

Дорогий читачу!

На превеликий жаль минулого тижня не вийшов черговий номер газети «Бухгалтерія». Видавничий дім «Бліц-інформ» піддався, по суті справи, рейдерському захопленню. Кілька днів належні йому активи, сайт і сторінки у Facebook перебували в руках людей, метою яких було захоплення відомого бренду — газети «Бухгалтерія». В результаті вперше в нашій багаторічній практиці був зірваний її випуск.

На сьогоднішній день ситуація у Видавничому домі нормалізувалася. Тимчасові труднощі, якими скористалися колишні керівники друкованого проекту, успішно подолані. Газета «Бухгалтерія» продовжує свою роботу у штатному режимі і з оптимізмом дивиться у майбутнє.

Для такого оптимізму у нас є серйозні передумови. Найближчим часом у нас з'являться нові рубрики та напрямки. Йти у ногу з читачем — ось наше призначення! Тому ще більше практичних рекомендацій, конкретних відповідей і сприятливих схем для бізнесу! Ми розповімо про перевірені тенденції цього року і дамо рекомендації, як протистояти незаконним претензіям з боку контролюючих органів.

Втілювати наші обіцянки почнемо вже з цього номера — перед Вами спецвипуск «ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ».

Приkre непорозуміння у вигляді пропущеного номеру буде виправлено шляхом зміни графіка виходу наступних номерів або збільшення обсягу газети.

*З повагою,
Ваша «БУХГАЛТЕРІЯ»*

СПЕЦВИПУСК: ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

- 5** Податкова оптимізація: думки з приводу, або **We just did it!**
/О.Коружинець/
- 6** Податкова оптимізація: основні принципи
/В. Карпова/
- 11** Податкові застереження у договорі: інструмент захисту чи марна норма?
/Д. Роженко/
- 15** Амортизація для оптимізації? Дрібниці! Але ж приємні...
/І. Назарбаєва/
- 20** Оптимізація списання активів: з ОЗ у НАУП і назад
/П. Пчельник/
- 23** Оптимізація податку на прибуток: договори комісії
/В. Карпова/
- 30** Оптимізація ПДВ: договори комісії
/В. Карпова/
- 36** Товарний кредит: оптимізуємо податок на прибуток і ПДВ
/В. Карпова/
- 40** Оптимізація податку на прибуток: договори надання ІТ-послуг
/В. Карпова/
- 46** Пряме постачання і пряме транспортування: умови застосування та можливі ризики
/О. Трусов/
- 50** Тимчасове ввезення автотранспорту: як зекономити на митних платежах
/В. Білий/
- 54** Аутсорсинг: заощаджуємо на витратах
/Т. Деркач/
- 58** Аутстафінг: оптимізуємо витрати на персонал обережно
/Т. Деркач/
- 62** Форс-мажор як умова ЗЕД-договору
/О.Трусов/

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ: думки з приводу, або We just did it!

Немає нічого вартого осуду в тому, що справи ведуться так, щоб можна було платити податків так мало, як це лише можливо. Так чинять усі – і бідні, і багаті. І всі вони мають рацію, оскільки ніхто не зобов'язаний платити суспільству більше, ніж ти зобов'язаний згідно із законом.
Американський суддя Лернед Хенд

Олег КОРУЖИНЕЦЬ, консультант з бухгалтерського обліку та оподаткування

Податкова оптимізація – це законне право кожного суб'єкта підприємництва чи громадянина. А сьогодні – необхідна умова діяльності, а то й взагалі виживання бізнесу.

Тому дозвольте мені викласти деякі думки з приводу податкової оптимізації – і як діяльності, і як теми нової рубрики.

Думки практично-прикладні

Що мають на увазі під податковою оптимізацією? **Податкова оптимізація** – це комплекс цілеспрямованих дій платників податків, спрямованих на зменшення податкових платежів. Необхідними атрибутами податкової оптимізації є:

- ◆ **дотримання вимог законодавства** – прогноз правових наслідків застосування оптимізаційних заходів, недопущення необґрунтованих зазіхань контролюючих та правоохоронних органів;

- ◆ **ефективність** – використання всіх наявних можливостей для зменшення податкових платежів;

- ◆ **надійність** – стійкість до впливу та зміни внутрішніх і зовнішніх факторів (зміни законодавства, дій працівників контролюючих та правоохоронних органів, власних працівників, партнерів по бізнесу тощо);

- ◆ **безпе́чність** – попередження негативних наслідків застосування оптимізації;

- ◆ **автономність** – аналіз оптимізаційних заходів з точки зору складності в управлінні, потреби залучення сторонніх чи власних допоміжних структур або ресурсів.

Головною метою оптимізації є зменшення (мінімізація) податкових платежів. Вона може відбуватись трьома шляхами:

- ◆ **ухилення від сплати податків** – не розглядається взагалі. Для зацікавлених – усе докладно описано у ст.212 (і деяких інших) Кримінального кодексу України;

- ◆ **податкове планування** – легальний шлях зменшення податкових платежів, який ґрунтується на використанні можливостей, наданих податковим законодавством за допомогою коригування власної господарської діяльності та методів ведення бухгалтерського обліку;

- ◆ **уникнення оподаткування** – мінімізація податкових платежів шляхом правомірного використання колізій та прогалин податкового законодавства.

Отже, тематикою нової рубрики буде мінімізація податкових платежів шляхом податкового планування та уникнення оподаткування в розрізі видів діяльності, окремих господарських операцій та різних видів податків і зборів.

Думки емоційні

Окремі особи емоційно закидають фахівцям з оптимізації та їх клієнтам, що, мовляв, під час війни займатись цим не тільки не патріотично, але й аморально – країна потребує грошей на армію. Можна (теж дещо емоційно) відповісти так. Коштів у бюджеті недостатньо не тому, що хтось оптимізує, а тому, що контроль за витрачанням і саме витрачання наших з вами грошей здійснюють ті, хто думає насамперед про чергову субсидію для підконтрольних галузей та підприємств, про «кораблик» за ціною річного бюджету обласного центру, про «халупи» на узбережжі далеких країн та у фешенебельних районах європейських столиць. Слухати риторику цих невловимих патріотів власної кішені бридко.

Про армію. Ми з вами зробили Майдан. Ми з вами підтримали наших воїнів у найбільш скрутні часи і продовжуємо робити це зараз, кожен у міру своїх сил і можливостей. Ми знаємо, як і на що ефективно використати власні гроші. І робимо це, на відміну від згаданих осіб, не порушуючи закон – ні людський, ні Божий.

Думки логічні

Чому ми за податковою оптимізацією:

- ◆ недосконале й агресивне податкове законодавство не дозволяє розвиватись, а численна армія контролерів просто знищує бізнес. Ні, не бізнес. Нищить робочі місця, внески до фондів соціального страхування, платежі до бюджету;

- ◆ легальна оптимізація зменшує витрати на податки, які використовуються вкрай неефективно, значна частина тим чи іншим способом розкрадається. Вивільнені ж кошти найчастіше інвестуються у розвиток власного бізнесу. ■

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ: основні принципи

Неможливо уникнути податків. Від них можна ухилитися законним чи незаконним способом. Обидва способи так само старі, як і сама податкова система.
Сиріл Паркінсон

Влада КАРПОВА, консультант
з бухгалтерського обліку та оподаткування, к.е.н.

Практики, безумовно, знайомі з терміном «податкова оптимізація». Вона дозволяє виживати багатьом суб'єктам господарювання. Мало того, вибір оптимальної системи оподаткування і моніторинг поточних податкових платежів створює вигідні конкурентні переваги.

У цій статті ми розповімо про основи податкової оптимізації. Платники податків повинні приймати зважені рішення щодо використання цього цінного інструментарію.

Відмінності у термінах

Почнемо з того, що термін «податкова оптимізація» практики розуміють по-різному. Зокрема, зустрічається два основних підходи до його трактування:

- ♦ під оптимізацією розуміють акуратне ведення податкового обліку з метою уникнення «підводного каміння» і, відповідно, будь-якої відповідальності за порушення податкових правил. Така оптимізація входить до ведення бухгалтерії, і, по суті, тут йдеться про чітке дотримання податкового законодавства. Проте на бухгалтерських семінарах і тренінгах, що проводяться на тему оптимізації оподаткування, висвітлюють зазвичай ці аспекти;

- ♦ у термін «оптимізація» вкладають інший зміст і розуміють під ним заходи, спрямовані на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації податкових платежів. Цей термін відповідає поняттю «податкове планування». Контролери подібні дії характеризують більш жорстко: «мінімізація оподаткування».

Зверніть увагу: податкове планування відрізняється від поняття «ухилення від сплати податків» за критерієм законності. З самого початку встановлюється, що всі оптимізаційні заходи відбуватимуться у межах правового поля.

⁽¹⁾Під структурою-сателітом розуміють спеціально створену структуру, діяльність якої спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство. Структурою-сателітом, як правило, є фізичні або юридичні особи, наприклад, платники єдиного податку (прим. авт.).

Наведемо приклад відмінності: якщо суб'єкт господарювання використовує для оптимізації схему дроблення бізнесу і створює сателітів⁽¹⁾, скажімо, на спрощеній системі оподаткування (з метою перерозподілу податкового навантаження), такі дії підпадають під оптимізацію податків. А от якщо суб'єкт господарювання починає співпрацювати з так званими «фіктивними» фірмами, в тому числі через «буферні» і «транзитні» фірми, ці дії вже підпадають під поняття ухилення від сплати податків.

Подібною оптимізацією оподаткування переважно займається фінансовий менеджмент, а бухгалтерія часто-густо про це лише здогадується.

Схеми оптимізації

У принципі, всі «оптимізаційні» заходи ґрунтуються на податкових схемах, які ще називають схемами оптимізації податкових платежів.

Під податковою схемою розуміють словесний та/або графічний опис прийому оптимізації податкових платежів. Відповідно, функції спеціаліста з оптимізації зазвичай полягають у грамотному підборі наявних схем або розробці індивідуальних податкових схем.

Це «філігранний», творчий процес, оскільки тут доводиться враховувати багато «різноцільових» факторів. Очевидно, що впровадження схем має принести ефект від зниження податкового навантаження. Водночас на сьогодні більшість податкових схем відома контролюючим органам, і досвідчені податківці під час перевірок розуміють, «у чому справа». ДФС володіє базою, в якій систематизовано податкові схеми, підібрані контролерами, зокрема і за результатами проведення перевірок.

Звичайно, фахівці-«віртуози» можуть розробити якусь ексклюзивну схему, але таке трапляється вкрай рідко. Зазвичай на практиці консультанти оперують уже знайомими «обкатаними» схемами. Завдання фахівця полягає в тому, щоб підібрати для конкретних умов ефективний варіант і грамотно запровадити його в практику суб'єкта господарювання.

Не секрет, що деякі фірми, які оперують поняттям «tax planning», фактично надають послуги з підбору чи відкриття фірм на територіях офшорів або підіб-

них їм з метою виведення капіталу за кордон та зниження податкового навантаження.

