерському обліку на необоротні активи вартістю до 20 000 гривень, які введені в експлуатацію після 22 травня 2020 року, повністю включається до витрат платника податку. Кодекс не вимагає коригування фінансового результату до оподаткування для визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток щодо таких витрат (навіть в тих ситуаціях, коли необоротні активи зазначеної вартості використовуються для цілей інших, ніж господарська діяльність).

2) Визначено, що не здійснюється нарахування податкової амортизації за період невикористання (експлуатації) основних засобів у господарській діяльності у зв'язку з їх модернізацією, реконструкцією, добудовою, дообладнанням та консервацією. Ця зміна також набрала чинності з 23 травня 2020 року.

При визначенні періодів, за які не нараховується амортизація у зазначених випадках, платник податків буде керуватися первинними документами про початок та завершення відповідної операції (такими як Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів, Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів).

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Нарахування амортизації поновлюється, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Зміни внесені до підпункту 14.1.138 пункту 14.1 статті 14, до підпунктів 138.3.1 та 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Кодексу набрали чинності з 23 травня 2020 року.

6

ЯКІ ЗМІНИ ПЕРЕДБАЧЕНІ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ «ВИРОБНИЧОГО» МЕТОДА АМОРТИЗАЦІЇ?

Завдяки змінам, запровадженим Законом № 466, платникам податку на прибуток дозволено використання «виробничого» методу нарахування амортизації, що раніше заборонялося. При такому нарахуванні амортизації не застосовуються визначені Кодексом мінімально допустимі строки амортизації необоротних активів.

Рішення про застосування «виробничого» методу щодо основних засобів, амортизацію яких розпочато за іншим методом, платники можуть прийняти з II – IV кварталу 2020 року.

Такі платники податку зобов'язані провести інвентаризацію цих об'єктів основних засобів станом на перше число податкового (звітного) періоду 2020 року, в якому прийнято рішення про застосування "виробничого" методу.

Положення набрало чинності з 23 травня 2020 року. Отже, враховуючи, що відповідно до пункту 49.19 статті 49 Кодексу для цілей податку на прибуток підприємств «базовим звітним (податковим) періодом» є календарний квартал, то платники, які прийняли рішення про застосування з II кварталу 2020 року «виробничого» методу нарахування податкової амортизації до основних засобів, амортизацію яких розпочато за іншим методом, мають виконати вимогу Кодексу і забезпечити проведення інвентаризації цих об'єктів основних засобів станом на 1 квітня 2020 року.

Для цілей цієї норми буде достатнім, якщо Акт, який складено за результатами інвентаризації, проведеної у II кварталі 2020 року, але після 22 травня, містить інформацію про основні засоби, наявні за даними бухгалтерського обліку станом 1 квітня 2020 року, але за умови, що такі об'єкти продовжують перебувати в обліку платника податків у складі основних засобів на дату проведення інвентаризації. Якщо ж документального підтвердження факту їх перебування в обліку станом на 1 квітня 2020 року надати неможливо, рішення про використання «виробничого» методу по таких об'єктах платник податку зможе прийняти лише з III кварталу 2020 року за результатами відповідної інвентаризації, проведеної станом на 1 липня 2020 року. Важливо, що Кодекс не передбачає можливості прийняти зазначене рішення після 31 грудня 2020 року.

Якщо загальна балансова вартість (без урахування переоцінки) основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж балансова (залишкова) вартість основних засобів, розрахована відповідно до вимог розділу III Кодексу, різниця, що виникає в результаті такого порівняння, амортизується як окремий об'єкт основних засобів із застосуванням "прямолінійного" методу нарахування амортизації протягом двадцяти податкових (звітних) кварталів та зменшує фінансовий результат до оподаткування за відповідний податковий (звітний) період. Така амортизація вперше буде відображена у додатку АМ до Декларації за півріччя 2020 року.

