



ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ БЕСПЛАТНЫХ ПЕРЕДАЧ

В консультации рассмотрим бухгалтер операций по безвозмездному перечислению денежных средств (бесплатной передаче товаров, работ или услуг) у передающей и принимающей сторон, а также порядок корректировки финрезультата до налогообложения по таким операциям у плательщиков налога на прибыль. При этом не будем останавливаться на бесплатных передачах, подпадающих под определение контролируемых операций согласно ст. 39 НК.

Учет у передающей стороны

Бухгалтерский учет

Главной особенностью операции по бесплатной передаче активов, в том числе денежных средств, а также по выполнению работ (предоставлению услуг) без требования компенсации их стоимости, является то, что **доход** от этой операции **не признают**. Ведь при этом не про-

исходит ни увеличения активов, ни уменьшения обязательств, приводящих к росту собственного капитала предприятия, то есть не соблюдаются необходимые условия признания дохода согласно п. 5 П(С)БУ 15.

А вот **расходы есть**. В соответствии с п. 6 П(С)БУ 16 расходами признают уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия. При этом:

- расходы признают, только если они могут быть достоверно оценены (п. 6 П(С)БУ 16). Поэтому в состав расходов попадает учетная стоимость (себестоимость) переданных активов (работ, услуг);
- расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отражают в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены (п. 7 П(С)БУ 16). В связи с тем что при бесплатных

передачах доход не признают, расходы всегда списывают на расходы отчетного периода.

Учетную стоимость бесплатно переданного списывают в дебет субсчета **949** «Прочие расходы операционной деятельности» с кредита соответствующих субсчетов:

- **20, 22, 23, 26, 28** – при передаче запасов (работ, услуг). Отметим, что стоимость бесплатно переданных запасов определяют по одному из методов, установленных в п. 16 П(С)БУ 9;
- **30, 31** – при передаче денежных средств в качестве безвозвратной финансовой помощи (далее – БФП).

А вот учетную (балансовую) стоимость бесплатно переданных необоротных активов отражают записью Дт **976** «Списание необоротных активов» – Кт **10–12, 14–16**.

Налог на прибыль

Как известно, стартом для расчета налога на прибыль является финрезультат до налогообложения, рассчитанный по правилам бухучета.

Для определения объекта налогообложения часть плательщиков этого налога в обязательном или добровольном порядке корректирует финрезультат на разницы, установленные разд. III НК. Остальные плательщики не проводят таких корректировок, а значит, в качестве объекта налогообложения используют бухгалтерский финрезультат в чистом виде.

В бухучете расходы на бесплатную передачу активов (работ, услуг) будут уменьшать финрезультат у обеих категорий плательщиков налога на прибыль.

Однако для целей налога на прибыль плательщики, которые корректируют финрезультат на разницы из разд. III НК, в некоторых случаях не смогут учесть «бесплатные» расходы в составе объекта налогообложения – им придется увеличить финрезультат на сумму таких расходов. Чтобы определить, когда следует так поступать, нужно выяснить налоговый статус осчастливленного получателя денег или товаров (работ, услуг). Рассмотрим этот момент подробнее.

1. Бесплатные передачи неприбыльным организациям

Корректировка согласно пп. 140.5.9 НК. В соответствии с этой нормой финрезультат нужно увеличивать на сумму денежных средств (стоимость товаров, работ, услуг), которые в течение отчетного года безвозмездно перечислены (переданы) неприбыльным организациям

в размере, превышающем **4 %** налогооблагаемой прибыли предыдущего отчетного года. То есть финрезультат следует увеличивать не на полную сумму (стоимость) бесплатной передачи, а на разницу между этой суммой (стоимостью) и 4%-ным лимитом.

Если в предыдущем году был задекларирован налоговый убыток или нулевая прибыль, то 4 % налогооблагаемой прибыли равны нулю, поэтому такое увеличение проводят на всю сумму (стоимость) бесплатной передачи (Письмо № 27755). При этом:

- на дату перечисления (передачи) денежных средств (товаров, работ, услуг) неприбыльная организация должна быть внесена в Реестр неприбыльных учреждений и организаций (далее – Реестр), порядок ведения которого утвержден Постановлением № 440. Поэтому передающей стороне следует иметь подтверждение статуса неприбыльности получателя. Налоговики считают, что для этого достаточно копии решения контролирующего органа о внесении организации (учреждения) в Реестр (ОИР, категория 102.18). Подтвердить статус можно и извлечением из Реестра. Сегодня извлечение из Реестра или сообщение об отсутствии сведений в Реестре можно получить средствами информационно-телекоммуникационной системы «Электронный кабинет», вход в которую осуществляется по адресу: cabinet.tax.gov.ua (меню «Листування з ДПС»);
- налоговики разъясняли (ОИР, категория 102.12), что для расчета 4%-ного лимита нужно брать показатель строки 04 декларации по налогу на прибыль по форме, утвержденной Приказом № 897 (далее – декларация), предыдущего отчетного года. И хотя понятию «налогооблагаемая прибыль» больше соответствует разница между показателями строк 04 и 05 декларации, а разъяснение по чисто техническим причинам переведено в разряд недействующих, осторожные плательщики учитывают это мнение налоговиков.

Разницу, возникающую согласно пп. 140.5.9 НК, отражают в строке **3.1.9** приложения Р1 к декларации.

Имейте в виду! Ограничительная корректировка на основании пп. 140.5.9 НК в некоторых случаях не проводится. Так, финрезультат не увеличивают, если:

- одариваемый – это неприбыльная организация, которая является объединением страховщиков, и участие страховщика в таком объединении является условием осуществления его деятельности согласно закону;

- перечислены денежные средства или переданы товары (работы, услуги) из Перечня № 758 для нужд АТО. В таком случае корректировку по пп. 140.5.9 НК не нужно осуществлять с 1 января 2015 года и на весь период проведения АТО (п. 33 подразд. 4 разд. XX НК). Отметим, что Указом № 116 с 01.05.18 г. АТО переименовано в ООС, и формально п. 33 подразд. 4 разд. XX НК утратил силу. Поэтому осторожным плательщикам рекомендуем обратиться за индивидуальной налоговой консультацией по данному вопросу в орган ГНС;
- передаются лекарственные средства, дезинфицирующие средства, антисептики, медоборудование, средства индивидуальной защиты и другие медизделия по перечню, определяемому Кабмином, больницам, органам здравоохранения, а также общественным объединениям и благотворительным организациям (сейчас действует Перечень № 225). Эта льгота предусмотрена п. 51¹ подразд. 4 разд. XX НК, который введен Законом № 540. Она действует в 2020 году на время карантина, установленного Кабмином с целью предотвращения распространения COVID-19. Но **обратите внимание:** налоговики считают, что начало действия льготы – не с 12.03.20 г. (дата начала карантина), а с 02.04.20 г. (дата вступления в силу Закона № 540);
- закупленные товары бесплатно передает лицо, уполномоченное на осуществление закупок в сфере здравоохранения.

Корректировка согласно пп. 140.5.14 НК. Данная «неприбыльная» разница касается плательщиков налога на прибыль, которые безвозмездно перечисляют (передают) денежные средства (товары, работы, услуги) субъектам сферы физкультуры и спорта (ДЮСШ, центрам олимпийской подготовки, школам высшего спортивного мастерства, центрам физической культуры и спорта инвалидов, спортивным федерациям по олимпийским видам спорта).

Эта разница – более мягкая, нежели та, о которой мы рассказали выше. Здесь действует то же требование, что и в пп. 140.5.9 НК (о подтверждении неприбыльного статуса получателя), но лимит повышен до **8 %** налогооблагаемой прибыли предыдущего года.



Имейте в виду! Если вы подпадаете под условия корректировки по пп. 140.5.14 НК, то корректировка по пп. 140.5.9 НК не применяется.

Сумму этой разницы вписывают в строку **3.1.14** приложения Р1 к декларации.

2. Бесплатные передачи другим плательщикам

Корректировка согласно пп. 140.5.10 НК. Если БФП или бесплатные товары (работы, услуги) передают стандартным плательщикам налога на прибыль или физлицам – плательщикам НДФЛ, никаких корректировок делать не нужно.

То есть объект налогообложения определяется по правилам бухучета: расходы, отраженные в бухучете, уменьшают его (ИНК № 148). Причем даже налоговики разъясняют, что НК не содержит требований относительно документального подтверждения статуса получателя БФП (бесплатных товаров, работ, услуг) как плательщика налога на прибыль на общих основаниях. Следовательно, налогоплательщик не ограничен в выборе способа и формы получения информации (ИНК № 2709).

