



## ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ ВІД БЕЗПЛАТНИХ ПЕРЕДАВАНЬ

У консультації розглянемо бухоблік операцій із безоплатного перерахування коштів (безоплатного передання товарів, робіт або послуг) у сторони, що передає, та сторони, що приймає, а також порядок коригування фінрезультату до оподаткування за такими операціями в платників податку на прибуток. При цьому не будемо зупинятися на безплатних переданнях, що підпадають під визначення контрольованих операцій згідно зі ст. 39 ПК.

### **Облік у сторони, що передає**

#### **Бухгалтерський облік**

Головною особливістю операції з безоплатного передання активів, у тому числі коштів, а також із виконання робіт (надання послуг) без вимоги компенсації їх вартості, є те, що **дохід** від цієї операції **не визнають**. Адже при цьому не від-

бувається ні збільшення активів, ні зменшення зобов'язань, що приводять до зростання власного капіталу підприємства, тобто не дотримуються необхідні умови визнання доходу згідно з п. 5 П(С)БО 15.

А от **витрати є**. Відповідно до п. 6 П(С)БО 16 витратами визнають зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства. При цьому:

- витрати визнають, тільки якщо вони можуть бути достовірно оцінені (п. 6 П(С)БО 16). Тому до складу витрат потрапляє облікова вартість (собівартість) переданих активів (робіт, послуг);
- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені (п. 7 П(С)БО 16). У зв'язку з тим що при безплатних переданнях дохід не ви-

знають, витрати завжди списують на витрати звітного періоду.

Облікову вартість безплатно переданого списують у дебет субрахунка **949** «Інші витрати операційної діяльності» із кредиту відповідних субрахунків:

- **20, 22, 23, 26, 28** – у разі передання запасів (робіт, послуг). Зазначимо, що вартість безплатно переданих запасів визначають за одним із методів, установлених у п. 16 П(С)БО 9;
- **30, 31** – у разі передання коштів як безповоротної фінансової допомоги (далі – БФД).

А от облікову (балансову) вартість безплатно переданих необоротних активів відображають записом Дт **976** «Списання необоротних активів» – Кт **10–12, 14–16**.

### Податок на прибуток

Як відомо, стартом для розрахунку податку на прибуток є фінрезультат до оподаткування, розрахований за правилами бухобліку.

Для визначення об'єкта оподаткування частина платників цього податку в обов'язковому або добровільному порядку коригує фінрезультат на різниці, установлені розд. III ПК. Інші платники не проводять таких коригувань, а отже, як об'єкт оподаткування використовують бухгалтерський фінрезультат у чистому вигляді.

У бухобліку витрати на безплатне передання активів (робіт, послуг) будуть зменшувати фінрезультат в обох категоріях платників податку на прибуток.

Однак для цілей податку на прибуток платники, які коригують фінрезультат на різниці з розд. III ПК, у деяких випадках не зможуть урахувати «безплатні» витрати в складі об'єкта оподаткування – їм доведеться збільшити фінрезультат на суму таких витрат. Щоб визначити, коли слід так учинити, потрібно з'ясувати податковий статус ошасливленого отримувача грошей або товарів (робіт, послуг). Розглянемо цей момент докладніше.

### 1. Безплатні передавання неприбутковим організаціям

**Коригування згідно з пп. 140.5.9 ПК.** Відповідно до цієї норми фінрезультат потрібно збільшувати на суму коштів (вартість товарів, робіт, послуг), які протягом звітного року безоплатно

перераховані (передані) неприбутковим організаціям у розмірі, що перевищує **4 %** оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Тобто фінрезультат слід збільшувати не на повну суму (вартість) безплатного передання, а на різницю між цією сумою (вартістю) і 4%-вим лімітом.

Якщо в попередньому році був задекларований податковий збиток або нульовий прибуток, то 4 % оподаткованого прибутку дорівнюють нулю, тому таке збільшення проводять на всю суму (вартість) безплатного передання (Лист № 27755). При цьому:

- на дату перерахування (передання) коштів (товарів, робіт, послуг) неприбуткова організація повинна бути внесена до Реєстру неприбуткових установ та організацій (далі – Реєстр), порядок ведення якого затверджено Постановою № 440. Тому стороні, що передає, слід мати підтвердження статусу неприбутковості отримувача. Податківці вважають, що для цього достатньо копії рішення контролюючого органу про внесення організації (установи) до Реєстру (ЗІР, категорія 102.18). Підтвердити статус можна й витягом із Реєстру. Сьогодні витяг із Реєстру або повідомлення про відсутність відомостей у Реєстрі можна отримати засобами інформаційно-телекомунікаційної системи «Електронний кабінет», вхід до якої здійснюється за адресою: [cabinet.tax.gov.ua](http://cabinet.tax.gov.ua) (меню «Листування з ДПС»);
- податківці роз'ясняли (ЗІР, категорія 102.12), що для розрахунку 4%-вого ліміту потрібно брати показник рядка 04 декларації з податку на прибуток за формою, затвердженою Наказом № 897 (далі – декларація) попереднього звітного року. І хоча поняттю «оподатковуваний прибуток» більше відповідає різниця між показниками рядків 04 і 05 декларації, а роз'яснення із чисто технічних причин переведено до розряду недіючих, обережні платники враховують цю думку податківців.

Різницю, що виникає згідно з пп. 140.5.9 ПК, відображають у рядку **3.1.9** додатка РІ до декларації.

**Майте на увазі!** Обмежувальне коригування на підставі пп. 140.5.9 ПК у деяких випадках не проводиться. Так, фінрезультат не збільшують, якщо:

- обдарований – це неприбуткова організація, яка є об'єднанням страховиків, і участь страховика в такому об'єднанні є умовою проведення його діяльності згідно із законом;

- перераховано кошти або передано товари (роботи, послуги) з Переліку № 758 для потреб АТО. У такому випадку коригування за пп. 140.5.9 ПК не потрібно здійснювати з 1 січня 2015 року й на весь період проведення АТО (п. 33 підрозд. 4 розд. XX ПК). Зазначимо, що Указом № 116 з 01.05.18 р. АТО перейменоване в ООС, і формально п. 33 підрозд. 4 розд. XX ПК втратив чинність. Тому обережним платникам рекомендуємо звернутися за індивідуальною податковою консультацією з даного питання до органу ДПС;
- передаються лікарські засоби, дезінфікуювальні засоби, антисептики, медобладнання, засоби індивідуального захисту та інші медви­роботи за переліком, обумовленим Кабміном, лікарням, органам охорони здоров'я, а також громадським об'єднанням і благодійним організаціям (зараз діє Перелік № 225). Ця пільга передбачена п. 51<sup>1</sup> підрозд. 4 розд. XX ПК, який уведено Законом № 540. Вона діє в 2020 році на час карантину, устан­овленого Кабміном, із метою запобігання поширенню COVID-19. Але **зверніть увагу**: податківці вважають, що початок дії пільги – не з 12.03.20 р. (дата початку карантину), а з 02.04.20 р. (дата набуття чинності Закону № 540);
- закуплені товари безплатно передає особа, уповноважена на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я.

**Коригування згідно з пп. 140.5.14 ПК.** Дана «неприбуткова» різниця стосується платників податку на прибуток, які безоплатно перераховують (передають) кошти (товари, роботи, послуги) суб'єктам сфери фізкультури та спорту (ДЮСШ, центрам олімпійської підготовки, школам вищої спортивної майстерності, центрам фізичної культури та спорту інвалідів, спортивним федераціям з олімпійських видів спорту).

Ця різниця – більш м'яка, ніж та, про яку ми розповіли вище. Тут діє та сама вимога, що й у пп. 140.5.9 ПК (про підтвердження неприбуткового статусу отримувача), але ліміт підвищено до **8 %** оподаткованого прибутку попереднього року.



**Майте на увазі!** Якщо ви підпадаєте під умови коригування за пп. 140.5.14 ПК, то коригування за пп. 140.5.9 ПК не застосовується.

Суму цієї різниці вписують до рядка **3.1.14** додатка РІ до декларації.

## 2. Безплатні передання іншим платникам

**Коригування згідно з пп. 140.5.10 ПК.** Якщо БФД або безплатні товари (роботи, послуги) передають стандартним платникам податку на прибуток або фізособам – платникам ПДФО, ніяких коригувань робити не потрібно.

Тобто об'єкт оподаткування визначається за правилами бухобліку: витрати, відображені в бухобліку, зменшують його (ІПК № 148). Причому навіть податківці роз'яснюють, що ПК не містить вимог щодо документального підтвердження статусу отримувача БФД (безплатних товарів, робіт, послуг) як платника податку на прибуток на загальних підставах. Отже, платник податків не обмежений у виборі способу та форми отримання інформації (ІПК № 2709).