Якщо балансова вартість (без урахування переоцінки) основних засобів за даними бухгалтерського обліку більша, ніж балансова (залишкова) вартість таких основних засобів, розрахована відповідно до вимог розділу III цього Кодексу, при зміні методу нарахування амортизації на "виробничий" метод при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток застосовується балансова (залишкова) вартість основних засобів, розрахована відповідно до вимог розділу III «Податок на прибуток» Кодексу.

Зміни, внесені до підпункту 138.3.1 пункту 138.3 статті 138 Кодексу та новий пункт 52 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, набрали чинності з 23 травня 2020 року.

7

ЩО ЗМІНЮЄТЬСЯ В ЧАСТИНІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИСКОРЕНОЇ АМОРТИЗАЦІЇ?

Закон № 466 доповнив підрозділ 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу пунктом 43 прим 1, згідно з яким платникам надано право на період 2020 – 2030 років застосовувати прискорену амортизацію щодо основних засобів наступних груп:

- групи 3 (лише в частині передавальних пристроїв) – з мінімально допустимим строком амортизації – 5 років;
- групи 4 (щодо будь-яких машин та обладнання) – з мінімально допустимим строком амортизації 2 роки;
- групи 5 (щодо будь-яких транспортних засобів) – з мінімально допустимим строком амортизації 2 роки;
- групи 9 (щодо будь-яких основних засобів, класифікованих як «інші» для цілей підпункту 138.3.3 пункту 138.3 статті 138 Кодексу) – з мінімально допустимим строком амортизації – 5 років.

Такі основні засоби мають одночасно відповідати наступним вимогам:

- введені в експлуатацію платником податків у межах одного з податкових (звітних) періодів з 1 січня 2020 року до 31 грудня 2030 року;
- використовуються у власній господарській діяльності платника податків;
- є «новими» саме для такого платника податків, що в контексті статті 138 Кодексу означає, що такі необоротні активи не були відображені в обліку у складі основних засобів раніше.

Передбачено, що:

- мінімально допустимі строки амортизації основних засобів, зазначених вище, використовуються незалежно від строків амортизації, визначених у бухгалтерському обліку;
- норми пункту 138.3 статті 138 Кодексу щодо розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток не застосовуються в частині нарахування амортизації відповідно до встановлених мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та методів її нарахування.

Важливо, що зазначені основні засоби повинні і надалі використовуватися у власній господарській діяльності платника податку та не можуть продаватися або надаватися в оренду іншим особам (крім платників податків, основним видом діяльності яких є послуги з надання в оренду майна, наприклад – лізингових компаній).

Зміни щодо порядку нарахування амортизації застосовуються вже у податкових (звітних) періодах 2020 року. Тобто платники податку мають право провести перерахунок сум амортизації щодо зазначених об'єктів, які зазначені у Декларації за I квартал 2020 року, врахувати результати перерахунку вже в Декларації за півріччя 2020 року та відобразити відповідні суми прискореної амортизації у додатку АМ до Декларації за цей період.

Враховуючи, що у зазначеному пункті 431 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу йдеться саме про право платника податку, а не обов'язок – доцільно, щоб рішення платника податку було формалізоване у Наказі керівника підприємства про Облікову політику, або іншому розпорядчому документі, який регулює застосування методів нарахування амортизації для податкових цілей на підприємстві. Платник податків не обмежений у можливості вирішувати самостійно, до яких саме основних засобів із дозволених груп застосовувати цей підхід. Тобто допустима ситуація, коли по окремих транспортних засобах цієї групи буде нараховуватися «прискорена» амортизація, а по інших – визначатися за «прямолінійним» методом відповідно до вимог статті 138 Кодексу.

У разі недотримання перелічених вище вимог до закінчення періоду нарахування амортизації з використанням мінімально допустимих строків амортизації, визначених у пункті 43 прим 1 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (які зазначені вище), починаючи з дати введення їх в експлуатацію, платник податку у податковому (звітному) періоді, в якому відбувся факт невикористання основних засобів у власній господарській діяльності або їх продаж, зобов'язаний:

- збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму нарахованої амортизації основних засобів відповідно до цього пункту протягом податкових (звітних) періодів, в яких здійснювалося нарахування амортизації із застосуванням мінімально допустимих строків амортизації основних засобів, визначених у цьому пункті;
- зменшити фінансовий результат до оподаткування на суму розрахованої амортизації таких основних засобів на загальних підставах відповідно до пункту 138.3 статті 138 Кодексу за відповідні податкові (звітні) періоди.

