

**Приклад опрацювання та документування факту порушення
при проведенні перевірки ТОВ «П»**

Проведеною перевіркою встановлено заниження задекларованого суб'єктом господарювання показника у рядку 03 «Інші доходи» Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2014 рік на суму 6128114грн., а саме:

В ході проведення перевірки встановлено наявність кредиторської заборгованості по рахунку 632 "Розрахунки з іноземними поставачальними" станом на 01.01.2014 в сумі 2743251,62 грн. (400 125,00 Євро), яка неоплачена на кінець перевіряемого періоду 30.09.2016 року. Кредиторська заборгованість в бухгалтерському обліку не перераховувалась на курс Євро на дату балансу, і відображена по курсу на момент отримання товару.

Для встановлення фактичних обставин виникнення даної заборгованості до перевірки надано контракт № 04.12.13 від 13.12.2004 року. Згідно даного контракту встановлено наступне:

Н (Великобританія) – Продавець, в особі директора _____ продає та здійснює поставку лінії для виготовлення паперових прямокутних пакетів Тріумф 2В для ТОВ «П» Покупець, в особі директора _____.

Загальна вартість контракту 400125,00 Євро.(п.2.1 Контракту)

Покупець здійснює оплату протягом 90 днів з моменту отримання товару (п. 2.3 Контракту).

Країна відправлення – Германія. Відвантаження товару здійснює М, Германія (п.4.5 Контракту).

Всі спори та суперечки, які виникають у зв'язку з виконанням даного контракту, підлягають передачі на розгляд та остаточне вирішення в Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті (п. 9.1 Контракту). При виконанні контракту сторони керуються матеріальним та процесуальним правом України (п.10.1 Контракту).

Всі зміни і доповнення до даного контракту дійсні тільки у випадку їх оформлення в письмовій формі і підписання уповноваженими на те представникам сторін (п.10.2 Договору).

Ні одна із сторін не має права передавати права, обов'язки, а також і іншу комерційну інформацію по даному контракту ні повністю ні частково третім особам, за виключенням тих випадків по яким є письмова згода сторін. (п.10.3 Контракту).

Даний договір діє з 13.12.2004р. до 12.12.2005р. (11.1 Контракту).

Даний контракт набирає законної сили з моменту підписання його сторонами і діє до повного виконання.(11.2 Контракту).

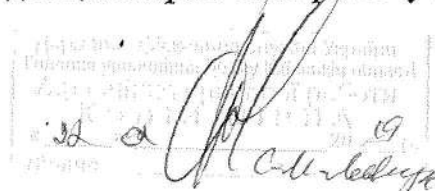
Згідно додаткової угоди № 1 від 14.06.2004р. сторони домовились внести зміни до контракту, а саме оплата здійснюється протягом трьох років з моменту отримання Товару покупцем. Контракт діє з 13.12.2004р. по 31.12.2007р. Перевіркою не можливо встановити яким чином додаткова угода укладена 14.06.2004р. ще до укладення основного контракту 13.12.2004р.

Згідно додаткової угоди № 2 від 30.12.2007р. сторони домовились внести зміни до контракту, а саме:

- оплата здійснюється протягом 6 (шести) років з дня отримання товару покупцем. Контракт діє з 13.12.2004р. до 01.10.2010р.

Згідно, інформаційно-аналітичної системи "Податковий блок" встановлено наступне:

- 22.04.2005р. згідно ВМД № 102611 - ТОВ «П» імпортувало лінію для виготовлення паперових одношарових пакетів з прямокутним днищем марки Triumph-2В у Н (Джерсі



вартістю 400 125,00 Євро на виконання контракту №04.12.13 від 13.12.2004р. Станом на момент перевірки даний основний засіб знаходиться на балансі ТОВ «ІП» та обліковується на рахунку 104 "Машини та обладнання" балансовою вартістю – 3 055 236,06 грн. За період з 01.01.2014р. по 30.09.2016р. амортизаційні відрахування нараховувались в бухгалтерському обліку (Дт131 Кт 104 – 284489,28 грн. (2014р.), 284489,28 грн. (2015р.), 71122,51 грн. (1 квартал 2016р.), проте не включені до витратної частини декларацій з податку на прибуток за перевіряє мий період.