Метод використання офшорів належить до інструментарію податкового планування, проте нині його використовують дуже акуратно, оскільки операції з більшістю офшорів потрапляють під фінансовий моніторинг і перебувають під пильною увагою контролерів. Тому фахівці з досвідом у сфері міжнародного податкового планування розробляють схеми з так званими «прокладками» — третіми країнами, операції з якими не потрапляють під фінмоніторинг, через які прибуток зрештою виводиться в офшори. Ефект від таких заходів безпосередньо залежить від кваліфікації фахівця-міжнародника та від якості подальшого супроводження схем.

До речі, міжнародне податкове планування — це не вітчизняна розробка. Такі заходи досить давно використовують відомі світові бренди. Тому не варто хвилюватися щодо того, що в «цивілізованому» світі від податків не ухиляються — ними просто грамотно керують.

Використовувані в оптимізації оподаткування податкові схеми, на думку автора⁽²⁾, можна показати так (див. схему далі).

Глобальні податкові схеми. До них належать схеми, що дозволяють оптимізувати більшість податкових платежів з перспективою на тривалий період.

Як приклад таких схем можна навести переведення суб'єкта господарювання із загальної на спрощену систему оподаткування, реєстрацію підприємства інвалідів тощо.

Локальні податкові схеми. Вони дозволяють оптимізувати один або два види податкових платежів на обмежений час. Приклад локальної схеми — використання договорів товарного кредиту з метою відстрочення нарахування податку на прибуток у продавця⁽³⁾. Локальні схеми поділяються на динамічні та статичні.

У динамічних схемах сума економії податкових платежів безпосередньо пов'язана із сумою дохідної операції. Характерною ознакою таких схем є те, що у разі зміни суми дохідної операції пропорційно змінюється і сума економії податкових платежів.

ПРИКЛАД 1

Підприємство на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток і ПДВ «делегує» за договором комісії комісіонеру — платнику єдиного податку за ставкою 3% частину прибутку у вигляді винагороди від вартості реалізованих через нього товарів.

Економію від зниження податкових платежів у цій схемі можна розрахувати за формулою:

$$\begin{array}{|c|c|c|c|c|c|} \hline \text{Економія на сплаті податку на прибуток, грн.} & = & \frac{(0,18 - 0,03) \times \text{Сума винагороди з ПДВ, грн.}}{1,2} & = & 0,125 & \times \text{Сума винагороди з ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array}$$

Припустимо, що суму винагороди встановлено у розмірі 5% від вартості реалізованих товарів через комісіонера. Тоді, якщо ціна товарів становить 100000 грн. з ПДВ, сума винагороди з ПДВ дорівнюватиме 5000 грн. (100000 грн. × 5%), а економія від зниження податкових платежів — 625 грн. (5000 грн. × 0,125).

Відповідно, у разі збільшення ціни товарів, що реалізуються, на 20% сума винагороди зросте аналогічно: 100000 грн. × 1,2 × 5% = 6000 грн. Це спри-

чинить збільшення суми економії податку на прибуток також на 20%: 6000 грн. × 0,125 = 750 грн.

Додаткові плюси цієї схеми полягають у тому, що у комісіонера — платника єдиного податку до доходу включається тільки сума комісійної винагороди (п.292.4 ст.292 ПКУ). Причому нині це підтверджують і контролери (листи ДПС від 27.03.2012 р. № 5472/6/15-2216є, ДФС від 12.08.2015 р. № 17056/6/99-99-15-03-01-15⁽⁴⁾, від 18.12.2015 р. № 11836/С/99-99-17-02-02-14, роз'яснення в Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР), категорія 108.01.02).



Схема. Види податкових схем

⁽²⁾Карпова В.В. Формування системи податкового планування на підприємстві: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.01. — Харків, 2005 (прим. авт.).

⁽³⁾Докладніше про це див.: Карпова В. Товарний кредит: вигоди та ризики // Бухгалтерія. — 2014. — № 42. — С.59–64 (прим. ред.).

⁽⁴⁾Опубліковано: Податок на прибуток: від бухгалтерських записів — до рядків декларації: Збірник систематизованого законодавства. — 2016. — Вип.3. — С.111–112 (прим. ред.).

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

Отже, сума економії податку на прибуток у поданій схемі прямо пов'язана з вартістю реалізованих товарів (дохідною операцією).

Перевагою динамічних схем є те, що вони дозволяють оптимізувати податкові платежі за операціями у гнучкому режимі. Тобто в разі незапланованого збільшення доходу пропорційно збільшується сума економії податкових платежів, і не доводиться переглядати первісно розроблені податкові схеми.

До статичних податкових схем належать схеми, що мають разовий або обмежувальний характер, у яких сума економії податкових платежів безпосередньо не залежить від операцій з отримання доходу. До таких схем, зокрема, належать схеми збільшення податкових витрат шляхом отримання консалтингових, юридичних, рекламних послуг тощо.

У цих схемах договірна вартість, як правило, встановлюється у фіксованому розмірі і не залежить від зміни суми дохідних операцій.

ПРИКЛАД 2

Так, якщо згідно з договором щодо рекламного просування товару, укладеним із сателітом – платником єдиного податку за ставкою 5% (без ПДВ), вартість послуг становитиме 5000 грн., а сума реалізованого товару – 100000 грн., то у разі збільшення договірної вартості товару, що реалізується, на 20% (120000 грн.) вартість рекламних послуг залишиться колишньою – 5000 грн., і економія податкових платежів у цілому становитиме 650 грн. (5000 грн. × (0,18 - 0,05)).

Тобто в цій схемі сума економії податкових платежів прямо не пов'язана з дохідною операцією.

Недоліком статичних схем є те, що вони не дозволяють здійснювати гнучке регулювання податкових платежів залежно від зміни сум дохідних операцій. У зв'язку з цим «підібрані» для використання податкові схеми має сенс аналізувати в такій послідовності:

- 1) глобальні податкові схеми;
- 2) локальні динамічні податкові схеми;
- 3) локальні статичні податкові схеми.

Найбільший ефект оптимізації податкових платежів досягається, як правило, за рахунок впровадження глобальних податкових схем, наприклад, переходу підприємства на спрощену систему оподаткування тощо, тому насамперед має сенс зосередити увагу на них.

Проте не завжди можна використати глобальні податкові схеми. Тоді спочатку аналізують динамічні податкові схеми, які дозволяють оптимізувати пла-

тежі у фіксованому «процентному» розмірі від дохідних операцій і здійснювати гнучке регулювання податкових платежів. В останню чергу підбирають статичні локальні податкові схеми.

Фактори, що впливають на оптимізаційні заходи

«Рівень» управління податками залежить насамперед від розміру бізнесу. Малому бізнесу інколи доцільно обрати правильну систему оподаткування, і далі вже можна не сушити голову над оптимізацією. Адже що може бути вигіднішим, ніж сплата єдиного податку у першій або у другій групі? Мабуть, тільки не сплата податків взагалі. Якщо вид діяльності дозволяє, можна стати таким платником єдиного податку і далі спокійно працювати.

А от якщо не виходить потрапити під спрощену систему оподаткування, можливими є інші варіанти. Наприклад, фізичні особи – підприємці можуть бути платниками єдиного податку третьої групи (з ПДВ чи без ПДВ) або обрати загальну систему оподаткування зі сплатою податку на доходи фізичних осіб (знову ж таки з ПДВ чи без ПДВ). Тут вже доводиться аналізувати, що вигідніше⁽⁵⁾.

Ще цікавіше справи йдуть у юридичних осіб. На перший погляд у більшості юридичних осіб вибір простий: податок на прибуток (з ПДВ чи без ПДВ) або єдиний податок у третій групі (з урахуванням ПДВ-них варіацій). Однак, якщо копнути глибше, виявиться, що юридичні особи можуть створити корпоративну структуру зі своїх сателітів, які перебувають на різних системах оподаткування, та й взагалі у різних країнах. Зрозуміло, що рівень аналізу можливих варіантів у цьому випадку буде на порядок «вищий».

Крім того, оптимізаційні заходи залежать від виду діяльності. Зокрема, великий і середній бізнес може залучити позики і кредити (у тому числі за кордоном), використати договори комісії та доручення, фінансового лізингу, векселі тощо.

Від обраної політики керівництва залежить також, хто саме розроблятиме податкові схеми (власний менеджмент чи консалтингова фірма). Свої «плюси» й «мінуси» має кожний з варіантів.

Перевага використання консалтингових фірм – «профільна» спеціалізація. Вони зазвичай спеціалізуються на розробці заходів податкової оптимізації, мають штат відповідних фахівців і можуть надати професійну консультацію. Недолік використання зовнішніх

⁽⁵⁾ Докладніше про це див.: Карпова В. Перехід із загальної системи на спрощену: чи варта справа заходу? // Бухгалтерія. – 2015. – № 20. – С.53–58 (прим. ред.).

ПРИКЛАД 4

Сторони з самого початку домовилися, що вартість товару, отриманого за договором купівлі-продажу, збільшується на суму штрафу (неустойку), який нараховується у разі прострочення платежу на 10 календарних днів з моменту одержання товару у розмірі 30% від його вартості. Договірна ціна товару становить 12000 грн. (у тому числі ПДВ – 2000 грн.). Покупець прострочив оплату товару на 11 к. дн., у зв'язку з цим було нараховано штрафні санкції на суму 3600 грн. (12000 грн. × 30%). Ця сума згідно з абзацом п'ятим п.188.1 ст.188 ПКУ не включається до бази оподаткування ПДВ.

Відповідно, економія на сплаті ПДВ визначатиметься за формулою:

$$\text{Економія на сплаті ПДВ, грн.} = 0,2 \times \text{Сума штрафу, грн.}$$

За даними прикладу економія дорівнюватиме 720 грн. (3600 грн. × 0,2).

Метод відстрочення податкового платежу дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди. Це єдиний метод податкового планування, в якому загальна сума податкових платежів не змінюється, а їх сплата просто переноситься на майбутні періоди.

ПРИКЛАД 5

Відстрочення платежів з податку на прибуток у виробника може бути досягнуто шляхом укладення договору комісії на продаж товару. Тоді, на відміну від базового варіанта (постачання товару дилеру за договором купівлі-продажу), у комісійній схемі доходу в розмірі продажною вартості товару і витрати у розмірі собівартості реалізованого товару у виробника (комітента) визначатимуться не за датою відвантаження товару виробником дилеру, а за датою відвантаження товару комісіонером своїм покупцям.

Тимчасовий ефект відстрочення податку на прибуток визначатиметься за формулою:

$$\text{Тимчасова економія на сплаті податку на прибуток, грн.} = 0,18 \times \left(\text{Сума доходів від продажу товару без ПДВ, грн.} - \text{Собівартість реалізованого товару, грн.} \right)$$

консультантів – «серійність». Треба розуміти, що консультанти часто працюють «на потік» і пропонують поширені схеми оптимізації. Крім того, «сторонній» підхід не завжди дозволяє врахувати специфіку конкретного суб'єкта господарювання, до того ж у цьому випадку ускладнюється моніторинг і контроль за проведеними заходами.

