

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення Товариства з обмеженою відповідальністю «_____» (далі – Товариство) щодо окремих питань оподаткування операцій із цінними паперами, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), у межах компетенції повідомляє.

Згідно зі зверненням Товариство здійснює операції з купівлі-продажу облігацій внутрішніх державних позик (далі – ОВДП).

Товариство зобов'язано складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, оскільки є підприємством, що становить суспільний інтерес.

У зв'язку із викладеним вище платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію із таких запитань:

1. У разі, якщо Товариство має статус платника податку на прибуток підприємств на загальних підставах, здійснює ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності та проводить операції з купівлі-продажу ОВДП України третім особам до строку їх погашення, то в такому разі до складу доходів Товариства підлягає включенню вся сума доходу, отримана від продажу ОВДП (тобто без врахування витрат на придбання), чи лише результат (прибуток або збиток) від операцій з фінансовими активами, а саме: різниця між балансовою вартістю (оціненою на дату припинення визнання активу) та одержаною компенсацією (включаючи будь-який новий отриманий актив мінус будь-яке нове взятє зобов'язання)?

2. У разі, якщо Товариство має статус платника єдиного податку четвертої групи, здійснює ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності та проводить операції з купівлі-продажу ОВДП України третім особам до строку їх погашення, то в такому разі до складу доходів Товариства підлягає включенню вся сума доходу, отримана від продажу ОВДП (тобто без врахування витрат на придбання), чи лише результат (прибуток або збиток) від операцій з фінансовими активами, а саме: різниця між балансовою вартістю (оціненою на дату припинення визнання активу) та одержаною компенсацією (включаючи будь-який новий отриманий актив мінус будь-яке нове взятє зобов'язання)?

Яка саме сума в такому випадку має брати участь у розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва:

вся сума доходу, отримана Товариством від продажу ОВДП (тобто без врахування витрат на придбання);

чи лише результат (прибуток або збиток) від операцій з фінансовими активами, а саме: різниця між балансовою вартістю (оціненою на дату

припинення визнання активу) та одержаною компенсацією (включаючи будь-який новий отриманий актив мінус будь-яке нове взятє зобов'язання)?

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, як встановлено в п. 1.1 ст. 1 Кодексу, регулюються нормами цього Кодексу.

Відповідно до пунктів 5.1 – 5.3 ст. 5 Кодексу поняття, правила та положення, установлені Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених ст. 1 Кодексу. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу. Інші терміни, що застосовуються у Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Згідно з абз. шістнадцятим частини першої ст. 1 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами) (далі – Закон № 996) міжнародні стандарти фінансової звітності – це прийняті Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (частина перша ст. 12¹ Закону № 996).

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами (частина друга ст. 12¹ Закону № 996).

Щодо запитання 1

Підпунктом 14.1.44¹ п. 14.1 ст. 14 Кодексу встановлено, що державні цінні папери – це облігації внутрішніх і зовнішніх державних позик та казначейські зобов'язання України, розміщені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та/або реалізує державну бюджетну політику у сфері управління державним боргом та гарантованим державою боргом.

Відповідно до частини третьої ст. 16 Закону України від 23 лютого 2006 року № 3480-IV «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» (зі змінами) облігації внутрішньої державної позики України – це цінні папери, що розміщуються виключно на внутрішніх ринках капіталу і підтверджують зобов'язання України щодо відшкодування пред'явникам цих облігацій їхньої номінальної вартості з виплатою доходу відповідно до умов розміщення облігацій. Номінальна вартість облігацій внутрішньої державної позики України може бути визначена в іноземній валюті.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств згідно з абзацом першим п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу 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 визначені відповідними положеннями Кодексу.

Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів встановлено пунктом 141.2 ст. 141 Кодексу.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується згідно з п.п. 141.2.1 п. 141.2 ст. 141 Кодексу:

на суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів (загальна сума уцінок цінних паперів перевищує загальну суму їх дооцінок за звітний період) (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується згідно з п.п. 141.2.2 п. 141.2 ст. 141 Кодексу на суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів, відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Платники податку на прибуток відповідно до п.п. 141.2.3 п. 141.2 ст. 141 Кодексу окремо визначають загальний фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів звітного періоду відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Якщо за результатами звітнього періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума збитків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових (звітних) періодах, перевищує загальну суму прибутків від таких операцій), сума такого від'ємного значення загального фінансового результату за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів зменшує загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів наступних податкових (звітних) періодів, що настають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату (п.п. 141.2.4 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Якщо за результатами звітнього періоду платником податку на прибуток отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів (загальна сума прибутків від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів перевищує загальну суму збитків від таких операцій з урахуванням суми від'ємного фінансового результату від таких операцій та/або від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів, не врахованих у попередніх податкових (звітних) періодах), сума позитивного загального фінансового результату від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітнього) періоду платника податку (п.п. 141.2.5 п. 141.2 ст. 141 Кодексу).

Зазначимо, що згідно з п.п. 141.2.6 п. 141.2 ст. 141 Кодексу положення п. 141.2 ст. 141 Кодексу не поширюються: 1) на операції платників податку на прибуток з розміщення, погашення, викупу та наступного продажу, конвертації цінних паперів власного випуску, а також векселедавців, заставодавців та інших осіб, що видали неемісійний цінний папір, під час видачі та погашення таких цінних паперів; 2) операції РЕПО, операції з врахування векселів, інші операції з цінними паперами, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку визнаються кредитними; 3) операції з деривативами.

Отже, платник податку на прибуток підприємств, який у бухгалтерському обліку обліковує цінні папери (ОВДП) з дотриманням вимог, встановлених міжнародними стандартами фінансової звітності, та враховує операції з ними при визначенні фінансового результату до оподаткування, визначає різниці за операціями з такими цінними паперами відповідно до вимог п. 141.2 ст. 141 Кодексу.

Показники щодо визначення загального фінансового результату від продажу та інших способів відчуження цінних паперів відображаються у Додатку ЦП до рядків 4.1.3 ЦП, 4.1.4 ЦП додатка РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженої наказом

Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 20.02.2023 № 101) (зі змінами).

При цьому порядок бухгалтерського обліку операцій з продажу цінних паперів підприємствами, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, при визначенні фінансового результату до оподаткування, регулюється положеннями відповідних міжнародних стандартів фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (абзац перший частини другої ст. 6 Закону № 996).

Тож питання порядку бухгалтерського обліку операцій з продажу цінних паперів підприємствами, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, належать до компетенції Міністерства фінансів України.

Щодо запитання 2

Главою 1 розділу XIV Кодексу встановлено правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.

Відповідно до п.п. «а» п.п. 4 п. 291.4 ст. 291 Кодексу, до платників єдиного податку, які відносяться до четвертої групи – сільськогосподарські товаровиробники, належать юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Відповідно до п. 292¹.1 ст. 292¹ Кодексу об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Відповідно до абзаців першого і четвертого п.п. 298.8.1 п. 298.8 ст. 298 Кодексу, сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають не пізніше 20 лютого поточного року, зокрема, розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва (юридичні особи) (далі – Розрахунок) – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує

формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Форму розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва затверджено наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26 грудня 2011 року № 772 «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва», зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 06 квітня 2012 року за № 510/20823 (зі змінами).

Джерелом інформації при складанні Розрахунку є дані бухгалтерського обліку.

При цьому питання формування доходів та витрат у бухгалтерському обліку, в тому числі відображення доходів від операцій з фінансовими активами, відноситься до компетенції Міністерства фінансів України.

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