До перевірки надано Договір заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 від 23.12.2009р.(м.Київ), згідно якого встановлено наступне:

Н (Великобританія) - острів Джерсі) - Первісний кредитор, в особі директора _____ та J (Панама) - Новий кредитор, в особі директора та президента _____, згідно статті 512 Цивільного кодексу України, Первісний кредитор передає Новому кредитору всі права та обов'язки, належні Первісному кредитору, а Новий кредитор приймає всі права та обов'язки належні Первісному кредитору, котрі виникли у нього згідно контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. між Первісним кредитором та ТОВ /Україна/ - Боржник.

За передані права та обов'язки за Основним договором Новий кредитор сплачує первісному кредитору суму у розмірі 400 125,00 Євро(п.2.1 договору).

Новий кредитор зобов'язується протягом 90 банківських днів після отримання вимоги від первісного кредитора про оплату Договору перерахувати платіжним дорученням на поточний рахунок Первісного кредитора грошову суму, визначену у п. 2.1 Договору.(п.2.2 Договору).

Даний договір набирає чинності з моменту його підписання та діє до 23.12.2014р., але в частині виконання зобов'язань до повного їх виконання сторонами за цим договором.

Відповідно, до перевірки надано додаткову угоду №3 від 01.10.2010р. про продовження дії контракту №04.12.13 від 13.12.2004р.(м.Київ), згідно якого встановлено наступне:

J/Панама/ Продавець, в особі директора та президента _____, з однієї сторони та ТОВ - Покупець, в особі директора _____ внесли зміни до контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. шляхом викладення пунктів 2.3. та 11.1 контракту в наступній редакції:

2.3 Покупець здійснює оплату через банківську установу на розрахунковий рахунок Продавця протягом 20 років від дня отримання Товару Покупцем.

11.1. Даний контракт діє з 13 грудня 2004р. до 23 грудня 2024р.

Всі інші умови контракту залишаються без змін і сторони підтверджують по ним свої зобов'язання.

Дана угода заключна всупереч вимогам п.10.3 Контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р., в якому передбачено заборону передачі прав та обов'язків третім особам по даному контракту.

Пп.72.1.6. п. 72.1 ст.72 ПКУ передбачено, що для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується:

- інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

П. 74.3 ст. 74 ПКУ встановлено, що зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової та митної політики.

Враховуючи вищевикладене, згідно інтернет ресурсу <https://www.jerseyfsc.org> – сайт Державних фінансових послуг острову Джерсі встановлено, що Н (Джерсі) реєстраційний номер 83000, зареєстровано 19.04.2002р. та припинено як юридичну особу **01.10.2008р. (посилання <https://www.jerseyfsc.org/registry/> ...).**

22 08 19
С.М.В.У.С.

Враховуючи той факт, що підприємство Н ліквідовано 01.10.2008р., а Договір заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 заключено 23.12.2009р. між вже ліквідованим на той момент підприємством - Н та J. Таким чином, Новий кредитор - J/Панама/ не міг фактично перерахувати для Первісного кредитора - Н суму зазначену у п.2.1 договору – 400125,00 Євро.

Для набрання договором юридичної сили він має відповідати загальним вимогам, передбаченим ст. 203 ЦК України, дотримання яких є обов'язковою умовою чинності будь якого-правочину:

1. Зміст правочину не може суперечити цьому Кодексу, іншим актам цивільного законодавства, а також інтересам держави і суспільства, його моральним засадам.

2. Особа, яка вчиняє правочин, повинна мати необхідний обсяг цивільної дієздатності.

3. Волевиявлення учасника правочину має бути вільним і відповідати його внутрішній волі.

4. Правочин має вчинятися у формі, встановленій законом.

5. Правочин має бути спрямований на реальне настання правових наслідків, що обумовлені ним.

6. Правочин, що вчиняється батьками (усиновлювачами), не може суперечити правам та інтересам їхніх малолітніх, неповнолітніх чи непрацездатних дітей.