З огляду на сказане «серйозному» бізнесу має сенс запровадити систему податкового планування, що включає в себе бюджетування, моніторинг, контроль, аналіз і коригування оптимізаційних заходів. Повноцінно це може зробити тільки власний підрозділ суб'єкта господарювання, який, втім, може перебувати на аутсорсингу.

Методи податкового планування

У спеціальній літературі виділяють різні методи податкового планування, які, по суті, є систематизованими прийомами, що використовуються в оптимізації оподаткування. Зокрема, до спеціальних методів, які застосовуються виключно у податковому плануванні при моделюванні альтернативних варіантів оподаткування, належать такі.

Метод заміни відносин полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування, на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування.

ПРИКЛАД 3

Договір отримання платником єдиного податку – юридичною особою поворотної фінансової допомоги (на період, що перевищує 12 календарних місяців) з позиції оптимізації єдиного податку (невключення до складу оподаткованого доходу відповідно до частини третьої п.292.11 ст.292 ПКУ) замінюється на договір поруки, за яким фактичний позикодавець розраховується з кредитором платника єдиного податку.

Метод поділу відносин базується на методі заміни відносин. Відмінність між ними полягає в тому, що в методі поділу відносин замінюється або частина господарської операції замість операції в цілому, або господарська операція поділяється на кілька частин. Метод поділу відносин використовується в ситуаціях, коли метод заміни відносин не дозволяє досягти бажаного ефекту оптимізації податкових платежів.

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

Метод делегування податків структури-сателіту полягає в передачі обов'язків щодо сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство. Його було використано як ілюстрацію застосування динамічної податкової схеми⁽⁶⁾.

Метод використання облікової політики полягає в розробці варіанта облікової політики підприємства, що дозволяє оптимізувати податкові платежі (так звана «креативна» бухгалтерія). Оскільки зараз облік з податку на прибуток ґрунтується на бухгалтерському обліку, використання цього методу має великі перспективи.

Метод використання переваг міжнародних договорів полягає в тому, що з резидентом країни, яка уклала Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування, оформляється договір, як правило, на отримання пасивних доходів, щодо яких Конвенцією передбачено пільговий порядок оподаткування.

Метод використання офшору передбачає перенесення об'єкта оподаткування під юрисдикцію більш м'якого режиму оподаткування. У зв'язку з наявністю податкових обмежень на сьогодні підприємствам вигідніше співпрацювати з компаніями, розташованими на офшорних територіях не безпосередньо, а через третіх осіб.

Податкові ризики

Аналіз податкових ризиків відіграє важливу роль в оптимізації оподаткування. Адже претензії контролюючих органів щодо використання податкових схем можуть призвести до зворотного ефекту: замість оптимізації податків суб'єкт господарювання отримає штрафи із залученням посадових осіб до відповідальності, в тому числі кримінальної.

У зв'язку з цим насамперед слід проаналізувати роз'яснення офіційних органів, що стосуються використання конкретної податкової схеми, та судову практику з цього питання⁽⁷⁾.

У відкритому доступі є також деякі нормативи, якими керуються контролери. Зокрема, має сенс ознайомитися з Типологіями легалізації злочинних коштів в Україні, які майже щороку (починаючи з 2005 року) видає Держфінмоніторинг.

До речі, нещодавно в листі ДФС від 15.08.2016 р. № 27600/7/99-99-14-02-01-17⁽⁸⁾ було надано рекомендації щодо виявлення під час перевірок схем оптимізації нарахування ПДВ. Ці рекомендації також можуть бути корисними з позиції підготовки «контрольованих» оптимізаційних заходів.

А в цілому, якщо суб'єкт господарювання діє чітко в межах правового поля і готовий це підтвердити, в тому числі у судовому порядку, ризики можна звести до мінімуму. Хоча слід розуміти, що у нас зараз і суб'єкти господарювання, що не використовують «оптимізацію», не захищені від конфліктних ситуацій з контролюючими органами. Зрозуміло, після впровадження оптимізаційних заходів податкові ризики збільшуються. Тому тут багато що залежить від професіоналізму фахівців та якості «супроводу» оптимізаційних заходів. ■

⁽⁶⁾Докладніше про це див.: Карпова В. Договори комісії в оптимізації оподаткування: використовувати схеми // Посередницькі операції: договірні та облікові аспекти: Збірник систематизованого законодавства. – 2015. – Вип.9. – С.161–168 (прим. ред.).

⁽⁷⁾Наприклад, ризики, пов'язані з використанням оптимізації оподаткування договорів комісії, аналізувалися: Карпова В. Договори комісії в оптимізації оподаткування: податкові ризики // Посередницькі операції: договірні та облікові аспекти: Збірник систематизованого законодавства. – 2015. – Вип.9. – С.169–173 (прим. ред.).

⁽⁸⁾Готується до опублікування у газеті (прим. ред.).

ПОДАТКОВІ ЗАСТЕРЕЖЕННЯ У ДОГОВОРІ: Інструмент захисту чи марна норма?

Дмитро РОЖЕНКО, юрист, к.ю.н.

Останнім часом до господарсько-правових договорів суб'єкти господарювання включають положення, яке сформульовано так: *«У разі застосування до Покупця податковими органами штрафних санкцій у зв'язку з відхиленням та/або незарахуванням податкового кредиту за податковою накладною, наданою Покупцю та незареєстрованою Постачальником в Єдиному реєстрі податкових накладних, та/або неподання Постачальником декларацій до податкових органів, та/або якщо Постачальником своєчасно не відкориговано податкову накладну, то Постачальник зобов'язаний компенсувати Покупцю понесені збитки у строк, встановлений останнім. При цьому Покупець має право утримати цю суму збитків з оплати за поставлений товар».*

За своїм правовим змістом ця норма є не чим іншим, як податковим застереженням, на внесенні якого в договори так наполюгають покупці у нинішніх реаліях ведення бізнесу. Та чи є подібне положення дієвим інструментом захисту прав і законних інтересів покупців? Які гарантії воно дає суб'єктам господарювання? Як на практиці працює таке застереження? Ці (і не лише) запитання повинен ставити собі кожен покупець, який наполягає на внесенні до договору положення про податкове застереження, знаючи при цьому відповіді на них. Водночас практика засвідчує, що не всі суб'єкти господарювання бажають розбиратися у практичних аспектах застосування тих чи інших положень договору і часто-густо просто наповнюють документ реченнями різного змісту за принципом «чим більше, тим краще». За глибоким переконанням автора, це далеко не найкращий варіант підходу до складання акта, що регулює господарські взаємовідносини учасників ринку, оскільки договір повинен включати в себе лише ті положення, які може бути реально виконано на практиці. У зв'язку з цим виникає насущне питання: чи працюють сьогодні подібні податкові застереження? Спробуємо розібратися.

Правова природа податкових застережень

Податкові застереження є інструментом, який активно використовується у практиці укладення контрактів у сфері зовнішньоекономічної діяльності. В цій сфері правових відносин застосовуються спеціальні умови, що регулюють певні домовленості сторін у разі настання окремих подій, які неможливо передбачити під час підписання договорів та які значною мірою можуть вплинути на результат виконання домовленостей (так звані «операції з підвищеним ризиком»).

Якщо говорити про податкові застереження у сфері зовнішньоекономічної діяльності, то вони, як правило, регулюють відносини між сторонами контракту щодо сплати податків. Однак на території України податкове застереження набуло дещо іншої форми. Фактично воно має компенсаційний характер. Такі застереження мають на меті стягнути збитки у разі, якщо в результаті невиконання податкових зобов'язань однією стороною договору друга сторона вимушена буде зазнати втрат фінансового характеру, пов'язаних зі сплатою до державного бюджету сум податку, донарахованих за результатами проведення перевірки органами доходів і зборів.

Зауважимо, що, на перший погляд, така запозичена договірною конструкцією є цілком виправданою — вона виконує функцію запобігання фінансовим втратам однієї зі сторін договору у разі донарахування сум податку контролюючим органом, спричиненого неправомірними діями контрагента. З другого боку, сам зміст податкового застереження викликає чимало запитань щодо можливості його реального виконання.

Слід зазначити, що останнє слово у вирішенні будь-якої спірної ситуації завжди залишається за судовими органами. Водночас судова практика загалом, на жаль, не може відзначитися своєю єдністю у правозастосуванні. І погляди представників судового корпусу на проблематику практичного застосування податкових застережень не є винятком. Так, на сьогодні переважають дві основні позиції.

Відповідно до першої позиції податкові застереження у договорі — це «мертве» положення, марний інстру-

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

мент, тому що питання правильності та своєчасності виконання суб'єктом господарювання податкових зобов'язань перебувають за межами господарсько-правового регулювання. А відповідно до другої податковій застереження у договорі — дієвий інструмент захисту законних інтересів покупця за умови доведеності вини постачальника.

Проаналізуємо обидві точки зору детальніше.

Податкові застереження — марний інструмент

Насамперед розглянемо аргументи прибічників першої з наведених позицій щодо податкових застережень. Слід зауважити, що, відмовляючи позивачам у задоволенні позовних вимог, суди свою позицію мотивують по-різному. Аналіз судової практики дає змогу виокремити дві основні групи аргументів, які лягають в основу судових актів.

Аргумент перший. Усім відомо, що згідно з положеннями будь-якого договору постачання постачальник зобов'язаний передати певний товар покупцю, а покупець повинен прийняти цей товар і оплатити його. Якщо сторонами подібного договору виступають суб'єкти господарювання, які є платниками ПДВ, то, як правило, вартість товару включає в себе і цей вид податку у розмірі 20%.

Слід нагадати, що згідно з пп.14.1.178 ст.14 **ПКУ**⁽¹⁾ податок на додану вартість — це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм р.V цього Кодексу. Як зазначено в пп.«а» п.185.1 ст.185 **ПКУ**, операції платників податків з постачання товарів, місце постачання яких знаходиться на митній території України, є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

Відповідно, в результаті передачі права власності на товар за договором постачання у постачальника виникають податкові зобов'язання зі сплати до бюджету податку на додану вартість, а покупець набуває право на віднесення сум цього податку до складу податкового кредиту. При цьому за приписами п.198.2 ст.198 **ПКУ** датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, яка стала раніше:

- ◆ дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг;
- ◆ дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Водночас у п.201.10 ст.201 **ПКУ** зазначено, що під час здійснення операцій з постачання товарів/послуг платник податку — продавець товарів/послуг зобов'язаний у встановлені строки скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю на його вимогу.

Податкова накладна, складена та зареєстрована у Єдиному

⁽¹⁾Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (прим. ред.).

⁽²⁾Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (прим. ред.).