Новий пункт 43 прим 1 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу набрав чинності з 23 травня 2020 року.

КОРИГУВАННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДО ОПОДАТКУВАННЯ

8

ЯКІ ЗМІНИ ВІДБУЛИСЯ У СКЛАДІ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ?

Закон № 466 передбачає низку змін до пункту 140.4 статті 140 Кодексу в частині нумерації підпунктів та складу податкових різниць. Коментарі щодо цих нововведень викладено нижче.

А. Запроваджене зменшення фінансового результату за нарахованими дивідендами та доходами від участі в капіталі нерезидентів та КІК

Передбачено, що фінансовий результат зменшується:

- 1) На суму нарахованих доходів від участі в капіталі нерезидентів (у тому числі КІК) та дивідендів – за умови долі участі в капіталі не менше 10 % протягом року та нерезидент не входить до переліку низькоподаткових юрисдикцій (переліку держав (територій), визначених відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу (крім держав (територій), з якими є чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування доходів).

Якщо у попередніх податкових (звітних) періодах (з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 Кодексу[4]) дивіденди фактично сплачувалися нерезидентом на користь резидента в період до досягнення таким резидентом календарного року безперервного володіння участю в капіталі нерезидента і такий дохід підлягав оподаткуванню, резидент має право подати уточнюючу податкову декларацію за відповідні попередні податкові (звітні) періоди та застосувати положення цього підпункту після досягнення одного року безперервного володіння часткою в капіталі відповідного нерезидента, якщо виконуються інші умови, за яких дозволяється коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування на суму нарахованого доходу у вигляді дивідендів.

Описану різницю передбачає викладений у новій редакції підпункт 140.4.3 пункту 140.4 статті 140 Кодексу. До внесення змін до Декларації рекомендуємо відображати нову різницю, визначену підпунктом 140.4.3 пункту 140.4 статті 140 Кодексу, у будь-якому рядку додатка РІ до Декларації, яким передбачено зменшення фінансового результату до оподаткування, із зазначенням цього факту у спеціальному полі Декларації (графа «наявність доповнення»).

2) На суму нарахованих на користь платника від КІК дивідендів – у межах суми скоригованого прибутку КІК, на яку збільшувався об'єкт оподаткування (новий підпункт).

Описану різницю передбачає нова редакції підпункту 140.4.2 пункту 140.4 статті 140 Кодексу, яка відповідно до вимог Закону № 466 буде застосовуватися з 1 січня 2021 року (за умови, що терміни запровадження правил оподаткування КІК не будуть перенесені, як зазначалося вище).

Б. Платнику податку – правонаступнику надано право враховувати від'ємне значення об'єкта оподаткування реорганізованого платника

Передбачено, що фінансовий результат платника податку – правонаступника іншого суб'єкта господарювання зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування податкового (звітного) періоду, що обліковувалося у платника податку, який реорганізується шляхом:

- приєднання, злиття, перетворення у періоді затвердження передавального акта;
- поділу, виділу у періоді затвердження розподільчого балансу пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільчим балансом.

Таке зменшення застосовується за одночасного дотримання двох умов:

- у межах суми власного капіталу платника податку, що припиняється, станом на кінець попереднього податкового (звітного) року;
- якщо платник податку, що припиняється, та платник податку – правонаступник були пов'язаними особами більше ніж вісімнадцять послідовних місяців до дати завершення приєднання (злиття).

[4] Має застосовуватися граничний строк – не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової Декларації, у якій відображається така виплата дивідендів, відповідно до вимог підпункту 102.1 статті 102 Кодексу.