Згідно зі ст. 215 ЦК України, відсутність у момент вчинення правочину вимог його чинності, передбачених частинами 1-3,5,6 ст. 203 ЦК України, є підставою його недійсності.

Таким чином, при з'ясуванні всіх обставин перевіркою не можливо взяти до уваги чинність договору заміни сторони у зобов'язанні №2312/09-1 від 23.12.2009р.(м.Київ), так як не відповідає чинному законодавству України.

Постановою Національного банку України від 04.12.2015р. №863 "Про врегулювання ситуації на грошово-кредитному та валютному ринках України", запроваджено такі заходи щодо діяльності банків та фінансових установ:

15) уповноваженому банку заборонити здійснювати за дорученням клієнта-резидента купівлю іноземної валюти/перерахування коштів у гривнях на користь нерезидента через кореспондентський рахунок банку-нерезидента в гривнях, відкритий в уповноваженому банку, якщо така купівля іноземної валюти/таке перерахування коштів у гривнях здійснюється з метою проведення розрахунків за імпорту продукції, митне оформлення якої було проведено до 01 січня 2014 року включно, за зовнішньоекономічним договором, за яким відбулася заміна боржника та/або кредитора у зобов'язанні.

Резиденти виконують такі зобов'язання за рахунок власних (не куплених, не залучених у формі кредиту, позики) коштів в іноземній валюті.

Враховуючи відсутність, експортних операцій чи інших операцій, що передбачають отримання валютних коштів, ТОВ «П» не мав та не має можливості та законних підстав провести оплату по переведеному боргу як для J (Панама) так і для Н (Джерсі), у зв'язку з заборонаю викладеною в Постанові НБУ від 04.12.2015р. № 863.

Підсумовуючи вищевикладене, законним кредитором по імпортній операції з ввезення обладнання в 2005 році, залишається Н (Великобританія, Джерсі).

Відповідно, для визначення строку позовної давності за зовнішньо - економічним контрактом, потрібно брати до уваги вимоги декількох нормативних актів, а саме: Конвенцію ООН про позовну давність у міжнародній купівлі-продажі товарів 1974 року (далі – Конвенція); розд. 19 Цивільного кодексу (далі – ЦК) – для тих випадків, коли сторони зовнішньоекономічного контракту керуються законодавством України.

Конвенція поширюється на зовнішньоекономічні контракти, якщо сторони знаходяться у країнах, які її ратифікували (ст. 3 Конвенції). В Україні Конвенція діє з 01.04.94р. (постанова Верховної Ради від 14.07.93 р. № 3382-ХІІ «Про ратифікацію Конвенції

22.02.19
[Signature]

про позовну давність у міжнародній купівлі-продажу товарів 1974 року»). Для Джерсі дана Конвенція не є діючим договором так як Джерсі не є учасником даної Конвенції.

Статтею 35 Закону України від 23.06.05 р. № 2709-IV «Про міжнародне приватне право», визначено, що позовна давність визначається правом, яке застосовується для визначення прав та обов'язків учасників відповідних відносин.

Таким чином, враховуючи той факт, що ТОВ та Н (Джерсі) в контракті на поставку № 04.12.13 від 13.12.2004р. погодили, що виконання контракту керується законодавством України та відповідно до статті 35 Закону України від 23.06.05 р. № 2709-IV «Про міжнародне приватне право», термін позовної давності по Контракту № 04.12.13 від 13.12.2004р. регулюється законодавством України.

Статтею 257 передбачено що, загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки.

Статтею 259 встановлено, що позовна давність, встановлена законом, може бути збільшено за домовленістю сторін. Договір про збільшення позовної давності укладається у письмовій формі. Позовна давність, встановлена законом, не може бути скорочена за домовленістю сторін.

Згідно зі ст. 261 ЦК перебіг строку позовної давності починається з моменту, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення свого права або про особу, яка порушила його право.

За зобов'язаннями з визначеним строком виконання перебіг позовної давності починається зі спливу строку зобов'язання.

Згідно, із ст. 262 ЦК заміна сторін у зобов'язанні не змінює порядку обчислення та перебігу позовної давності.