⁽³⁾Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (прим. ред.).

реєстрі податкових накладних платником податків, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Аналіз наведених положень **ПКУ** дає змогу встановити, що покупець отримує право на віднесення сум податку до складу податкового кредиту лише тоді, якщо постачальник зареєструє податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Що ж таке податковий кредит для покупця? З позиції податкового права податковий кредит — це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена відповідно до р.V **ПКУ** (пп.14.1.181 ст.14 **ПКУ**). Якщо ж не брати до уваги положення цієї норми **ПКУ**, а розглянути суть податкового кредиту з цивільно-правової точки зору, то вийде, що податковий кредит є окремо визначеним об'єктом цивільних прав, а саме — грошми (ст.192 **ЦКУ**⁽²⁾). За допомогою цих грошей покупець отримує можливість зменшити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету за підсумками звітного періоду, збільшити реєстраційний ліміт для реєстрації податкових накладних тощо. Якщо ж покупець не отримує податковий кредит, він, відповідно, не може вчинити усі названі дії, і, як результат, вимушений платити більшу суму податку до бюджету, докладати гроші із власного розрахункового рахунку, щоб збільшити реєстраційний ліміт для реєстрації податкових накладних. Інакше кажучи, платник податків, будучи учасником господарсько-правових відносин, зазнає збитків, що виникають у зв'язку з невиконанням його контрагентом своїх податкових зобов'язань.

Відповідно до ч.2 ст.224 **ГКУ**⁽³⁾ під збитками розуміються витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не одержані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного ►

виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною. А згідно з ч.2 ст.22 ЦКУ збитками є:

- ◆ втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки);

- ◆ доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушено (упущена вигода).

Отже, втрачаючи податковий кредит, платник податків не отримує доходів, які він міг би отримати за звичайних обставин, тобто зазнає збитків у вигляді упущеної вигоди.

Здавалося б, усе досить прозоро та зрозуміло, якби не одне маленьке «але». Його суть полягає в тому, що питання, пов'язані з податковим кредитом, регулюються виключно нормами ПКУ. А як зазначено у ч.2 ст.1 ЦКУ, предметом регулювання ЦКУ податкові правовідносини не є. Аналогічне за змістом положення міститься і у ст.4 ГКУ. Саме цей аргумент і наводять багато служителів Феміди, відмовляючи у задоволенні позовних вимог покупців.

Подібна правова позиція сформувалася відносно давно. Вона дуже яскраво відобразилася у постановках Верховного суду України (наприклад, постанова від 16.05.2011 р. у справі № 10/7⁽⁴⁾ і постанова від 30.05.2011 р. у справі № 24/135⁽⁵⁾) та продовжує активно застосовуватися судами (див., наприклад, постанову Рівненського апеляційного господарського суду від 23.07.2012 р. № 7/15/2012/5003⁽⁶⁾, постанову Вищого господарського суду України від 25.06.2015 р. № 910/27436/14⁽⁷⁾).

Аргумент другий. Якщо позиція судів стосовно неможливості врегулювання правовідносин, пов'язаних з податковим кредитом, нормами цивільного та господарського права, є вже усталеною, то підстава для відмови у задоволенні позовних вимог, яку буде описано далі, з'явилася у середині 2015 року. І суть її полягає в такому.

Так, 16 липня 2015 року прийнято Закон № 643⁽⁸⁾. Цим Законом, зокрема, п.198.6 ст.198 ПКУ доповнено двома абзацами такого змісту: «Податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту. У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, за-

реєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складення податкової накладної».

В результаті з моменту набрання чинності Законом № 643 платник податків отримав змогу відображати податковий кредит у відповідному податковому періоді протягом 365 календарних днів з моменту складання податкової накладної (до цього строк становив 180 календарних днів). У зв'язку зі збільшенням граничного строку віднесення сум податку до складу податкового кредиту збільшився також і граничний строк реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних – до 365 календарних днів з дати їх складання (до цього строк реєстрації становив також 180 календарних днів). Про це згадується і в листі Міністерства фінансів України від 30.03.2016 р. № 31-11120-09-10/9133⁽⁹⁾.

Отже, на сьогодні п.198.6 ст.198 ПКУ передбачає можливість зареєструвати з простроченням податкову накладну (для постачальника товарів/послуг) та скористатися нею для оформлення податкового кредиту (для покупця) протягом 365 календарних днів з моменту складання податкової накладної. Посилаючись на це положення ПКУ, суди відмовляють у задоволенні позовних вимог покупців, якщо їх заявлено до закінчення 365 календарних днів з моменту складання податкової накладної. При цьому також зауважується, що для стягнення збитків у розмірі недоотриманої суми податкового кредиту позивач повинен довести наявність у діях відповідача всіх чотирьох складових цивільно-правового порушення, а саме:

- ◆ неправомірність поведінки особи;
- ◆ наявність шкоди;
- ◆ причинний зв'язок між протиправною поведінкою та шкодою;
- ◆ вину особи, яка завдала шкоди.

В описаному випадку, коли позовні вимоги заявляються до закінчення 365 календарних днів з моменту складання податкової накладної, в діях по-

⁽⁴⁾Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/16062639> (прим. авт.).

⁽⁵⁾Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/16571593> (прим. авт.).

⁽⁶⁾Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25383394> (прим. авт.).

⁽⁷⁾Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/45529229> (прим. авт.).

⁽⁸⁾Закон України від 16.07.2015 р. № 643-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» (прим. ред.).

⁽⁹⁾Опубліковано: Декларація з ПДВ та електронне адміністрування: тонкощі взаємодії: Збірник систематизованого законодавства. – 2016. – Вип.4. – С.57 (прим. ред.).

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

стачальника товарів/послуг немає одного з елементів складу цивільно-правового порушення, а саме неправомірності поведінки особи. Як результат, немає і підстав для стягнення заподіяних збитків, тому що до моменту закінчення граничного строку реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних немає збитків як таких (див., наприклад, рішення господарського суду Черкаської області від 05.05.2016 р. № 925/180/16⁽¹⁰⁾).

Водночас виникає логічне запитання: а чи можливе стягнення збитків у разі, якщо постачальник товарів/послуг все ж таки не зареєструє податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом 365 календарних днів з моменту її складання?

З одного боку, не варто забувати про описану раніше позицію Верховного суду України та про положення ч.2 ст.1 ЦКУ і ст.4 ГКУ. З другого боку, таке стягнення цілком можливе, оскільки у діях постачальника товарів/послуг будуть усі чотири складових цивільно-правового порушення. І на підтвердження цього можна навести аргументи щодо другої з названих позицій про податкове застереження у договорі. Цю позицію і розглянемо далі.

Податкові застереження — дієвий інструмент

Суть цієї позиції полягає у тому, що покупець може розраховувати на задоволення своїх вимог у тому разі, якщо постачальник товарів/послуг своєчасно не зареєстрував податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Така позиція, безперечно, має право на існування. Це обґрунтовується насамперед тим, що бездіяльність постачальника товарів/послуг стосовно нереєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних є першопричиною виникнення прямих збитків у покупця. Як результат — платник податків зазнає об'єктивного зменшення майнових благ, яке пов'язане з утиском його інтересів як учасника господарських правовідносин. На підтвердження цього можна навести постанову Вищого господарського суду України від 27.11.2013 р. № 926/634/13⁽¹¹⁾.

Водночас, щоб розраховувати на задоволення позовних вимог про відшкодування збитків, завданих у результаті нереєстрації постачальником товарів/послуг податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, потрібно коректно формулювати податкове застереження у самому договорі. Зокрема, не варто прив'язувати податкове застереження до самого акта перевірки, складеного за результатами проведення перевірки фіскальним ор-

ганом, або податкового повідомлення-рішення, а слід чітко встановити зв'язок між бездіяльністю постачальника товарів/послуг стосовно нереєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних та його відповідальністю за таку бездіяльність. Як приклад автор може запропонувати такий варіант: «У разі невидачі Покупцеві податкової накладної та/або у разі порушення умов її реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних Покупець має право припинити оплату товару до моменту виконання Постачальником свого зобов'язання з реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних або вимагати повернення вже оплаченої за товар суми.

У разі якщо Постачальник не усуне зазначені вище порушення, та/або в результаті документальної (камеральної) перевірки Покупця контролюючий орган не підтвердить суми податкових зобов'язань Постачальника за виданими Покупцеві податковими накладними, Покупець вправі вимагати від Постачальника сплату штрафу у розмірі загальної суми донарахованих податкових зобов'язань та штрафних санкцій (штрафу і пені)».

Резюмуючи, зауважимо, що кожен платник податків повинен самостійно вирішити, чи підписувати йому господарські договори з податковими застереженнями. За певних умов податкове застереження має на меті запобігти настанню ймовірних негативних наслідків для обох сторін договору. У зв'язку з цим автор радить представникам суб'єктів господарювання дуже уважно вчитуватися у текст самого податкового застереження, щоб забезпечити максимальний захист своїх прав та законних інтересів. ■

⁽¹⁰⁾ Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/57614939> (прим. авт.).

⁽¹¹⁾ Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35713421> (прим. авт.).

Усі нові роз'яснення — на сайті
www.buhgalterija.ua

АМОРТИЗАЦІЯ ДЛЯ ОПТИМІЗАЦІЇ? Дрібниці! Але ж приємні...

Ірина НАЗАРБАЄВА, консультант
з бухгалтерського обліку та оподаткування

Дискусії щодо економічної суті амортизації необоротних активів тривають, мабуть, стільки, скільки існує економіка як наука. Економісти-науковці намагаються знайти та обґрунтувати найбільш оптимальні методи нарахування амортизації, а підприємці-практики не втрачають надії здобути з того користь для свого бізнесу. Однак користь часто-густо розуміють по-різному, тому й вимоги до методів нарахування амортизації різні.

Прихильники «крутих» оптимізаційних схем можуть зневажливо посміхнутися: яка ж це оптимізація? Так, дрібниці. Не будемо сперечатися, а просто поміркуюємо. І для наочності розглянемо конкретні числові приклади.

Навіщо потрібні різні методи амортизації

У результаті наукових досліджень, випробуваних практикою, розроблено чимало різних методів амортизації. Залежно від способу отримання економічної вигоди їх поділяють на дві групи:

- ◆ методи, що ґрунтуються на часі використання необоротних активів;
- ◆ методи, що ґрунтуються на кількості одиниць продукції, отриманих від використання необоротних активів.

У свою чергу, методи, що належать до першої групи, поділяють на:

- ◆ методи рівномірної амортизації (прямолінійний метод);
- ◆ методи дегресивної (прискореної) амортизації (кумулятивний метод, метод зниження залишку);
- ◆ методи прогресивної (уповільненої) амортизації (методи амортизаційного фонду та ануїтету)⁽¹⁾.

До другої групи належить метод одиниць про-

⁽¹⁾Наразі ці методи не передбачено ані українським законодавством, ані міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (прим. авт.).

