

МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

від 1 липня 2014 року N 367

**Про затвердження Узагальнюючої податкової
консультації щодо податкового обліку поворотної
фінансової допомоги**

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказом Міністерства доходів і зборів України
від 8 липня 2014 року N 402

Керуючись статтею 52 Податкового кодексу України, з метою забезпечення однакового підходу до практичного застосування норм податкового законодавства **наказую**:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо податкового обліку поворотної фінансової допомоги (далі - Узагальнююча консультація) (додається).
2. Інформаційно-комунікаційному департаменту (Косарчук В. П.) забезпечити оприлюднення наказу на офіційному веб-порталі Міндоходів.
3. Податкові консультації щодо податкового обліку поворотної фінансової допомоги застосовувати у частині, що не суперечить Узагальнюючій консультації.
4. Начальникам головних управлінь Міндоходів в областях, місті Києві, Міжрегіонального головного управління Міндоходів - Центрального офісу з обслуговування великих платників довести цей наказ до відома підпорядкованих державних податкових інспекцій.
5. Координаційно-моніторинговому департаменту (Притула Є. М.) забезпечити внесення змін до Репозиторія звітної і статистичної інформації Міністерства доходів і зборів України, затвердженого наказом Міндоходів від 06.09.2013 N 448.

Контроль за виконанням наказу залишаю за собою.

Перший заступник Міністра

І. О. Білоус

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
01 липня 2014 року N 367

**Узагальнююча податкова консультація
щодо податкового обліку поворотної фінансової допомоги**

У зазначеній консультації вживаються такі скорочення:

Податковий кодекс України - Податковий кодекс.

Поворотна фінансова допомога - сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення (пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

Податкові зобов'язання особи, яка надає поворотну фінансову допомогу, не змінюються як при її наданні, так і при поверненні.

Враховуючи вимоги пп. 135.5.4 та 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 Податкового кодексу сума, частка суми поворотної фінансової допомоги, яка не повернута платником податку на кінець звітного періоду особі, що надала таку допомогу, оподатковується наступним чином.

Платник податку, який отримав таку допомогу від особи, що є платником податку на прибуток підприємств та сплачує податок на загальних підставах і не має пільг із сплати цього податку, включає до складу доходів звітного періоду суму процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець такого звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги.

Такі умовні проценти відповідно до пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу вважаються безповоротною фінансовою допомогою та включаються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток до складу інших доходів.

Платник податку, який отримав поворотну фінансову допомогу від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із Податковим кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 Податкового кодексу, включає до складу інших доходів звітного податкового періоду суми поворотної фінансової допомоги, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду.

До осіб, які не є платниками податку на прибуток, належать фізичні особи, в тому числі суб'єкти підприємницької діяльності, платники єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку, інші особи, що не є платниками податку на прибуток підприємств.

Зазначений порядок оподаткування не застосовується до суми поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника (в тому числі нерезидента) платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання.

Тобто, якщо поворотна фінансова допомога, внесена засновником/учасником (в тому числі нерезидентом), залишилась не поверненою після спливу 365 календарних днів з дня її отримання, така допомога підлягає оподаткуванню за загальноновстановленими правилами оподаткування такої операції, в залежності від статусу її надавача.

Базовим податковим (звітним) періодом для цілей розділу III "Податок на прибуток підприємств" Податкового кодексу є календарний квартал або календарний рік для платників податків, визначених у п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу.

Для платників податку на прибуток, для яких базовим податковим (звітним) періодом є календарний рік, сума отриманої від неплатників податку на прибуток поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного року, включається до складу доходів у річній декларації.

У разі якщо в майбутніх звітних податкових періодах платник повертає таку фінансову допомогу, він збільшує суму витрат на суму поверненої фінансової допомоги за наслідками того звітного податкового періоду, в якому відбулося таке повернення.

При цьому доходи такого платника податку не збільшуються на суму умовно нарахованих процентів, а податкові зобов'язання особи, яка надала поворотну фінансову допомогу, не змінюються як при видачі, так і при її зворотному отриманні.

Якщо для платника податку базовим податковим (звітним) періодом є календарний квартал, то до складу доходу за звітний квартал включається сума неповерненої фінансової допомоги на кінець такого кварталу, та у звітному періоді, коли здійснено її повернення, включається до складу витрат платника сума такого повернення. Умовні проценти в такому випадку не нараховуються.

Слід зазначити, що операції з отримання/надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, не приводять до зміни їх витрат або доходів.

Якщо поворотну фінансову допомогу було отримано та повернено у одному й тому ж базовому податковому (звітному) періоді, то для платника податку - отримувача такої допомоги дана операція не тягне за собою податкових наслідків (незалежно від того, хто є надавачем допомоги).

Для платників податку на прибуток, для яких базовим податковим (звітним) періодом є календарний рік, відображення (нарахування) в податковому обліку з податку на прибуток сум поворотної фінансової допомоги (якщо вона отримана від не платника податку на прибуток за базовою ставкою) або умовних відсотків, нарахованих на такі суми (якщо така допомога отримана від платника податку на прибуток на загальних правилах), здійснюється за підсумками звітного (податкового) року і поквартально не відображається (не нараховується) в податковому обліку.

Запитання 1: Як платник податку, для якого базовим (звітним) податковим періодом є календарний рік, повинен відобразити у податковій декларації з податку на прибуток за 2013 рік суму поворотної фінансової допомоги, отриману 10.03.2013 від неплатника податку на прибуток, який не є засновником або учасником такого платника, та яка повернута 20.12.2013. Як у податковій декларації відобразатиметься ця операція, якщо поворотна допомога повернена 16.01.2014?