Ця різниця діє з дня викладення у новій редакції підпункту 140.4.5 пункту 140.4 статті 140 Кодексу – тобто з 23 травня 2020 року і, відповідно, – вже в Декларації за півріччя 2020 року. Такі правонаступники до внесення змін до Декларації можуть відобразити суму від'ємного значення об'єкта оподаткування платника податку, що реорганізується, у рядку 3.2.4 додатка РІ до Декларації.

Зміни до пункту 140.4 статті 140 Кодексу набрали чинності з 23 травня 2020 року, крім викладення у новій редакції підпункту 140.4.2 цього пункту, яке має набрати чинності з 1 січня 2021 року.

Технічні зміни в частині нумерації торкнулися підпункту 140.4.2 пункту 140.4 статті 140 Кодексу (додано аналогічний за змістом підпункт 140.4.4, без відмінностей у тексті чи терміні дії), підпунктів 140.4.3 та 140.4.4 пункту 140.4 статті 140 Кодексу (змінено відповідно на підпункти 140.4.6 та 140.4.7 без відмінностей у тексті чи терміні дії).

В. Передбачено коригування у розмірі 30 % вартості товарів, робіт, послуг, РЕАЛІЗОВАНИХ нерезидентам з низькоподаткових юрисдикцій

Закон № 466 додав підпункт 140.5.51 у пункт 140.5 статті 140 Кодексу. Як результат – з 23 травня 2020 року запроваджено різницю, яка вимагає від платника податків збільшувати фінансовий результат на суму 30 % вартості товарів (у тому числі необоротних активів), робіт та послуг, **реалізованих** на користь нерезидентів із низькоподаткових юрисдикцій (крім результатів операцій, визнаних контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення).

За своїм змістом ця податкова різниця є схожою до різниці, визначеної підпунктом 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 Кодексу щодо операцій з **придбання** необоротних активів, робіт та послуг у зазначених осіб.

Отже, нова різниця стосується операцій **за договорами продажу, дарування, надання послуг** на користь:

- нерезидентів, зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу;
- нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту "г" підпункту 39.2.1.1 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Як зазначено вище, до контрольованих операцій ця різниця не застосовується. Разом з тим передбачено, що податкова різниця не застосовується платником податку і в тому випадку, якщо операція **НЕ** є контрольованою, однак сума доходів від операції підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом "витягнутої руки" відповідно до процедури, встановленої статтею 39 цього Кодексу, але без подання звіту. У такому випадку (якщо платник податку вирішить скористатися можливістю такого підтвердження) застосовується наступний алгоритм:

- якщо ціна реалізації товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг виявиться нижчою за ціну, визначену відповідно до принципу "витягнутої руки", встановленого статтею 39 цього Кодексу – коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом "витягнутої руки", та вартістю реалізації;
- якщо ціна реалізації виявиться нижчою за ціну, визначену відповідно до принципу «витягнутої руки», встановленого статтею 39 Кодексу, – фінансовий результат до оподаткування має бути збільшено на розмір різниці між вартістю, визначеною за принципом «витягнутої руки», та вартістю реалізації.

Зазначена різниця визначається за результатами податкового (звітного) 2020 року щодо операцій, здійснених після 22 травня 2020 року.

Також відтепер чітко визначено, що за результатами податкового (звітного) року застосовуються згадана податкова різниця за підпунктом 140.5.4 пункту 140.5 статті 140 Кодексу, а також податкова різниця, передбачена підпунктом 140.5.6 пункту 140.5 статті 140 Кодексу, щодо коригування фінансового результату на суму витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента. Це повністю відповідає позиції, викладеній в узагальнюючій податковій консультації, затвердженій Наказом Міністерства фінансів від 14 листопада 2018 року № 887.

Новий підпункт 140.5.51 пункту 140.5 статті 140 Кодексу набрав чинності з 23 травня 2020 року.

Г. Передбачено коригування на суму штрафів, що накладаються на платника податку контролюючим органом

Починаючи з 23 травня 2020 року фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму штрафів, пені, нарахованих контролюючими органами та іншими органами державної влади за порушення платником вимог законодавства. Відповідно, коригування не зачіпає зазначені нарахування, відображені в обліку до 22 травня 2020 року включно.