У додатковій угоді № 2 від 30.12.2007р. встановлено що, оплата здійснюється протягом 6 (шести) років з дня отримання товару покупцем. Товар отримано 22.04.2005р., тому ТОВ повинно було провести оплату не пізніше 22.04.2011р.(6 років).

Таким чином, враховуючи вищенаведені положення Цивільного кодексу України, термін позовної давності становить три роки та розпочинається з моменту спливу строку виконання, а саме дата отримання товару 22.04.2005р. та граничний термін оплати згідно договору 22.04.2011р. Таким чином, 22.04.2014р. сплив термін позовної давності по Контракту №04.12.13 від 13.12.2004р.

Підпунктом «а» пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 розд. I Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, із змінами і доповненнями (далі – ПКУ), визначено, що безнадійна заборгованість, зокрема – це заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності.

Сума заборгованості одного платника податку перед іншим платником податку, що не стягнута після закінчення строку позовної давності, є безповоротною фінансовою допомогою (пп.14.1.257 п.14.1 ст.14 ПКУ).

Згідно з абз. 15 п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7 лютого 2013 року № 73, із змінами і доповненнями, зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Відповідно до п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31 січня 2000 року № 20, зі змінами і доповненнями, якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. Таким чином, якщо резидент не розраховується за придбані товари, то при списанні безнадійної кредиторської заборгованості у бухгалтерському обліку сума заборгованості перед нерезидентом включається до складу доходів та враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку. Поряд з цим, слід зазначити,

Діяльність здійснюється на території України
Платити податки згідно з законодавством України
Лист № 22 від 22.04.2014
22.04.2014
[Підпис]

що статтею 36 ПКУ визначено, що платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати відповідність проведення ними операцій.

Згідно з пп.135.5.4 п.135.5 ст.135 ПКУ при визначенні об'єкта оподаткування у складі інших доходів враховуються суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи.

Отже, підприємством на дату 22.04.2014р. потрібно було списати безнадійну кредиторську заборгованість по неоплачених товарах, отриманих від Н (Джерсі) в сумі 6 128 114,44 грн. (400 125,00Євро*15,3155грн.) та відобразити в бухгалтерському обліку Дт 717 Кт791 – 6 128 114,44грн.

Таким чином, ТОВ «П» в порушення пп.135.5.4 п.135.5 ст.135 Податкового кодексу України занижено інші доходи за 2014р. в сумі 6128114грн.»

22
С.М. Левчук

**Приклад опрацювання та документування факту порушення
при проведенні перевірки ТОВ «Н»**

В ході перевірки було встановлено, що 23.05.2014 року ТОВ «Н» заключило з ТОВ «О-г» угоду про переведення боргу по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, у якій йдеться про наступне:

ТОВ «О-г» - «Первісний Боржник», ТОВ «Н» - «Новий Боржник» та ТТ ЛТД - «Кредитор». Первісний Боржник не має фінансової можливості своєчасно погасити існуючий борг перед Кредитором по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, Новий Боржник готовий прийняти на себе борг Первісного Боржника по вищевказаному договору. Кредитор не заперечує щодо заміни сторони по Договору позики шляхом переведення боргу. Сума боргу, який переводиться на Нового Боржника становить 519000,0 Євро, та сума нарахованих % - 18989,85 Євро.

Товариством для перевірки було надано договір позики ТОВ «ТОВ «О-г» з «ТТ ЛТД» № 1/09/z від 22.09.06р. про отримання позики в сумі 3000000,00 Євро для ведення фінансово-господарської діяльності.

Розмір процентів за користування кредитом складає 0,5% річних. Проценти сплачуються в момент повернення позики. Повернення позики – 30.09.2016 р.

Реєстрація договору позики від 22.09.2006 р. № 1/09/z було проведено Головним управлінням Національного Банку України по м. Києву і Київській області та надано Реєстраційне свідоцтво № 5966 від 05.10.2006 р.