⁽²⁾Таку можливість було передбачено **ПБО-7** у редакції, що діяла до 22.04.2011 р. Відповідно до чинної редакції п.26 **ПБО-7** «нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)» (прим. авт.).

⁽³⁾Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (прим. ред.).

дукції, який відповідно до термінології українського бухгалтерського законодавства має назву «виробничий метод».

Крім того, у деяких країнах застосовують методи, які не відображають спосіб отримання економічної вигоди. Зокрема, українським бухгалтерам добре відомі спрощені методи, які застосовують для амортизації МНМА (п.27 **ПБО-7**), а також метод, передбачений податковим законодавством⁽²⁾.

Проте, до якої б групи не належав метод, яку б назву він не мав та на яких розрахунках не ґрунтувався, завжди йдеться про розподіл вартості активу між періодами протягом строку його корисного використання.

Отже, амортизація – це процес розподілу витрат між періодами, протягом яких актив приносить економічні вигоди. У такому значенні поняття «амортизація» використовує і бухгалтерське, у тому числі міжнародне, і податкове законодавство.

Пункт 4 ПБО-7 (витяг)	АМОРТИЗАЦІЯ – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
Параграф 6 МСБО 16 ⁽³⁾ (витяг)	АМОРТИЗАЦІЯ – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації
Підпункт 14.1.3 ст.14 пкУ	АМОРТИЗАЦІЯ – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)

Однак розподіл можна здійснити по-різному, і саме від цього залежать суми амортизації, що впливають не лише на фінансовий результат, а й на об'єкт оподаткування. Очевидно, саме через це в нашій країні методи, які можуть застосовувати суб'єкти господарювання з метою бухгалтерського обліку та оподаткування, визначає держава (через уповноважені органи).

ПБО-7 передбачає п'ять методів нарахування амортизації (без урахування двох спрощених). Але чому саме п'ять і чому саме такі? Відповідно до ст.1 **Закону про бухоблік** національні стандарти бухгалтерського обліку не мають суперечити міжнародним стандартам. Але ж у **МСБО 16** названо лише три методи (прямолінійний, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції), а для їх опису використано формулювання, що відрізняються від формулювань **ПБО-7**. Щоправда, фахівці вважають, що **МСБО 16** «не містить вичерпного переліку ме- ▶

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

тодів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів»⁽⁴⁾. Непрямим підтвердженням такої думки можна вважати й неконкретність формулювань, що використані у **МСБО 16** для опису методів амортизації. Це особливо відчутно, якщо порівняти ці формулювання із формулюваннями, використаними в українському стандарті, які, по суті, є формулами розрахунку (див. далі приклади).

Проте, як би там не було, методи амортизації визначено стандартом, і обирати слід саме з них. Мало того, обираючи метод амортизації, варто проаналізувати, як це може вплинути на податковий облік.

Податкові аспекти амортизації

Податкове законодавство ніколи не було байдужим до амортизації. В різний час з метою оподаткування застосовували інструменти, які дають протилежні результати: то вводили знижувальні коефіцієнти, то, навпаки, прискорену та бонусну амортизацію. Ця процедура і сьогодні не дає спокою зацікавленим особам. Вже нинішнього 2016 року різними законопроектами намагалися повернути прискорену амортизацію, бо, мовляв, саме цього прагнуть потенційні інвестори. У проекті Закону, який зареєстровано у Верховній Раді України 07.11.2016 р. за № 5368⁽⁵⁾, прискорена амортизація таки є, проте в дуже усиченому (порівняно із попередніми законопроектами) варіанті. Є сумніви, що у такому вигляді вона становитиме для когось інтерес, особливо зважаючи на умови та наслідки, яким присвячено лівову частку «амортизаційного» пункту 42 (ним планують доповнити підрозділ 4 розділу XX **ПКУ**).

Свідченням упередженого ставлення можна вважати до амортизації можна вважати й бажання на законодавчому рівні обмежити вплив «амортизаційних» та інших витрат, пов'язаних з необоротними активами, на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Це бажання з моменту набрання чинності Податковим кодексом реалізовано шляхом встановлення мінімально допустимих строків корисного використання необоротних активів, а після 1 січня 2015 року – ще й шляхом запровадження податкових різниць, серед яких, звісно, знайшлося місце для «амортизаційних» різниць. Їм у розділі III **ПКУ** присвячено цілу статтю 138 «Різниця, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів».

Та, попри наявність податкових обмежень, плат-

ники податку на прибуток мають можливість вплинути на об'єкт оподаткування цим податком, використовуючи інструменти, передбачені бухгалтерським законодавством і не заборонені **ПКУ**.

ПБО-7 надає управлінському персоналу підприємств можливість самостійно вирішувати низку питань, пов'язаних з обліком необоротних активів, і так формувати облікову політику щодо цього виду активів.

Важливими елементами облікової політики є право самостійно встановлювати строк корисного використання об'єктів і право обирати метод амортизації. Податкові обмеження зачепили обидва елементи, але не викинули їх з арсеналу інструментів податкової оптимізації.

Податковим законодавством не лише встановлено мінімально допустимі строки корисного використання для кожної групи основних засобів, але й запроваджено (з 01.01.2015 р.) правило, відповідно до якого «коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку... є більшими, ніж ті, що встановлені» пп.138.3.3 ст.138 **ПКУ**, то для розрахунку податкової амортизації «використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку».

Отже, якщо метою податкової оптимізації є мінімізація податкових зобов'язань з податку на прибуток, не варто в бухгалтерському обліку встановлювати строк більший, ніж передбачено **ПКУ**. При цьому треба розуміти, що реальний строк може бути більшим, і, аби не порушувати правил бухгалтерського обліку, у певний момент доведеться виконати вимогу п.25 **ПБО-7**: переглянути раніше встановлений строк і розрахувати суму амортизації, виходячи з нового строку.

Але метою оптимізації може бути (і, як свідчить практика, часто-густо є) зменшення витрат, які впливають на об'єкт оподаткування. Якщо таке завдання є довгостроковим, варто в бухгалтерському обліку встановлювати якомога більші (у межах розумного) строки корисного використання. Це, мабуть, найпростіший і найзрозуміліший спосіб скорочення витрат.

Податкові обмеження щодо методів амортизації охоплюють два моменти (пп.138.3.1 ст.138 **ПКУ**):

- ◆ по-перше, забороняється з метою оподаткування використовувати виробничий метод;
- ◆ по-друге, навіть ті підприємства, які ведуть облік за міжнародними стандартами, з метою оподаткування зобов'язані застосовувати методи (звісно, крім виробничого), передбачені **ПБО-7**.

Дискримінація виробничого методу (найточнішого з економічного погляду) несправедлива, але зро-▶

⁽⁴⁾Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – С.178 (прим. авт.).

⁽⁵⁾Див: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60443 (прим. ред.).

зуміла: відсутність строку корисного використання позбавляє можливості його обмежити. Тож, очевидно, на думку розробників податкового законодавства, це створює ризик штучного та не виправдано швидкого нарахування амортизації, а отже, штучного зменшення суми податку на прибуток.

Міжнародні стандарти (а саме **МСБО 16**), як було зазначено раніше, не містять докладного опису методів нарахування амортизації. Аби уникнути ризику, пов'язаного із цією обставиною, **ПКУ** надає перевагу вітчизняному законодавству. Отже, якщо підприємство з метою бухгалтерського обліку використовує методи, які відрізняються від тих, що описано у **ПБО-7**, йому доведеться додатково розраховувати податкову амортизацію і змиритися із виникненням податкових різниць. Втім, оптимізації це не стосується.

На думку автора, використання методів амортизації як інструменту податкової оптимізації не має бути основним критерієм їх вибору. Тим паче це не може бути самоціллю. Однак, обираючи метод, варто поглянути на нього і під кутом впливу на об'єкт оподаткування. Зробити це не так вже й складно: достатньо порівняти різні методи між собою.

Числові приклади: різні методи для одного об'єкта

За умовами, які є однаковими для всіх чотирьох прикладів, підприємство – платник податку на прибуток придбало об'єкт основних засобів, який буде використовувати у господарській діяльності. За по-

датковою класифікацією (пп.138.3.3 ст.138 **ПКУ**) об'єкт належить до групи 4 «Машини та обладнання». Мінімальний строк корисного використання для об'єктів цієї групи становить 5 років. Цей строк підприємство встановило і для бухгалтерського, і для податкового обліку. Первісна вартість об'єкта – 75000 грн. (різниця між бухгалтерською та податковою первісною вартістю немає). Ліквідаційна вартість об'єкта за оцінкою фахівців підприємства становить 4000 грн. Відповідно, вартість, яка підлягає амортизації, дорівнює 71000 грн. (75000 грн. - 4000 грн.).

Для спрощення прикладів припустимо, що:

- ◆ об'єкт введено в експлуатацію з початку року;
- ◆ він перебував в експлуатації рівно п'ять років;
- ◆ первісна вартість об'єкта не змінювалася протягом усього періоду експлуатації.

Суми амортизації розраховано відповідно до п.26 **ПБО-7**. Оскільки виробничий метод не може використовуватися з метою оподаткування, у цій статті він не розглядається.

Застосування прямолінійного методу. Виходячи з описаних вище умов, у разі застосування прямолінійного методу для розрахунку амортизації:

- ◆ річна сума амортизації однакова для всіх років експлуатації об'єкта;
- ◆ сума зносу накопичується рівномірно;
- ◆ залишкова вартість зменшується рівномірно до досягнення ліквідаційної вартості.

Результати розрахунку амортизації по роках наведено у табл.1.

Таблиця 1. Розрахунок амортизації за прямолінійним методом

№ з/п	Рік корисного використання (експлуатації) об'єкта	Розрахунок річної суми амортизації			Щомісячна сума амортизації (гр.Г : 12), грн.	Сума накопиченої амортизації, грн.	Балансова вартість об'єкта, грн.
		вартість, яка амортизується, грн.	строк експлуатації, років	річна сума (гр.Б : гр.В), грн.			
	А	Б	В	Г	Д	Е	Ж
1	На дату введення об'єкта в експлуатацію						75000
2	Перший рік	71000	5	14200	1183	14200	60800
3	Другий рік					28400	46600
4	Третій рік					42600	32400
5	Четвертий рік					56800	18200
6	П'ятий рік					71000	4000

Безумовними перевагами прямолінійного методу є його простота, зрозумілість і звичність для абсолютної більшості бухгалтерів. Але він не враховує моральний знос, властиве багатьом видам основних засобів зниження з роками виробничої потужності, необхідність збільшення витрат на ремонти та поліпшення у останні роки експлуатації.

З погляду оптимізації оподаткування цей метод можна охарактеризувати як нейтральний.

Застосування методу зменшення залишкової вартості.

Цей метод ґрунтується на припущенні, що нові об'єкти є найбільш ефективними у перший рік експлуатації. З плином часу їхня віддача (потужність, продуктивність) зменшується. Відповідно, у першому році експлуатації буде отримано більше економічних вигод, ніж у кожному наступному.