Но если вы решите одарить другое лицо, финрезультат придется увеличить на всю сумму перечисленных денежных средств или всю стоимость переданных товаров (работ, услуг). Такими «неудобными» получателями являются:

- плательщики налога на прибыль по нулевой ставке;
- единщики – как юрлица, так и физлица (ИНК № 3039);
- нерезиденты (до 23.05.20 г., см. ниже).

Эту разницу следует отразить в строке **3.1.10** приложения Р1 к декларации.

Корректировка согласно пп. 140.5.15 НК. Если одариваемое лицо является нерезидентом, тогда в игру вступает пп. 140.5.15 НК, действующий с 23.05.20 г. (дата вступления в силу Закона № 466). Его нормы следует применять уже по результатам полугодия 2020 года к операциям, осуществленным с 23.05.20 г.

В соответствии с этой нормой плательщик должен увеличить финрезультат на сумму расходов, понесенных при осуществлении операций с нерезидентами, если такие операции не имеют **деловой цели**.



Обратите внимание! В случае применения корректировки по пп. 140.5.15 НК другие корректировки из ст. 140 не применяются.

Обязанность доказывать обстоятельства, предусмотренные пп. 140.5.15 НК, возлагается на контролирующий орган, но, конечно, при бесплатных передачах ее выполнить несложно – такие опе-

рации редко ставят перед собой деловую цель (как, например, бесплатные передачи в рамках рекламной кампании).

Отметим, что в действующей форме приложения PI к декларации для данной разницы нет специальной строки, поэтому ее нужно отразить в любой удобной строке этого приложения, в которой предусмотрено увеличение финрезультата, с указанием этого факта в специальном поле декларации (графа «наличие дополнений»).

А в обновленной форме приложения PI к декларации, проект которой размещен на сайте ГНС по адресу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2020-rik/74762.html>, упомянутой разнице соответствует строка **3.1.14**.

Для демонстрации применения этой нормы рассмотрим несколько ситуаций.

СИТУАЦИЯ 1

Плательщик налога на прибыль перечислил в пользу нерезидента-юрлица благотворительный взнос (пожертвование).

Из перечисленной суммы удерживается налог на доходы нерезидента согласно пп. «і» пп. 141.4.1 и пп. 141.4.2 НК. Поэтому смелые налогоплательщики могут утверждать, что в таком случае нерезидент будет плательщиком налога на прибыль, а значит, нормы пп. 140.5.10 к нему неприменимы.

Но теперь есть разница по пп. 140.5.15 НК! Так что избежать увеличения финрезультата не получится.

СИТУАЦИЯ 2

Плательщик налога на прибыль перечислил международной неприбыльной бизнес-ассоциации членские взносы.

Раньше налоговики, наряду с удержанием налога на доходы нерезидента согласно пп. «й» пп. 141.4.1 и пп. 141.4.2 НК, требовали на сумму этих расходов увеличивать финрезультат согласно пп. 140.5.10 НК (ИНК № 3610). Теперь

уже есть специальная норма пп. 140.5.15 НК, ориентированная на нерезидентов – получателей таких взносов.

Однако все равно налогоплательщику, решившему увеличить финрезультат, нужно руководствоваться пп. 140.5.10 НК. Ведь хотя перечисление международной бизнес-ассоциации членских взносов и не требует от нее конкретной компенсации, членство в ней преследует деловую цель.

СИТУАЦИЯ 3

Благотворительный взнос (пожертвование) перечислен в пользу нерезидента-физлица.

Сумма взноса облагается НДФЛ согласно пп. «г» пп. 164.2.17 и пп. 170.10.1 НК. То есть нерезидент-физлицо является плательщиком НДФЛ. Значит, дарителю не нужно увеличивать финрезультат согласно пп. 140.5.10 НК, но придется увеличить его в соответствии с пп. 140.5.15 НК.

ПРИМЕР

В 2020 году предприятие А – плательщик налога на прибыль, корректирующий бухгалтерский финрезультат на разницы из разд. III НК, осуществило такие операции:

- в мае перечислило денежные средства в сумме 100 000 грн в качестве благотворительной помощи больнице (зарегистрирована в Реестре);
- в июне бесплатно передало юрлицу-единицу товары балансовой стоимостью 44 000 грн. Товары были приобретены за 52 800 грн (в т. ч. НДС – 8 800 грн);
- в октябре передало религиозной организации (зарегистрирована в Реестре) автомобиль балансовой (остаточной) стоимостью 900 000 грн с износом в сумме 220 000 грн. Суммы остаточной стоимости и износа автомобиля одинаковы в бухгалтерском и налоговом учете.