Угодою про переведення боргу б/н від 23.05.2014 та додатковою угодою № 6 від 27.05.2014 змінено позичальника з ТОВ «ТОВ «О-г»» на ТОВ «Н». Сума боргу, що перейшла на ТОВ «Н» становить 519000,00 Євро - сума займу, сума відсотків що нарахована за фактичне користування позикою на момент підписання угод та сума відсотків які будуть нараховані з 01.01.2014 на дату повернення займа з розрахунку 0,5% річних. Додатковою угодою від 22.07.14р. до угоди від 23.05.2014р. про переведення боргу за договором від 22.09.2006 № 1/09/z сума боргу становить 537989, 85 Євро, в тому числі: 519000,00 Євро – заборгованість щодо повернення позики, 18989,85 Євро – заборгованість щодо сплати відсотків за користування позикою. Крім того, угодою визначено розмір компенсації за прийняття Новим Боржником боргу Первісного Боржника перед Кредитором по Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, яка становить 8 487 083,10 грн., що еквівалентно 537989,85 Євро (сумі переведеного боргу), виходячи з курсу НБУ – 15,775545 грн./1Євро. Строк виплати Компенсації: до 02.08.2014 року. Первісний Боржник сплачує Новому Боржнику суму Компенсації у безготівковій формі, одним або декількома платежами до закінчення строку. Допускається проведення розрахунків між Сторонами шляхом зарахування зустрічних грошових вимог, що має бути оформлено відповідною угодою. Відповідно до п. 5 Додаткової угоди від 22.07.2014 року до Угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики №1/09/z від 22.09.2006 року, у випадку, якщо на дату проведення розрахунків між Первісним Боржником та Новим Боржником встановлений НБУ курс Євро до Гривні зміниться порівняно із вищезазначеним, розміром Компенсації підлягає відповідному перерахунку.

Додатковою угодою від 06.08.2014 року до Додаткової угоди від 22.07.2014 року, якою змінено строки виплати компенсації Первинним Боржником на користь Нового Боржника до 31.12.2017 року.

В перевіряемому періоді повернення позики товариством не проводилось, а також нарахування та виплата відсотків за користування позикою також не проводилась.

На кінець перевіряемого періоду станом на 31.12.2015 у ТОВ «Н» перед нерезидентом «ТТ ЛТД » рахується 519000,00 Євро – заборгованість щодо повернення позики та 18989,85 Євро – заборгованість щодо сплати відсотків за користування позикою.

22.2
Головний бухгалтер

Додатковою угодою від 22.07.2014 року визначено розмір компенсації в сумі 8 487 083,10 грн., та визначено грошовий еквівалент в розмірі 537989,85 Євро (сумі переведеного боргу), виходячи з курсу НБУ – 15,775545 грн./Євро. Крім того, зазначено що у випадку, якщо на дату проведення розрахунків між Первісним Боржником та Новим Боржником встановлений НБУ курс Євро до Гривні зміниться порівняно із вищезазначеним, розміром Компенсації підлягає відповідному перерахунку. **Тобто Сторонами визначено валюту заборгованості.**

Відповідно до п. 2 ст. 524 Цивільного Кодексу України, сторони можуть визначити грошовий еквівалент зобов'язання в іноземній валюті. Крім того, згідно ч. 2 ст. 533 ЦКУ, якщо у зобов'язанні визначено грошовий еквівалент в іноземній валюті, сума, що підлягає сплаті у гривнях, визначається за офіційним курсом відповідної валюти на день платежу, якщо інший порядок не встановлений договором або законом чи іншими нормативними – правовим актом. Отже, умови договору суперечать чинному законодавству.

Таким чином, операції, що здійснюються в іноземній валюті, під час первісного визначення відображаються у валютній звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). У певних випадках після первісного визначення об'єктів обліку підприємство має визначити курсові різниці згідно з п. 4 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», оскільки дана стаття балансу є монетарною.