У разі використання цього методу:

- ◆ використовують фіксовану (у відсотках) норму річної амортизації;

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

◆ сума амортизації не є рівномірною за роками, так само нерівномірно накопичується знос і зменшується залишкова вартість;

◆ річна сума амортизації різна для кожного року експлуатації об'єкта, відповідно, різною для кожного року є й щомісячна сума амортизації.

Показник норми річної амортизації необхідно розрахувати попередньо. Оскільки формула розрахунку, описана в **ПБО-7**, здається складною, опишемо її по кроках.

Крок 1. Визначаємо відношення ліквідаційної вартості до первісної:

$$4000 \text{ грн.} : 75000 \text{ грн.} = 0,053$$

Крок 2. За допомогою спеціальних таблиць, інженерного калькулятора або таблиці Excel добуємо з отриманого результату корінь п'ятого ступеня:

$$\sqrt[5]{0,053} = 0,5557$$

Крок 3. Визначимо норму річної амортизації:

$$1 - 0,5557 = 0,4443 \text{ (або 44\%)}$$

У табл.2 наведено розрахунок сум амортизації за кожен з п'яти років експлуатації об'єкта.

Таблиця 2. Розрахунок амортизації за методом зменшення залишкової вартості

№ з/п	Рік корисного використання (експлуатації) об'єкта	Первісна вартість, грн.	Розрахунок річної суми амортизації			Щомісячна сума амортизації (гр.Д : 12), грн.	Сума накопиченої амортизації, грн.	Балансова вартість (гр.В - гр.Д), грн.
			залишкова вартість на початок року, грн.	норма амортизації, %	річна сума амортизації (гр.В x гр.Г) грн.			
	А	Б	В	Г	Д	Е	Ж	З
1	На дату введення об'єкта в експлуатацію							
2	Перший рік	75000	75000	44	33000	2750	33000	42000
3	Другий рік		42000		18480	1540	51480	23520
4	Третій рік		23520		10349	862	61829	13171
5	Четвертий рік		13171		5795	483	67624	7376
6	П'ятий рік		7376		3245	270	70870	4130*

*Через округлення залишкова вартість трохи відрізняється від ліквідаційної, але ця невідповідність настільки мала (несуттєва), що на неї можна не зважати. Інший варіант: відкоригувати суму амортизації останнього року так, щоб «вийти» на ліквідаційну вартість

Вважається, що цей метод доцільно застосовувати для амортизації тих об'єктів, яким властиве швидке моральне старіння. Головний недолік методу – складна математична формула розрахунку. Втім, складною вона є для людини. Використання сучасних технологій для ведення бухгалтерського обліку зводить цей недолік нанівець. Водночас саме цей метод може за певних обставин становити інтерес з погляду податкової оптимізації.

Застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості. У разі застосування цього методу:

◆ річна сума амортизації різна для кожного року використання об'єкта, відповідно, і суми щомісячної амортизації кожного року різні;

◆ річну норму амортизації розраховують один раз, вона є фіксованою (у процентах) і застосовується до залишкової вартості основних засобів;

◆ ліквідаційна вартість не бере участі у розрахунку, тому суму амортизації для останнього року експлуатації розраховують так, щоб залишкова вартість об'єкта дорівнювала ліквідаційній.

Результати розрахунку амортизації по роках наведено у табл.3.

Таблиця 3. Розрахунок амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості

№ з/п	Рік корисного використання (експлуатації) об'єкта	Первісна вартість, грн.	Розрахунок норми амортизації		Розрахунок річної суми амортизації		Щомісячна сума амортизації (гр.Е : 12)	Сума накопиченої амортизації, грн.	Балансова вартість об'єкта (гр.Б - гр.З), грн.
			строк експлуатації, років	норма амортизації (100 : гр.В x 2), %	залишкова вартість на початок року, грн.	річна сума (гр.Д x гр.Г), грн.			
	А	Б	В	Г	Д	Е	Ж	З	И
1	На дату введення об'єкта в експлуатацію								
2	Перший рік	75000	5	40	75000	30000	2500	30000	45000
3	Другий рік				45000	18000	1500	48000	27000
4	Третій рік				27000	10800	900	58800	16200
5	Четвертий рік				16200	6480	540	65280	9720
6	П'ятий рік				9720	5720*	477	71000	4000

*Цю суму розраховано не за формулою, наведеною у «шапці» таблиці, а так, щоб «вийти» на ліквідаційну вартість: 9720 грн. - 4000 грн.

За результатами, у тому числі і з погляду податкової оптимізації, цей метод схожий на попередній, але значно простіший у порівнянні з двома іншими прискореними методами (методом зменшення залишкової вартості та кумулятивним методом).

Застосування кумулятивного методу. Цей метод розрахунку амортизації ґрунтується на використанні кумулятивного коефіцієнта, який змінюється залежно від кількості років, що залишилися до закінчення строку використання об'єкта.

Розрахунок сум амортизації за кожен з п'яти років експлуатації об'єкта наведено у табл.4.

Таблиця 4. Розрахунок амортизації за кумулятивним методом

№ з/п	Рік корисного використання (експлуатації) об'єкта	Вартість, яка амортизується грн.	Строк експлуатації, років	Розрахунок кумулятивного коефіцієнта			Річна сума амортизації (гр.Б x гр.Е), грн.	Щомісячна сума амортизації (гр.Ж : 12), грн.	Сума накопиченої амортизації, грн.	Балансова вартість об'єкта, грн.
				сума років корисного використання	к-ть років до закінчення строку використання	кумулятивний коефіцієнт (гр.Д : гр.Г)				
	А	Б	В	Г	Д	Е	Ж	З	И	К
1	На дату введення об'єкта в експлуатацію									75000
2	Перший рік	71000	5	15	5	5/15	23667	1972	23667	51333
3	Другий рік				4	4/15	18933	1578	42600	32400
4	Третій рік				3	3/15	14200	1183	56800	18200
5	Четвертий рік				2	2/15	9467	789	66267	8733
6	П'ятий рік				1	1/15	4733	394	71000	4000

Як і при застосуванні інших прискорених методів, сума амортизації більша у перший рік експлуатації об'єкта. Чим старіший об'єкт, тим менші суми річної та щомісячної амортизації.

Вибір через порівняння

У наведених прикладах використано ті самі вихідні дані. А це означає, що, порівнявши результати прикладів, можна підійти до вибору методів амортизації об'єктивно і зі знанням справи. Аби порівняння було наочнішим, результати усіх прикладів зведено в одну таблицю (див. табл.5).

Таблиця 5. Суми амортизації, розраховані за різними методами, але на базі однакових вихідних даних

№ з/п	Методи нарахування амортизації	Річна сума амортизації, грн.				
		роки експлуатації об'єкта				
		перший	другий	третій	четвертий	п'ятий
1	Прямолінійний метод	14200	14200	14200	14200	14200
2	Метод зменшення залишкової вартості	33000	18480	10349	5795	3245
3	Метод прискореного зменшення залишкової вартості	30000	18000	10800	6480	5720
4	Кумулятивний метод	23667	18933	14200	9467	4733

Уважно проаналізувавши показники табл.5, можна зробити чимало цікавих висновків, але, здається, це той випадок, коли цифри красномовніші за слова.

Аналізуючи методи нарахування амортизації (і у контексті облікової політики, і у контексті податкової оптимізації), варто звернути увагу ще на кілька моментів.

По-перше, в процесі експлуатації об'єкта метод амортизації можна змінити. Це прямо передбачено п.28 **ПБО-7**. Причиною такої зміни стандарт називає «зміну способу отримання економічних вигод». Важливо й те, що «нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації». Отже, змінивши метод амортизації у потрібний момент, можна досягти потрібного або бажаного «оптимізаційного» результату.

По-друге, можливість вибору методу амортизації не означає, що необхідно обрати один-єдиний метод, як то кажуть, на всі випадки життя. Відповідно до пп.36.2 **ПБО-7** у примітках до фінансової звітності необхідно (серед іншого) навести методи амортизації, що застосовуються підприємством до кожної групи основних засобів. Отже, навіть в межах певної групи основних засобів можна застосовувати різні методи. Мало того, параграфом 43 **МСБО 16** передбачено, що «кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо». При цьому для різних частин об'єкта можуть бути встановлені різні строки корисного використання та обрані різні методи нарахування амортизації.

І наостанок – про ПДВ: не варто забувати, що в деяких випадках (зокрема, відповідно до п.188.1 ст.188 **ПКУ**) бухгалтерська балансова (залишкова) вартість основних засобів є базою оподаткування ПДВ. Тож, чим меншою буде залишкова вартість, тим меншу суму податкових зобов'язань з ПДВ доведеться сплатити. І це – ще один вагомий аргумент на користь тези про «оптимізаційні» можливості амортизації... що б не казали скептики. ■

ОПТИМІЗАЦІЯ СПИСАННЯ АКТИВІВ: з ОЗ у НАУП і назад

Паїсій ПЧІЛЬНИК, КОНСУЛЬТАНТ

Навряд чи хтось дорічне підприємцям за цілком природне прагнення якнайшвидше списати на витрати вартість необоротних активів. У реалізації цього прагнення деяким можуть допомогти прискорені методи амортизації, передбачені ПБО-7, або прискорена податкова амортизація⁽¹⁾, передбачена для четвертої групи основних засобів у розділі XX «Перехідні положення» ПКУ.

Якщо такі способи не є досить радикальними, то прискорити списання вартості необоротних активів на витрати можна шляхом уцінки або зменшення їх корисності. Особливо це актуально для тих підприємств, чиї активи знаходяться на «проблемних» територіях⁽²⁾. Проте цей шлях не матиме симетричного податкового ефекту. Адже відповідно до п.138.1 ст.138 ПКУ фінрезультат до оподаткування збільшується на суми уцінки і втрат від зменшення корисності, що включені до витрат звітнього періоду за бухгалтерськими стандартами. Тут слід зазначити, що це коригування стосується лише основних засобів і нематеріальних активів. Тому якщо відповідні об'єкти буде знецінено у статусі інших активів, жодних коригувань у податковому обліку робити не потрібно.

Облікова схема

Припустимо, керівництво підприємства приймає рішення **продати об'єкт основних засобів** (далі — ОЗ). Якщо при цьому виконуються усі критерії, передбачені п.1 розділу II ПБО-27, такий об'єкт піддається бухгалтерській рекласифікації: він втрачає статус ОЗ і стає необоротним активом, утримуваним для продажу (далі — НАУП). Відповідно до п.6 ПБО-27, такі об'єкти залишають розділ I активу балансу, і головбух припинить нарахування амортизації (при цьому необов'язково припинити фізичну експлуатацію об'єкта).

У бухгалтерському обліку залишкова вартість ОЗ буде віднесена на рахунок **286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»** такими кореспонденціями.