Налогооблагаемая прибыль предприятия А согласно декларации за 2019 год составляла 10 000 000 грн.

В учете эти операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Перечислены денежные средства больнице	Письмо о предоставлении благотворительной помощи, выписка банка	949	311	100 000
2	Переданы юрлицу-единицу ранее приобретенные товары	Накладная	949	281	44 000

1	2	3	4	5	6
3	Начислены налоговые обязательства по НДС на стоимость товаров*	Налоговая накладная	949	641	8 800
4	Передан автомобиль религиозной организации	Акт приемки-передачи, накладная	976	104	900 000
5	Списана сумма износа		131	104	220 000
6	Начислены налоговые обязательства по НДС на стоимость автомобиля*	Налоговая накладная	977	641	180 000

* Налоговые обязательства по НДС начисляются согласно пп. «а» п. 185.1 НК, исходя из базы налогообложения, определенной в соответствии с п. 189.1 НК (ИНК № 2383).

В декларации за полугодие 2020 года предприятие А финрезультат:

- не корректировало в связи с благотворительной помощью больницу, поскольку 100 000 грн < 400 000 грн (10 000 000 грн x 4 %);
- увеличило в связи с бесплатной передачей товаров юрлицу-единицу (в стр. **3.1.10** приложения РІ к декларации отражено 44 000 грн).

А при составлении декларации за 2020 год предприятие А должно откорректировать финрезультат на два вида разниц, связанных с бесплатными передачами (см. ИНК № 301):

- по п. 138.1, 138.2 НК. Для этого в строках **1.1.2** и **1.2.2** приложения РІ к годовой декларации нужно отразить остаточную стоимость автомобиля в бухгалтерском и налоговом учете соответственно (по 900 000 грн);
- по пп. 140.5.9 НК. Для этого в строке **3.1.9** приложения РІ для увеличения финрезультата нужно отразить сумму 600 000 грн [(100 000 грн + 900 000 грн) – (10 000 000 грн x 4 %)].

Отметим, что если доход предприятия А за 2020 год не достигнет 40 млн грн, оно имеет право не отражать указанные разницы (пп. 134.1.1 НК).

Учет у получающей стороны

Бухгалтерский учет

Первоначальная стоимость бесплатно полученных активов равна их справедливой стоимости на дату получения с учетом расходов, связанных с таким получением.

При этом в бухучете делаются следующие записи:

- Дт **10, 11** и т. п. – Кт **424** «Бесплатно полученные необоротные активы» – если бесплатно получены объект основных средств (далее – ОС), нематериальный актив (далее – НА), долгосрочная финансовая инвестиция;
- Дт **20, 22, 30, 31** и т. п. – Кт **718** «Доход от бесплатно полученных оборотных активов» – если бесплатно получены запасы и денежные средства.

Все дальнейшие операции с бесплатно полученными активами отражаются в бухучете в обычном порядке.

При амортизации бесплатно полученных ОС и НА одновременно с ее начислением пропорционально сумме начисленной амортизации уменьшается остаток на субсчете **424** и признается доход, который отражается по кредиту субсчета **745** «Доход от бесплатно полученных активов».

Налог на прибыль

Все плательщики налога на прибыль (как те, которые корректируют финрезультат до налогообложения, определенный по правилам бухучета, на разницы из разд. III НК, так и те, кто не применяет такие корректировки) находятся в одинаковом положении. Они не корректируют финрезультат на сумму бесплатно полученных активов. То есть «бесплатный» доход не исключается из состава объекта налогообложения.

ВЫВОДЫ

В бухучете стоимость безвозмездно перечисленных (переданных) денежных средств (запасов, работ, услуг) включают в состав прочих операционных расходов, а остаточную (балансовую) стоимость бесплатно переданных необоротных активов – в состав прочих расходов.

Перечисление БФП, а также бесплатная передача товаров (работ, услуг) неприбыльным организациям приводит к увеличению финрезультата на сумму, превы-

шающую 4 % налогооблагаемой прибыли за прошлый год. Финрезультат увеличивают на всю сумму денежных средств (стоимость товаров, работ, услуг), которые бесплатно передают предприятиям – неплательщикам налога на прибыль или «нулевикам». Такая же разница возникает, если другая сторона операции, которая не имеет деловой цели, – нерезидент.

Предприятие, получающее что-либо бесплатно, признает доход, на сумму которого не корректирует финрезультат.