06.08.2014 року ТОВ «Н» уклало угоду про припинення зобов'язань зарахування зустрічних вимог з ТОВ «О-г», якою Сторони підтверджують, що на дату підписання цієї Угоди вони мають наступні зустрічні грошові вимоги, строк виконання по яких настав :

1. ТОВ «О-г» до ТОВ «Н» на загальну суму **2 924 470,40 грн.** (2103000,0 грн. - за Договором про відступлення права вимоги (цесії) за Договором позики (поворотної фінансової допомоги, 295000,0 грн. - за Договором про відступлення права вимоги (цесії) за пред'явленими векселями № ЦВ 07/14 від 01.07.2014 року., обліковується на бухгалтерському рахунку 341 «Короткострокові векселя отримані в національній валюті», 149200,0 грн. - щодо оплати вартості комплекту дробарного обладнання за Договором купівлі – продажу №01-14/03/14 від 14.03.2014 року, обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 28800,0 грн. - щодо оплати вартості дробарки, центр обіжної ПДСУ за Договором купівлі – продажу №02-14/03/14 від 14.03.2014 року, обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 348470,40 грн. - за Договором оренди комплекту дробарного обладнання від 02.04.2012 року.(обліковується заборгованість на бухгалтерському рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»)

2. ТОВ «Н» до ТОВ «О-г» на загальну суму **8 487 083,0 грн.** згідно Додаткової угоди №6 від 27.05.2014 року до Договору позики №1/09/z від 22.09.2006 року, угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики, Додаткової угоди від 22.07.2014 року до Угоди від 23.05.2014 року про переведення боргу за Договором позики.

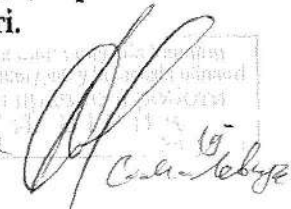
Сторони домовились про припинення зобов'язання ТОВ «Н» до ТОВ «О-г» на суму 2 924 470,40 грн.; та зарахування зобов'язання ТОВ «О-г» до ТОВ «Н» на таку ж суму.

З моменту підписання Угоди заборгованість ТОВ «О-г» перед ТОВ «Н» складає **5 562 612,0 грн.** По бухгалтерському обліку дана заборгованість обліковується на рахунку 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Таким чином, дебіторська заборгованість, є зобов'язанням. Згідно з п. 4 ПБО 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000 року, *монетарні статті – це статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.*

Також, операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

22.08.14



Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики).

Додатковою Угодою від 22.07.2014 року визначено, що перерахунок здійснюватиметься при погашенні заборгованості, але даний пункт угоди суперечить чинному законодавству, оскільки згідно п. 7 ПБО 21 монетарні статті в іноземній валюті перераховуються на кожну дату балансу. Відповідно до п.3 ПБО 6 «Виявлення помилок і зміни у фінансових звітах», дата балансу – дата, на яку складено баланс підприємства.

Станом на 01.01.2015 року (дата попередньої оцінки - дата здійснення господарської операції в межах її обсягу) курс НБУ становив 15,775545 грн. за 100,0 євро., а станом на 31.12.2015 року курс НБУ становив 26,223129 грн. за 100,0 євро., тому позитивне значення курсових різниць за 2015 рік становитиме 3 683 920,93 грн.

Курсова різниця за дебіторською заборгованістю включається до доходів, якщо офіційний курс гривні до відповідної іноземної валюти на дату розрахунку курсової різниці зменшився порівняно з курсом на дату попередньої оцінки цієї дебіторської заборгованості.

Разом з тим, у п. 7 ПБО 15 «Дохід», затверджені наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 року, зазначено, що до складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

Також, до складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Враховуючи вищевикладене та в порушення ПСБО 15 «Дохід» товариством занижено доходи за 2015 рік на суму 3 683 921,0 грн.

Дані порушення виявлені на підставі наданих для перевірки первинних бухгалтерських документів та облікових регістрів: договорів на здійснення фінансово-господарської діяльності, контрактів, ВМД, специфікацій, накладних на реалізацію, податкових накладних, рахунків-фактур, банківських виписок, платіжних доручень, журналів-ордерів та відомостей по рахунках 104 «Машини і обладнання», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші грошові кошти», 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями та замовниками», 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг», 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», 712 «Дохід від реалізації інших оботних активів», 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 732 «Відсотки одержані», 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 79 «Фінансові результати», а також Головної книги.

Пояснення щодо заниження доходу в результаті не відображення позитивного значення курсових різниць у зв'язку із здійсненням операції з переведенням боргу від ТОВ «Н» не надавались.