- ◆ згортання зносу ОЗ — **Дт 13 Кт 10**;
- ◆ включення залишкової вартості ОЗ до складу НАУП — **Дт 286 Кт 10**.

ПРИКЛАД

У балансі підприємства відображено вартість об'єкта нерухомості первісною вартістю 60000000 грн.

Строк експлуатації об'єкта — 20 років.

Метод амортизації — прямолінійний.

Річна амортизація — 3000000 грн.

Місячна амортизація — 250000 грн.

На дату рекласифікації об'єкт експлуатувався 3 роки.

Накопичений знос становить 9000000 грн.

Залишкова вартість об'єкта ОЗ на дату рекласифікації дорівнює 51000000 грн. (60000000 грн. - 9000000 грн.).

У обліку здійснюються такі записи:

- ◆ фіксація залишкової вартості об'єкта ОЗ — **Дт 13 Кт 10** на суму 9000000 грн.;
- ◆ рекласифікація об'єкта — **Дт 286 Кт 10** на суму 51000000 грн.

У п.9 ПБО-27 зазначено, що НАУП відображаються у фінзвітності за найменшою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації⁽³⁾.

Якщо після рекласифікації головбух отримає свідчення⁽⁴⁾ того, що **справедлива ринкова вартість, яка є основою показника чистої вартості реалізації, виявилася менше балансової вартості**, то згідно з п.10 ПБО-27 він має провести **уцінку**. На різницю між балансовою вартістю і чистою вартістю реалізації фіксуються **інші операційні витрати**.

Продовжимо наш приклад.

Припустимо, у звіті експерта про справедливую ринкову вартість об'єкта зазначено суму 45000000 грн., ►

⁽¹⁾ Докладніше див.: Назарбаєва І. Прискорена амортизація: чи варта шкурка вичинки? // Бухгалтерія. — 2017. — № 12. — С. 15–18 (прим. ред.).

⁽²⁾ Мінфін послідовно наполягає на тому, що такі об'єкти потрібно не списувати, а знецінювати через процедуру зменшення корисності. Див., наприклад лист від 29.06.2016 р. № 31-11410-07-10/18732. Опубліковано: Річна фінзвітність: від «старту» до «фінішу»: Збірник систематизованого законодавства. — 2016. — Вип. 12. — С. 39–40 (прим. ред.).

⁽³⁾ У п.4 ПБО-28 зазначено, що чиста вартість реалізації — це **справедлива** вартість за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. Схоже визначення міститься і в п.4 ПБО-9 (прим. авт.).

⁽⁴⁾ Наприклад, висновок незалежного оцінювача (прим. авт.).

а також надано оцінку очікуваних витрат, пов'язаних із продажем такого об'єкта, у сумі 100000 грн.

Таким чином, чиста вартість реалізації НАУП становить 44900000 грн. (45000000 грн. - 100000 грн.).

Сума уцінки НАУП дорівнює 6100000 грн. (51000000 грн. - 44900000 грн.).

Після оформлення зазначених розрахунків в обліку підприємства головбух здійснить таку кореспонденцію для відображення уцінки НАУП: **Дт 946 Кт 286** на суму 6100000 грн.

Nota bene: ця сума зменшить як бухгалтерський, так і **податковий** фінансовий результат.

Наше життя сповнене несподіванок, тому наміри і очікування мають властивість змінюватися. І якщо раптом керівництво підприємства, скажімо, передумає продавати актив, то це найімовірніше мало кого здивує.

У такому разі головбух знову постане перед проблемою рекласифікації. Але тепер йтиметься про зворотне перевтілення — з НАУП у ОЗ.

Для таких цілей у п.12 розділу II ПБО-27 є **спеціальне** правило оцінки:

«У разі відмови від реалізації необоротного активу, групи вибуття підприємство оцінює необоротний актив, який більше не визнається як утримуваний для продажу або виключається з групи вибуття, утримуваної для продажу, за нижчою з оцінок:

а) балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу;

або

б) вищою з оцінок: чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання.

Сума коригування включається до інших витрат (доходів) звітного періоду».

Як бачимо, аби перевести об'єкт зі складу НАУП до складу ОЗ, головбух має визначити **умовну** вартість активу. Для цього треба розрахувати, якою б була балансова вартість активу, якби він продовжував залишатися у складі ОЗ. При цьому необхідно визначити як умовну амортизацію, так і умовну переоцінку об'єкта. Оскільки

⁽⁵⁾ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: коментарі/Ред. Я.Кавторева. — Х.: Фактор. — 2009. — С.1102 (прим. ред.).

⁽⁶⁾ Якщо під час розрахунку умовної балансової вартості ОЗ не було б враховано гіпотетичної уцінки, то в цій нерівності меншою була б сума 44900000 грн., і тоді саме за цією оцінкою НАУП було б переведено до складу ОЗ (прим. авт.).

ки на руках у головбуха є докази зниження справедливої вартості активу, то можна припустити, що якби цей актив не переводився до складу НАУП, то його було б уцінено як ОЗ.

Повернімося до нашого прикладу.

Припустімо, що між першою і другою рекласифікацією минуло два місяці.

У разі отримання даних про істотне зниження справедливої вартості об'єкта ОЗ підприємство могло його уцінити. Тому головбух зменшив би балансову вартість ОЗ з 51000000 грн. до його справедливої вартості — 45000000 грн.

Визначимо суму щомісячної амортизації ОЗ після переоцінки:

45000000 грн. : 17 років : 12 міс. = 220600 грн.

За два місяці була б нарахована амортизація у сумі 441200 грн.

Тому умовну балансову вартість об'єкта ОЗ було б розраховано так:

45000000 грн. - 441200 грн. = 44558800 грн.

Другий показник, зазначений у п.12 ПБО-27, також досить умовний. Розберімося з його визначенням. Дані про чисту вартість реалізації в нашій ситуації у головбуха є. Що ж до другого «інгредієнта», то вартість використання згідно з п.4 ПБО-27 є теперішньою вартістю майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації. Це надало підстави аналітикам для висновку про те, що у пп.«б» п.12 ПБО-27 фактично наведено показник **суми очікуваного відшкодування**, дефініцію якого подано у п.4 ПБО-28⁽⁵⁾. Тому доцільно скористатися алгоритмами цього стандарту. Якщо звернутися до п.11—14 ПБО-28, то можна перекоонатися, що усі розрахунки мають цілком прогностичний характер. Це дозволяє отримати практично будь-який заданий результат. Ступінь суб'єктивності тут **максимальний**.

Припустімо, у нашому прикладі вартість використання становить 42000000 грн.

42000000 грн. < 44900000 грн.

Тому для подальшого порівняння з умовною балансовою вартістю використовується сума 44900000 грн.

44900000 грн. > 44558800 грн.⁽⁶⁾

Відповідно до регламенту п.12 ПБО-27, для оцінки операції другої рекласифікації застосовуватиметься сума 44558800 грн.

Це означає, що підприємство має повторно уцінити об'єкт на суму 341200 грн. (44900000 грн. - 44558800 грн.).

Проводка буде такою: **Дт 977 Кт 286** на суму 341200 грн. ▶

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

Рекласифікація відображається кореспонденцією — **Дт 10 Кт 286** на суму 44558800 грн.

Усе це означає, що у разі належного документального оформлення відповідних розрахунків у бухгалтера можуть з'явитися усі підстави для того, аби об'єкт НАУП було переведено до складу ОЗ за **уціненою** вартістю. Подальша амортизація такого об'єкта нараховуватиметься саме на цю балансову вартість.

Податкові ризики

Виділимо два аспекти, пов'язані з ризиками виникнення фіскальних конфліктів.

По-перше, описана вище схема не може застосовуватися масово, оскільки частий «продаж-непродаж» багатьох об'єктів ОЗ, безумовно, може стати непрямим доказом податкових зловживань. Тому використовувати алгоритм зміни намірів щодо реалізації об'єкта ефективно було б лише в індивідуальному порядку і рідко.

По-друге, механізм уцінки ОЗ у період перебування його у статусі НАУП ефективний лише у тому випадку, якщо НАУП не розглядається як **ОЗ з метою оподаткування**. Слід визнати, що у цьому питанні немає єдності думок. Досі з-поміж фахівців точаться дискусії стосовно того, **чи можна НАУП називати ОЗ у податковому сенсі**. Проблема в тому, що на відміну від системи стандартизації ПКУ абсолютно ігнорує такий обліковий феномен як НАУП. Тому існує можливість приміряти на нього **спеціальне** податкове визначення ОЗ.

Розглянемо критерії визнання ОЗ, наведені у пп.14.1.138 ст.14 ПКУ. Аби бути визнаним ОЗ з метою оподаткування об'єкт загалом⁽⁷⁾ має відповідати таким ознакам:

- ◆ він має бути матеріальним;
- ◆ він має бути призначеним для використання у господарстві;
- ◆ його вартість повинна перевищувати 6000 грн.;
- ◆ його вартість зменшується у зв'язку з моральним і фізичним зносом;
- ◆ строк корисного використання з дати введення в експлуатацію становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

Ті експерти, які **не вважають НАУП у податковому розумінні ОЗ**, стверджують, що оскільки амортизація НАУП у бухгалтерії припиняється, то два останні критерії не задовольняються⁽⁸⁾.

А опоненти стверджують, що у пп.14.1.138 ст.14 ПКУ, формально кажучи, йдеться не про амортизацію, а про сам факт зносу, який притаманний взагалі будь-якому матеріальному об'єкту. Щодо строку корисного використання, то він встановлювався у момент визнання ОЗ у бухгалтерії і вочевидь на той час перевищував рік. Цей строк розпочинав перебіг з дати введення ОЗ в експлуатацію. І сам факт переведення об'єкта з ОЗ у НАУП у цьому сенсі нічого не змінює. Тому **НАУП у податковому обліку може визначатися як ОЗ**. У такому разі будь-які бухгалтерські маніпуляції зі зміною облікового статусу активу для податкового обліку не матимуть наслідків: весь час перебування об'єкта у статусі НАУП він спокійно амортизуватиметься у податкових цілях. А при бухгалтерській уцінці НАУП, згідно з п.138.1 ст.138 ПКУ, буде збільшено оподатковуваний фінрезультат, і жодного ефекту оптимізація не матиме.

На сьогодні ДФС найімовірніше ще не сформувала єдиної погодженої позиції щодо податкового статусу НАУП. Але про деякі **аналогії**, гадаємо, все-таки може йтися.

У 2016 році фахівці фіскального відомства, наприклад, визначили свою позицію щодо податкового статусу інвестиційної нерухомості, яка у бухгалтерії оцінюється за справедливою вартістю. Така нерухомість (як і НАУП) у бухгалтерії не амортизується. Вона, формально кажучи, задовольняє податковому визначенню ОЗ, а отже, аналітики ДФС мали підстави для того, аби вимагати проведення усіх ОЗ-коригувань, передбачених статтею 138 ПКУ, і для операцій з такою нерухомістю. Утім, ДФС висловилася на користь іншої позиції. На ту інвестиційну нерухомість, яка у бухгалтерії оцінюється за справедливою вартістю, а не амортизується, не поширюються коригування ПКУ, призначені для операцій з ОЗ⁽⁹⁾. Інакше кажучи, податківці не визнали такі активи у податковому сенсі об'єктами ОЗ.