Відповідь: Сума поворотної фінансової допомоги, отримана таким платником та повернена протягом 2013 року, не відображається у декларації з податку на прибуток за базовий звітний (податковий) період - 2013 рік.

Якщо повернення фінансової допомоги відбулось 16.01.2014, платник податку включає до складу доходів у декларації за 2013 рік суму поворотної фінансової допомоги, що залишилась неповерненою станом на 01.01.2014.

При цьому у декларації за I квартал 2014 року або 2014 рік в залежності від того, який базовий (звітний) період використовуватиме платник у 2014 році, сума повернутої допомоги включатиметься до складу витрат.

Запитання 2: Як операція з поворотною фінансовою допомогою, отриманою 10.03.2013 та яка повернута 20.12.2013, відображається у податковій декларації за 2013 рік платником податку на прибуток, для якого базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, якщо таку допомогу він отримав від платника, що сплачує податок на прибуток на загальних умовах та не є учасником (засновником) отримувача допомоги? Як у податковій декларації відображається ця операція, якщо вся сума поворотної допомоги повернена 16.01.2014?

Відповідь: З урахуванням того, що допомогу отримано та повернуто протягом одного звітного періоду (2013 року), умовні відсотки не нараховуються. Якщо повернення поворотної допомоги здійснено у наступному звітному періоді (році) (16.01.2014), то платник податку - отримувач допомоги умовні відсотки нараховує на суму поворотної фінансової допомоги, що залишилась неповерненою на кінець звітного 2013 року, які включає до складу доходів у податковій декларації за 2013 рік. У 2014 році умовні відсотки не нараховуються.

(абзац із змінами, внесеними згідно з наказом
Міністерства доходів і зборів України від 08.07.2014 р. N 402)

Запитання 3: Платник податку 20.12.2012 отримав поворотну фінансову допомогу від засновника - нерезидента, яку на дату переходу на спрощену систему оподаткування не повернув. Як у податковому обліку відображається ця операція, якщо на дату переходу на спрощену систему оподаткування 365-денний термін не сплинув (перейшов на спрощену систему оподаткування з 01.10.2013) або сплинув (перейшов на спрощену систему оподаткування з 01.01.2014)?

Відповідь: У разі переходу на спрощену систему оподаткування з 01.10.2013 (коли 365-денний термін для повернення фінансової допомоги ще не сплинув), у декларації з податку на прибуток за три квартали 2013 року, яку отримувач фінансової допомоги подає до податкового органу, незалежно, від того, яким для такого платника був базовий звітний (податковий) період, сума неповерненої фінансової допомоги не відображається.

Якщо платник - отримувач фінансової допомоги переходить на спрощену систему оподаткування з 01.01.2014 (коли 365-денний термін вже сплинув), то такий платник податку включає до складу доходів у декларації за 2013 рік суму поворотної фінансової допомоги, що залишилась неповерненою станом на 01.01.2014.

Запитання 4: Платник податку 20.07.2012 отримав від засновника поворотну фінансову допомогу (365-денний термін спливає 19.07.2013) та повернув 12.12.2013. Який порядок відображення у податковому обліку поворотної фінансової допомоги, якщо засновник є

платником податку на прибуток на загальних умовах (не користується пільгами з оподаткування податком на прибуток та не застосовує відмінні від базової ставки податку), якщо для отримувача такої допомоги звітним податковим періодом є календарний квартал? Який порядок відображення таких операцій в декларації з податку на прибуток, якщо базовим звітним періодом для платника є календарний рік?

Відповідь: Платник податку - отримувач такої допомоги, що звітує щокварталу, - до складу доходів у податковій декларації за 9 місяців 2013 року включає суму процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець такого звітного податкового періоду, розрахованої за кожний день її фактичного використання - з 20.07.2012 по 30.09.2013. У декларації за 2013 рік такий платник включає в доходи умовні проценти, нараховані за період з 20.07.2012 по 30.09.2013.

(абзац із змінами, внесеними згідно з наказом
Міністерства доходів і зборів України від 08.07.2014 р. N 402)

Якщо для платника податку базовим звітним періодом є календарний рік, такий платник умовні проценти, нараховані за період з 20.07.2012 по 31.12.2012, включає в доходи у декларації за 2013 рік.

(абзац у редакції наказу Міністерства
доходів і зборів України від 08.07.2014 р. N 402)

Запитання 5: Чи включається до доходу платника податку на прибуток сума неповерненої поворотної фінансової допомоги, що була отримана ним під час перебування на спеціальному режимі оподаткування (сплаті єдиного податку або фіксованого сільськогосподарського податку)?

Відповідь: При обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток умовою для включення до складу доходів поворотної фінансової допомоги є те, що така допомога отримана безпосередньо платником податку на прибуток у звітному періоді та залишається неповерненою до кінця цього періоду.

Отже, поворотна фінансова допомога, що отримана під час перебування на спеціальному режимі оподаткування (сплаті єдиного податку або фіксованого сільськогосподарського податку) від неплательника податку на прибуток та залишилась неповерненою на дату переходу платника податку на загальну систему оподаткування, не включається до складу доходів платника, а також не включається до складу витрат при її поверненні.

Разом з цим, якщо поворотна фінансова допомога, отримана під час перебування на спеціальному режимі оподаткування від платника, що сплачує податок на прибуток на загальних умовах та на кінець звітного періоду з податку на прибуток така поворотна фінансова допомога залишається неповерненою, то доходи платника податку на прибуток збільшуються на суму умовно нарахованих процентів у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожен день фактичного використання такої допомоги у такому звітному періоді.

**нормотворчої та методологічної роботи
з питань оподаткування**