

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до положень п. 140.2 ст. 140 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) у зв'язку із сплатою процентів за кредитним договором із Європейським банком реконструкції та розвитку (далі – ЄБРР) та Чорноморським банком торгівлі та розвитку (далі – Чорноморський банк) та, керуючись ст. 52 Кодексу, повідомляє.

Відповідно до наданої інформації, товариство отримало кредити від ЄБРР та Чорноморського банку, за які нараховує та сплачує проценти.

Виникло питання щодо правомірності незастосування коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до п. 140.2 ст. 140 Кодексу на суми процентів по кредитах, виданих ЄБРР та Чорноморським банком, у зв'язку із внесенням змін до п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, які набрали чинності з 23.05.2021 року, а також заповнення додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств та питання правомірності зменшення фінансового результату до оподаткування майбутніх звітних періодів відповідно до п. 140.3 ст. 140 Кодексу.

Статтею 3 Кодексу визначено, що однією із складових податкового законодавства України є чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування. При цьому, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Договір між Урядом України та Європейським Банком Реконструкції та Розвитку про співробітництво та діяльність Постійного Представництва ЄБРР в Україні, ратифікований Верховною Радою України 04.06.2008 (Закон України № 319-VI, набрав чинності 17.07.2008 (далі – Договір з ЄБРР).

У преамбулі Договору з ЄБРР зазначено, зокрема таке:

«Європейський Банк Реконструкції та Розвитку («ЄБРР» або «Банк») є міжнародною фінансовою установою, яка створена та діє на основі Угоди про заснування Європейського банку реконструкції та розвитку від 29 травня 1990 року» (далі – Угода про Банк).

«Банк надаватиме фінансування для реалізації інвестиційних проектів у державному та приватному секторах, які є пріоритетними для України, і потребуватиме певних привілеїв та імунітетів у повному обсязі та силі в Україні для здійснення своєї діяльності й операцій в країні».

Окремими положеннями Договору з ЄБРР визначено низку привілеїв та імунітетів, у тому числі податкових пільг, якими користується ЄБРР та його Постійне Представництво в Україні, зокрема: ст. 2 (Імунітети Банку та

Постійного Представництва), ст. 7 (Звільнення Банку від оподаткування), ст. 8 (Звільнення Технічної допомоги від оподаткування).

Тобто, ЄБРР є міжнародною фінансовою організацією, яка користується статусом, привілеями та імунітетом на території країни.

Відповідно до ст. 44 Угоди про заснування Чорноморського банку торгівлі та розвитку, підписану від імені України 30 червня 1994 року та ратифіковану Законом України від 17 червня 1997 року № 348/97-ВР (далі – Угода) Банк є незалежним міжнародним закладом, який має статус юридичної особи.

Положеннями ст. 46 (Імунітет активів), ст. 48 (Свобода активів від обмежень), ст. 52 (Звільнення від оподаткування) Угоди визначено низку привілеїв та імунітетів для Чорноморського банку, у тому числі податкових пільг.

Законом 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) внесені зміни, зокрема до абзацу одинадцятого п.п. «а» п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, які набрали чинності з 23.05.2021 року.

Згідно із зазначеними змінами пов'язаними особами визнаються юридичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням таких критеріїв, зокрема:

сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи (крім банків та міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації) та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою (крім банків та міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації), стосовно іншої юридичної особи, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фінансових установ та компаній, що провадять виключно лізингову діяльність, - більше ніж у 10 разів). При цьому сума таких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення (на початок та кінець звітного періоду). Положення цього абзацу не поширюються на суму кредитів (позик), залучених під державні гарантії (абзац одинадцятий п.п. «а» п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Тож, з 23.05.2020 Чорноморський банк та ЄБРР не підпадають під визначення пов'язаної особи з резидентом України в розумінні п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу як банк та міжнародна фінансова організація, які

відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами.

Відповідно до п. 140.1 ст. 140 Кодексу (в редакції, що діяла до внесення змін Законом № 466) під борговими зобов'язаннями для цілей даного пункту слід розуміти зобов'язання за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

Підпунктом 140.2 ст. 140 Кодексу встановлено, що для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в пункті 140.1 цієї статті, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів), фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, над 50 відсотками суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

Сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, та власного капіталу для цілей цього пункту визначається як середнє арифметичне значень боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами - нерезидентами, та власного капіталу на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів, зазначених у пункті 140.3 цієї статті.

Оскільки з 23.05.2020 на ЄБРР та Чорноморський банк не розповсюджуються норми абзацу одинадцятого п.п. «а» п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, тобто вони не можуть бути пов'язаними особами з отримувачами кредитів, то коригування фінансового результату до оподаткування відповідно до пунктів 140.1 – 140.3 ст. 140 Кодексу, починаючи з 23.05.2020, до сум процентів по таким кредитам не застосовується.

При цьому, рядок 3.1.1 Додатку РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, не заповнюється починаючи з 23.05.2020, по нарахованим сумах процентів по таким кредитам.

Відповідно до п. 140.3 ст. 140 Кодексу проценти, які перевищують суму обмеження, визначеного пунктом 140.2 цієї статті, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 відсотків від суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшенні фінансового результату до оподаткування, з урахуванням обмежень, встановлених пунктом 140.2 цієї статті.

Таким чином, суми процентів за позиками від ЄБРР та Чорноморського банку, які збільшили фінансовий результат до оподаткування до 23.05.2020, та

перевищили суму обмеження, визначеного п. 140.2 ст. 140 Кодексу, можуть бути враховані у зменшення фінансового результату до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів відповідно до п. 140.3 ст. 140 Кодексу.

Відповідно п. 52.2 ст. 52 Кодексу податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.