

Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків

Індивідуальна податкова консультація від 01.04.2021 р. № 1309/ІПК/31-00-04-01-01

Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків розглянуло звернення _____ (далі — Підприємство) від _____ № _____ (вх. № _____ від _____) щодо відображення зобов'язання по поверненню державі газотранспортної системи, отриманої від держави в тимчасове користування терміном на 15 років, та керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс) повідомляє.

Підприємство проінформувало, що наглядова рада Підприємства, яка відповідно до Статуту Підприємства, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2020 №714, виконує функції вищого органу управління Підприємства 2 — загальних зборів учасників товариства, розглядає питання відображення зобов'язання по поверненню державі газотранспортної системи, отриманої від держави в тимчасове користування терміном на 15 років, та застосування МСБО 20 в обліковій політиці до відображення в обліку та визнання доходів від використання майна газотранспортної системи.

Підприємство, посилаючись на норми чинного законодавства, просить надати індивідуальну податкову консультацію відносно підходів до відображення зобов'язання по поверненню державі газотранспортної системи, отриманої від держави в тимчасове користування терміном на 15 років в обліку та визнанні доходів від безоплатного отримання на праві господарського відання державного майна газотранспортної системи терміном на 15 років за договором від 21.11.2019 №13010-05/197.

Статтею 134 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року №2755-VI, із змінами та доповненнями, (далі — Кодекс) передбачено, що об'єктом оподаткування 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 цього Кодексу.

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо відповідно до цього розділу передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому разі відбувається:

- збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);
- зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Статтею 136 Господарського кодексу України від 4 лютого 2005 року N2424-IV (далі — ГКУ), зазначено, що право господарського відання є речовим правом суб'єкта підприємництва, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом), з обмеженням правомочності розпоряджатися щодо окремих видів майна за згодою власника у випадках, передбачених ГКУ та іншим законодавством.

Тобто, майно одержане на праві господарського відання не є внеском у статутний капітал підприємства, а є безоплатно одержаним основним засобом.

Згідно п. 13 Наказу Міністерства Фінансів України від 30.09.2003 №561 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів», первісною вартістю безоплатно отриманих основних засобів є їх справедлива вартість.

Відповідно до п. 4 р. III Положення про порядок обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 №1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за №1363/13237 (далі — Положення №1213) господарські організації (крім державних (казенних) та комунальних підприємств) відображають контрольовані ними (що перебувають у їх володінні та/або користуванні) основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які є об'єктами права державної або комунальної власності, що не ввійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації), зокрема житловий фонд і об'єкти соціальної інфраструктури, нерухоме майно та інше окреме індивідуально визначене майно (у тому числі об'єкти незавершеного будівництва), а також об'єкти, які мають загальнодержавне значення, у складі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій у порядку, визначеному Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92.

Пунктом 10 П(с)БО 7 визначено, що первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їхній справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п.8 П(с)БО 7.

Безоплатно одержані підприємством активи визнаються в обліку доходом відповідно до вимог П(с)БО 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290.

У п. 21 П(с)БО 15 зазначено, що дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Якщо

безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Викладене свідчить, що національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку при обліку основних фондів отриманих від держави на праві господарського віддання (безоплатно) передбачають визнання доходів одночасно з нарахуванням амортизації на такі основні фонди.

Питання обліку основних засобів, а саме визнання активів, визначення їх балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку із ними, визначено у МСБО 16 «Основні засоби».

Відповідно до п. 6 МСБО 16 сума, що амортизується — це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості. Собівартість — це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнято) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.

Згідно п. 28 МСБО 16 балансову вартість об'єкта основних засобів можна зменшити державними грантами згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу».

Згідно МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», державні гранти — це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.

Згідно п. 12 МСБО 20, державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.

Відповідно до п. 23 МСБО 20, державний грант може бути у формі передачі немонетарного активу, наприклад землі або інших ресурсів, у використання суб'єкта господарювання. За таких обставин, як правило, оцінюють справедливую вартість немонетарного активу та обліковують і грант, і актив за цією справедливою вартістю. Альтернативний підхід, якого іноді дотримуються, — це відображення в обліку і активу, і гранта за номінальною вартістю.

Пунктом 24 МСБО 20 визначено, що державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються у звіті про фінансовий

стан або шляхом визначення гранта як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.

Відповідно до п. 25-27 МСБО 20, два методи подання у фінансовій звітності інформації про гранти (або відповідні частини грантів), пов'язані з активами, вважаються прийнятними альтернативами.

Згідно з одним методом, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу.

Згідно з іншим методом, при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.

Таким чином відповідно до МСБО 20 при обліку основних фондів отриманих від держави на праві господарського віддання (безоплатно), є обов'язковим визнання доходів в обсязі нарахованої амортизації на такі основні фонди.

Вибір методу визнання доходу із запропонованих МСБО 20 альтернатив визначається в обліковій політиці.

Враховуючи викладене, Підприємство² застосовуючи МСФЗ зобов'язане відображати безоплатно отримане від держави майно на праві господарського відання та визнавати доходи від його використання згідно вказаних вище вимог стандарту МСБО 20, використовуючи один із двох допустимих методів відображення в звітності відповідно до облікової політики.