22 19
Cecilia Lebrun

**Приклад опрацювання та документування факту порушення
при проведенні перевірки ПАТ «Ш»**

В ході проведення перевірки ПАТ «Ш» встановлено порушення вимог пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України, згідно з яким платником занижено позитивне значення різниць, які виникають відповідно до Податкового кодексу України за рахунок не збільшення фінансового результату до оподаткування на суму нарахованих відсотків за кредитним договором, укладеним з нерезидентом.

Так, на підставі даних головної книги, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку по бухгалтерським субрахункам 502 „Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”, дебету субрахунка 951 „Відсотки за кредит” та кредиту субрахунка 312 „Поточні рахунки в іноземній валюті”, кредиту субрахунка 684 „Розрахунки за нарахованими відсотками», банківських виписок по валютному рахунку встановлено, що між ПАТ „Ш” та „А”, США, укладено кредитний договір від 19.02.2014 року, згідно якого ПАТ „Ш” виступає в якості Позичальника, „Н”, Швейцарія - в якості Гаранта та „А”, США виступає в якості Кредитодавця.

Згідно „Переліку Умов” кредитного договору (п.8), сукупна частка фінансування складає 7 278 358,00 дол. США, маржа складає 2,66% (п.11 договору). Відсотки за користування ПАТ „Ш” кредитом склали 4 859,9 тис.грн. (2 184,5 тис.грн. за січень 2015 року та 2 675,4 тис.грн. за липень 2015 року). Станом на 31.12.2015 заборгованість по субрахунку 502 „Довгострокові кредити банків в іноземній валюті” складає 145 008,0 тис.грн. Розмір статутного капіталу ПАТ „Ш” сформовано в сумі 97,2 тис.грн.

Відповідно до пункту 140.2 статті 140 Кодексу, для платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, 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 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.

Так, сума збільшення фінансового результату до оподаткування (в цілях застосування норм п.140.2 ст.140 Податкового Кодексу) розраховується за формулою: $C \text{ збільш} = \text{СП} - (\text{ФРО} + \text{ФВ} + \text{АВ}) / 2$, де

С збільш ФР – сума, на яку збільшується фінансовий результат до оподаткування;

СП – сума процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, нарахованих у бухгалтерському обліку платника податку;

ФРО – фінансовий результат до оподаткування за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

ФВ – фінансові витрати за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

АВ – сума амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів.

В той же час, у разі якщо сумарне значення показників фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань має від'ємне значення (в тому числі за рахунок від'ємного значення фінансового результату), то фінансовий результат коригується на всю суму нарахованих процентів за такою позикою.

Згідно звіту про фінансовий результат ПАТ „Ш” за 2015 рік, фінансовий результат до оподаткування складає „-” 33037, тис.грн. (збиток), фінансові витрати складають 18 604,0 тис.грн., сума амортизаційних відрахувань складає 4 951,0 тис.грн. Таким чином,

22.02.16
Олександр Шевченко

Приклад опрацювання та документування факту порушення при проведенні перевірки ТОВ «І»

В ході перевірки ТОВ «І» встановлено, що на виконання умов договорів та в рахунок оплати за поставлений товар ТОВ «І» на користь ТОВ «Х» було виписано прості векселі від 23.06.2015 на суму 2 000 000 грн. зі строком погашення на 23.06.2025, від 22.07.2015 на суму 2 738 880 грн. зі строком погашення на 21.07.2025, від 12.09.2016 на суму 1 694 503,60 грн. зі строком погашення на 12.09.2019.

Станом на 30.06.2017 заборгованість по вищевказаним векселям обліковується на бухгалтерському рахунку 621 «Короткострокові векселі видані» в загальній сумі 6 433 383,6 грн., але мають обліковуватися на бухгалтерському рахунку 511 «Довгострокові векселі видані в національній валюті», адже станом на 30.06.2017 року вищевказані векселі є не погашеними та не пред'явлені до сплати.

Виходячи з вищезазначеного, всі вищенаведені векселі на дату виписки 23.06.2015 та 22.07.2015 є довгостроковими, у зв'язку із зазначенням в них строку пред'явлення 23.06.2025 року та 21.07.2025 року.