Але якщо ви вирішите одарити іншу особу, фінрезультат доведеться збільшити на всю суму перерахованих коштів або всю вартість переданих товарів (робіт, послуг). Такими «незручними» отримувачами є:

- платники податку на прибуток за нульовою ставкою;
- єдинники – як юрособи, так і фізособи (ІПК № 3039);
- нерезиденти (до 23.05.20 р., див. нижче).

Цю різницю слід відобразити в рядку **3.1.10** додатка РІ до декларації.

**Коригування згідно з пп. 140.5.15 ПК.** Якщо обдаровувана особа є нерезидентом, тоді до гри вступає пп. 140.5.15 ПК, що діє з 23.05.20 р. (дата набуття чинності Закону № 466). Його норми слід застосовувати вже за результатами півріччя 2020 року до операцій, здійснених із 23.05.20 р.

Відповідно до цієї норми платник повинен збільшити фінрезультат на суму витрат, понесених при здійсненні операцій із нерезидентами, якщо такі операції не мають **ділової мети**.



**Зверніть увагу!** У випадку застосування коригування за пп. 140.5.15 ПК інші коригування зі ст. 140 не застосовуються.

Обов'язок доводити обставини, передбачені пп. 140.5.15 ПК, покладається на контролюючий орган, але, звичайно, при безплатних переданнях його виконати нескладно – такі операції рідко ставлять перед собою ділову мету (як,

наприклад, безплатні передання в рамках рекламної кампанії).

Зазначимо, що в діючій формі додатка РІ до декларації для даної різниці немає спеціального рядка, тому її потрібно відобразити в будь-якому зручному рядку цього додатка, у якому передбачено збільшення фінрезультату, із зазначенням цього факту в спеціальному полі декларації (графа «наявність доповнень»).

А в оновленій формі додатка РІ до декларації, проєкт якої розміщено на сайті ДПС за адресою: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2020-rik/74762.html>, згаданій різниці відповідає рядок **3.1.14.**

Для демонстрації застосування цієї норми розглянемо декілька ситуацій.

### **СИТУАЦІЯ 1**

Платник податку на прибуток перерахував на користь нерезидента-юрособи благодійний внесок (пожертву).

Із перерахованої суми утримується податок на доходи нерезидента згідно з пп. «і» пп. 141.4.1 і пп. 141.4.2 ПК. Тому сміливі платники податків можуть стверджувати, що в такому випадку нерезидент буде платником податку на прибуток, а отже, норми пп. 140.5.10 до нього не застосовні.

Але тепер є різниця за пп. 140.5.15 ПК! Тож уникнути збільшення фінрезультату не вийде.

### **СИТУАЦІЯ 2**

Платник податку на прибуток перерахував міжнародній неприбутковій бізнес-асоціації членські внески.

Раніше податківці, поряд з утриманням податку на доходи нерезидента згідно з пп. «й» пп. 141.4.1 і пп. 141.4.2 ПК, вимагали на суму цих витрат збільшувати фінрезультат згідно з пп. 140.5.10 ПК (ІПК № 3610). Тепер уже є спе-

ціальна норма пп. 140.5.15 ПК, орієнтована на нерезидентів – отримувачів таких внесків.

Однак усе одно платникові податків, який вирішив збільшити фінрезультат, потрібно керуватися пп. 140.5.10 ПК. Адже хоча перерахування міжнародній бізнес-асоціації членських внесків і не вимагає від неї конкретної компенсації, членство в ній переслідує ділову мету.

### **СИТУАЦІЯ 3**

Благодійний внесок (пожертва) перераховано на користь нерезидента-фізособи.

Сума внеску обкладається ПДФО згідно з пп. «г» пп. 164.2.17 і пп. 170.10.1 ПК. Тобто нерезидент-фізособа є платником ПДФО. Отже, дарувальникові не потрібно збільшувати фінрезультат згідно з пп. 140.5.10 ПК, але доведеться збільшити його відповідно до пп. 140.5.15 ПК.

### **ПРИКЛАД**

У 2020 році підприємство А – платник податку на прибуток, що коригує бухгалтерський фінрезультат на різниці з розд. III ПК, здійснило такі операції:

- у травні перерахувало кошти в сумі 100 000 грн як благодійну допомогу лікарні (зарєєстрована в Реєстрі);
- у червні безплатно передало юрособі-єдиннику товари балансовою вартістю 44 000 грн. Товари були придбані за 52 800 грн (у т. ч. ПДВ – 8 800 грн);
- у жовтні передало релігійній організації (зарєєстрована в Реєстрі) автомобіль балансовою (залишковою) вартістю 900 000 грн зі зносом у сумі 220 000 грн. Суми залишкової вартості та зносу автомобіля однакові в бухгалтерському та податковому обліку.