Зміни до підпункту 140.5.11 пункту 140.5 статті 140 Кодексу набрали чинності з 23 травня 2020 року.

Д. Запроваджено принцип «ділової» мети при здійсненні операцій з нерезидентами

Пункт 140.5 статті 140 розділу III Кодексу доповнено новим підпунктом 140.5.15, відповідно до якого фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат, понесених платником податків при здійсненні операцій з нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети. Передбачено, що доведення таких обставин покладається на контролюючий орган.

При цьому поняття «розумна економічна причина (ділова мета)», яке міститься у підпункті 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, також доповнено визначенням економічного ефекту та положеннями щодо здійснених з нерезидентами операцій, які можуть вважатися такими, що не мають ділової мети.

Так, відповідно до нових положень, ділова мета наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. При цьому економічний ефект передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), зокрема, але не виключно, якщо:

- головною ціллю або однією з головних цілей операції та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків;
- у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Зазначені положення набрали чинності з 23 травня 2020 року. Зважаючи на велику кількість практичних аспектів, ми плануємо присвятити цим нормам окремий інформаційний лист ДПС.

Зміни до підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 та новий підпункт 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 Кодексу набрали чинності з 23 травня 2020 року.

Е. Змінено правила «тонкої капіталізації»

Закон № 466 передбачає низку змін до положень розділу III Кодексу, які визначають правила «тонкої капіталізації» та методику розрахунку відповідної податкової різниці, що збільшує фінансовий результат до оподаткування. Зміни мають набрати чинності з 1 січня 2021 року.

Цим правилам буде присвячений окремий інформаційний лист ДПС, оскільки очікується, що норми будуть уточнені найближчим часом в межах пропозицій, які опрацьовуються на площадці Комітету Верховної Ради з питань фінансів, податкової та митної політики..

Зміни до пунктів 140.1, 140.2 статті 140 Кодексу, новий пункт 53 підрозділу 4 розділу XX Кодексу набирають чинності з 1 січня 2021 року.

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ НЕРЕЗИДЕНТІВ

9

ЯК ЗМІНИВСЯ ПЕРЕЛІК ОБ'ЄКТІВ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ ОПОДАТКУВАННЮ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ НЕРЕЗИДЕНТІВ?

Перелік доходів, які підлягають оподаткуванню податком на доходи нерезидентів, доповнено такими доходами:

- прибуток від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, деривативів або інших корпоративних прав у статутному капіталі юридичних осіб – резидентів, акцій, корпоративних прав, часток в іноземних компаніях, організаціях, утворених відповідно до законодавства інших держав (іноземні юридичні особи), крім тих, що знаходяться в обігу на фондовій біржі, що входить до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «а» підпункту 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 Кодексу, та відповідають умовам, визначеним у цьому підпункті. Ця норма набирає чинності з 1 липня 2020 року;
- доходи від відчуження прав на видобуток та розробку родовищ корисних копалин, мінеральних джерел та інших природних ресурсів, розташованих на території України, що належать нерезиденту. Ця норма набрала чинності з 23 травня 2020 року.

Зазначені доходи оподатковуються за ставкою 15 відсотків, якщо інше не передбачено нормами міжнародного договору з відповідною країною. У разі виплати таких доходів у 2020 році суми таких доходів відображаються у додатку ПН до Декларації за відповідний звітний період цього року.

Відповідні уточнення та доповнення внесені також до підпункту 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, яким визначено поняття «дохід з джерелом їх походження з України» (набирає чинності з 1 липня 2020 року).

Зміни до підпункту 14.1.54 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, підпунктів «е», «й» підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу набрали чинності з 23 травня 2020 року.

У наступних **інформаційних листах ДПС** ми продовжимо розгляд новацій Закону № 466 щодо оподаткування доходів нерезидентів, розглянемо нововведення в адмініструванні частини чистого прибутку (доходу) та дивідендів на державну частку, а також приділимо увагу змінам в частині нарахування та сплати ПДВ.