Станом на 30.06.2017 вищенаведені векселі не пред'явлені до сплати та не погашені, тому існує кредиторська заборгованість з терміном виникнення більш ніж 12 календарних місяців по взаємовідносинах з ТОВ «Х», стосовно складання та пред'явлення векселів до сплати, а тому кредиторська заборгованість за вищевказаними виданими довгостроковими векселями має обліковуватися на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Згідно з п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) №11 «Зобов'язання» зазначено наступне:

«Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Тобто, зобов'язання строк виконання яких настає протягом 12 календарних місяців, є короткостроковими.

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не є поточними».

Згідно з п. 10 П(С)БО 11 довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 11 теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів.

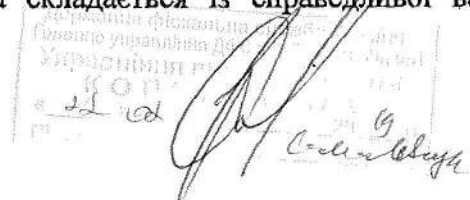
З урахуванням вищевикладеного та беручи до уваги, що не змінюється суть та строки зобов'язань по векселях, оскільки статтею 4 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (далі – Закон № 996) визначено, що бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах: превалювання сутності над формою.

Крім того, відповідно до п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду».

Відповідно до облікової політики, підприємство для здійснення господарської діяльності використовує Національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку.

Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Відповідно до п. 29 П(С)БО 13, фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості



активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

Фінансове зобов'язання - контрактне зобов'язання:

а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;

б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно невігідних умовах.

Пункт 30 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» передбачено, що на кожную наступну після визнання дату балансу фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю, крім:

- дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;
- фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення;
- фінансових активів, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити;
- фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується

оцінка за справедливою вартістю.

На кожную наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожную дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

Відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»:

«Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з рахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.»

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Згідно ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки

Голова управління
Заступник
Корп. 12



дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Отже, на дату виникнення кредиторської заборгованості боржник має визначити теперішню (справедливу) вартість свого зобов'язання. Сума дисконту (різниця між майбутньою та теперішньою вартістю зобов'язання) включається до доходу в момент отримання позики і до витрат – в процесі амортизації такого дисконту протягом строку користування позикою.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно

Операція дисконтування зводиться до формули:

$PV = FV / (1 + i)^n$, де

FV – майбутня вартість;

PV – теперішня вартість;

i – ставка дисконтування (середня річна облікова ставка рефінансування НБУ);

n – строк (число періодів).

Розрахунок амортизації дисконту по векселях виданих 23.06.2015 року:

$PV = 2000000 / (1 + 0,22)^{10} = 37482,94$ грн.

Розрахунок амортизації дисконту по векселях виданих 22.07.2015 року:

$PV = 2738880 / (1 + 0,22)^{10} = 51330,64$ грн.

Виходячи з викладеного, ТОВ «І» не визначило та не відобразило фінансовий дохід від дисконтування кредиторської заборгованості в момент виникнення заборгованості в загальному розмірі 4650066 грн. та не здійснювало амортизацію дисконту протягом строку користування на кожну наступну дату балансу.

Таким чином, на порушення пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України від 02.10.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями, встановлено заниження показника у рядку 01 Декларації «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» за період з 01.01.2015 по 30.06.2017 всього у сумі 4 650 066 грн.

Перевіркою задекларованих платником податків та встановлених у ході проведення перевірки показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2) встановлено, що:

- до складу «Інші фінансові доходи» рядок 2220 Звіту про фінансові результати не віднесено суму фінансового доходу від дисконтування кредиторської заборгованості 4 650 066 грн., в т.ч.:

- до складу «Інших витрати» рядок 2270 Звіту про фінансові результати, не включено фінансові витрат (амортизація дисконту) на загальну суму 46 444 грн.

Державна податкова адміністрація в м. Києві
Головне управління податкової адміністрації в м. Києві
Управління контролю за виконанням податкового законодавства
22.02.19
Підпис: 