Оподатковуваний прибуток підприємства А згідно з декларацією за 2019 рік становив 10 000 000 грн.

В обліку ці операції відображаються так:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Перераховано кошти лікарні	Лист про надання благодійної допомоги, виписка банку	949	311	100 000
2	Передано юрособі-єдиннику раніше придбані товари	Накладна	949	281	44 000

1	2	3	4	5	6
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість товарів*	Податкова накладна	949	641	8 800
4	Передано автомобіль релігійній організації	Акт приймання-передання, накладна	976	104	900 000
5	Списано суму зносу		131	104	220 000
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість автомобіля*	Податкова накладна	977	641	180 000

\* Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються згідно з пп. «а» п. 185.1 ПК, виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ПК (ІПК № 2383).

У декларації за півріччя 2020 року підприємство А фінрезультат:

- не коригувало у зв'язку із благодійною допомогою лікарні, оскільки 100 000 грн < 400 000 грн (10 000 000 грн x 4 %);
- збільшило у зв'язку з безплатним переданням товарів юрособі-єдиннику (у ряд. **3.1.10** додатка РІ до декларації відображено 44 000 грн).

А під час складання декларації за 2020 рік підприємство А повинне відкоригувати фінрезультат на два види різниць, пов'язаних із безплатними переданнями (див. ІПК № 301):

- за п. 138.1, 138.2 ПК. Для цього в рядках **1.1.2** і **1.2.2** додатка РІ до річної декларації потрібно відобразити залишкову вартість автомобіля в бухгалтерському та податковому обліку відповідно (по 900 000 грн);
- за пп. 140.5.9 ПК. Для цього в рядку **3.1.9** додатка РІ для збільшення фінрезультату потрібно відобразити суму 600 000 грн [(100 000 грн + 900 000 грн) – (10 000 000 грн x 4 %)].

Зазначимо, що якщо дохід підприємства А за 2020 рік не досягне 40 млн грн, воно має право не відображати зазначені різниці (пп. 134.1.1 ПК).

## **Облік у сторони, що отримує**

### **Бухгалтерський облік**

Первісна вартість безплатно отриманих активів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, пов'язаних із таким отриманням.

При цьому в бухгалтерському обліку робляться такі записи:

- Дт **10, 11 і т. п.** – Кт **424** «Безплатно одержані необоротні активи» – якщо безплатно отримано об'єкт основних засобів (далі – ОЗ), нематеріальний актив (далі – НА), довгострокову фінансову інвестицію;
- Дт **20, 22, 30, 31 і т. п.** – Кт **718** «Дохід від безплатно одержаних оборотних активів» – якщо безплатно отримано запаси та кошти.

Усі подальші операції з безплатно отриманими активами відображаються в бухгалтерському обліку у звичайному порядку.

Під час амортизації безплатно отриманих ОЗ і НА одночасно з її нарахуванням пропорційно до суми нарахованої амортизації зменшується залишок на субрахунку **424** і визнається дохід, який відображається за кредитом субрахунку **745** «Дохід від безплатно одержаних активів».

### **Податок на прибуток**

Усі платники податку на прибуток (як ті, які коригують фінрезультат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, на різниці з розд. III ПК, так і ті, хто не застосовує такі коригування) перебувають в однаковому становищі. Вони не коригують фінрезультат на суму безплатно отриманих активів. Тобто «безплатний» дохід не виключається зі складу об'єкта оподаткування.

## **ВИСНОВКИ**

У бухгалтерському обліку вартість безплатно перерахованих (переданих) коштів (запасів, робіт, послуг) включають до складу інших операційних витрат, а залишкову (балансову) вартість безплатно переданих необоротних активів – до складу інших витрат.

Перерахування БФД, а також безплатне передання товарів (робіт, послуг) неприбутковим організаціям приводить до збільшення фінрезультату на суму, що пере-

вищує 4 % оподаткованого прибутку за минулий рік. Фінрезультат збільшують на всю суму коштів (вартість товарів, робіт, послуг), які безплатно передають підприємствам – неплатникам податку на прибуток або «нульовикам». Така ж різниця виникає, якщо друга сторона операції, яка не має ділової мети, – нерезидент.

Підприємство, яке отримує щось безплатно, визнає дохід, на суму якого не коригує фінрезультат.