Якщо керуватися таким самим підходом стосовно НАУП, то схема оптимізації «ОЗ→НАУП→ОЗ» буде цілком життєздатною. ■

⁽⁷⁾Винятки — земля, незавершені капітальні інвестиції, автошляхи, бібліотечні та архівні фонди (прим. авт.).

⁽⁸⁾Див., наприклад: Чалий І. Продаж основних засобів: складнощі простих операцій // Бухгалтерія. — 2016. — № 27. — С.22–26 (прим. ред.).

⁽⁹⁾Див. листи ДФС від 23.05.2016 р. № 5292/К/99-99-15-02-02-14 (Бухгалтерія, 2016, № 27, с.45–46), від 08.06.2016 р. № 12660/6/99-99-15-02-02-15 (прим. авт.).

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК: ДОГОВОРИ КОМІСІЇ

«Людина, що знайшла у законі лазівку, через яку вона може провести шикарний «кадилак», безумовно, збереже цей секрет для себе. Якщо хтось один використовує відому йому лазівку, то це може залишатися непоміченим, але якщо усе стадо збереться біля дірки в огорожі, то відразу буде розроблено і прийнято відповідне законодавство».
Сиріл Н. Паркінсон

Влада КАРПОВА, консультант з питань бухгалтерського обліку і оподаткування, к.е.н.

Договори комісії, мабуть, можна віднести до однієї з найпоширеніших схем, що використовуються в оптимізації оподаткування. На перший погляд, стосовно таких договорів можна сказати, що «усі знають, у чому річ, але нічого вдіяти не можуть». Між тим, контролери постійно шукають «лазівки» для податкових донарахувань, знаходять вони підстави для штрафування і за договорами комісії.

У цій статті йтиметься про основні посередницькі схеми, що використовуються для оптимізації податку на прибуток, і про ризики, пов'язані з використанням таких схем.

Договір комісії на продаж товарів з дилером (дистриб'ютором)

Ця схема дозволяє відстрочити момент виникнення:

- ◆ податку на прибуток у постачальника;
- ◆ податку на прибуток і податкових зобов'язань з ПДВ у покупця товару.

Схема може використовуватися на різних стадіях продажу товару (див. схеми 1 і 2).

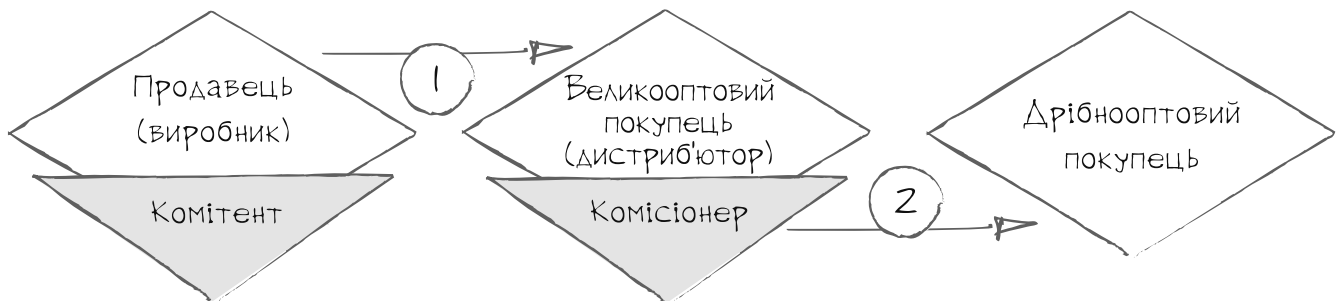
ПРИКЛАД 1

Виробник продає товар за 12000 грн. (у тому числі ПДВ – 2000 грн.), собівартість товару становить 4000 грн. (без ПДВ).

Проаналізуємо податкові наслідки такої операції для виробника:

- 1) у базовому варіанті (договір купівлі-продажу);
- 2) у варіанті з оптимізацією (договір комісії).

Аналіз взаємовідносин сторін подано на схемі 1:



1 — базовий варіант: доходи у виробника-продавця виникають за датою переходу ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на товар (датою переходу управління і контролю за товаром) до великооптового покупця (п.8 **ПБО-15**), на цю саму дату виникають і витрати (п.7 **ПБО-16**). Тобто виробник покаже на цю дату прибуток у розмірі 6000 грн. (12000 грн. : 1,2 - 4000 грн.);

2 — варіант з оптимізацією: доходи у виробника-комітента виникають за датою переходу ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на товар (датою переходу управління і контролю за товаром), до дрібнооптового покупця (п.8 **ПБО-15**), на цю саму дату виникають і витрати (п.7 **ПБО-16**). Тобто виробник-комітент відобразить на цю дату прибуток у розмірі 6000 грн. (12000 грн. : 1,2 - 4000 грн.).

Схема 1. Аналіз переваг договору комісії (взаємовідносини виробник — дистриб'ютор)

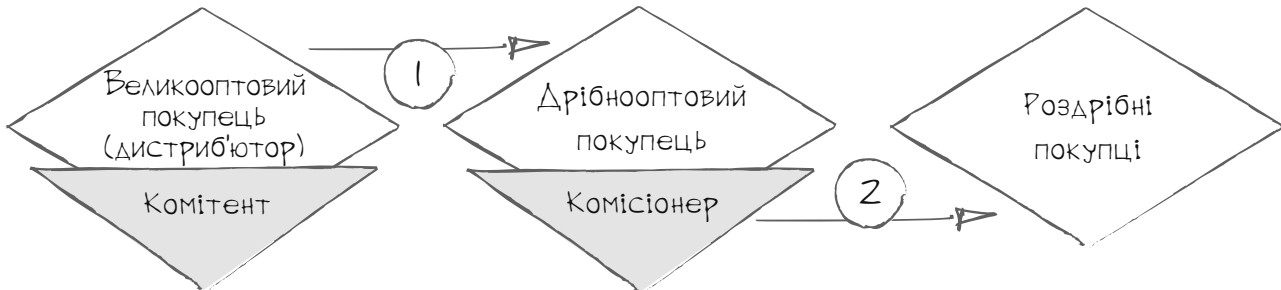
ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

ПРИКЛАД 2

Великооптовий покупець (дистриб'ютор) продає товар за 15000 грн. (у тому числі ПДВ – 2500 грн.), собівартість товару становить 10000 грн. (без ПДВ).

На схемі 2 подано податкові наслідки цієї операції для дистриб'ютора:

- 1) у базовому варіанті (договір купівлі-продажу);
- 2) у варіанті з оптимізацією (договір комісії).



1 – базовий варіант: доходи у дистриб'ютора виникають за датою переходу ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на товар (датою переходу управління і контролю за товаром), до дрібнооптового покупця (п.8 **ПБО-15**), на цю саму дату виникають і витрати (п.7 **ПБО-16**). Тобто дистриб'ютор покаже на цю дату прибуток у розмірі 2500 грн. (15000 грн. : 1,2 - 10000 грн.);

2 – варіант з оптимізацією: доходи у дистриб'ютора виникають за датою переходу ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на товар (датою переходу управління і контролю за товаром), до роздрібних покупців (п.8 **ПБО-15**), на цю саму дату виникають і витрати (п.7 **ПБО-16**). Тобто дистриб'ютор відобразить на цю дату прибуток у розмірі 2500 грн. (15000 грн. : 1,2 - 10000 грн.).

Схема 2. Аналіз переваг договору комісії (взаємовідносини дистриб'ютор – дрібнооптовий покупець)

Сенс застосування схеми полягає в тому, що дата виникнення доходу і, відповідно, витрат визначається залежно від взаємовідносин фактичного покупця (на схемі 1 – дистриб'ютора, на схемі 2 – дрібнооптового покупця), який стає комісіонером (на схемах 1 і 2

помічено «1»), з його покупцями (на схемах 1 і 2 помічено «2»). При цьому націнка на товар у цього покупця є сумою його комісійної винагороди.

Переваги використання схеми узагальнимо в табл.1.

Таблиця 1. Переваги використання схеми комісійної торгівлі

Договір купівлі-продажу (базовий варіант)	Договір комісії (оптимізаційний варіант)	Податкові переваги
1. Податок на прибуток		
1.1. Вигоди для комітента		
Доходи у розмірі продажної вартості товару та витрати у розмірі собівартості реалізованого товару визначають з огляду на взаємовідносини продавця із першим покупцем (на схемах 1 і 2 помічено цифрою «1»)	Доходи у розмірі продажної вартості товару і витрати у розмірі собівартості реалізованого товару у комітента визначають за взаємовідносинами першого покупця (комісіонера) зі своїми покупцями (на схемах 1 і 2 помічено цифрою «2»)	В умовах «уповільненої» реалізації товару різниця між вказаними датами (реалізацією товару продавцем першому покупцеві та реалізацією товару цим покупцем своїм покупцям) може бути істотною. Тоді ефект від впровадження цієї схеми для комітента полягає в тому, що порівняно із базовим варіантом (договір купівлі-продажу) при використанні договору комісії передчасно не відволікають обігові кошти, і податок на прибуток сплачується пізніше
1.2. Вигоди для комісіонера – платника податку на прибуток		
Доходи у розмірі продажної вартості товару і витрати у розмірі собівартості реалізованого товару визначають з огляду на взаємовідносини продавця («комісіонера») зі своїми покупцями (на схемах 1 і 2 помічено цифрою «2»)	Комісіонер включає в дохід лише суму комісійної винагороди (фактично це його націнка на товар). До того ж на момент виникнення доходів з цієї націнки можна вплинути. Дохід від надання послуг визначають згідно з п.10 ПБО-15 зважаючи на ступінь завершеності операції з надання послуг на дату балансу. На практиці його зазвичай відображають на дату підписання звіту комісіонера або акта приймання-передачі послуг	У комісійній схемі дохід у комісіонера виникає тільки після виконання доручення комітента, зокрема, після перерахування йому коштів за реалізований товар. А ось у базовому варіанті (договір купівлі-продажу) дохід виникає раніше: на дату передачі ризиків і вигід (дату переходу управління і контролю за товаром) до дрібнооптового (схема 1) або роздрібного покупця (схема 2)

Договір купівлі-продажу (базовий варіант)	Договір комісії (оптимізаційний варіант)	Податкові переваги
2. ПДВ		
2.1. Облік у комітента		
Податкові зобов'язання в обох варіантах визначають за взаємовідносинами із першим покупцем (на схемах 1 і 2 помічено цифрою «1») зважаючи на правило першої події (п.187.1 ст.187 ПКУ, п.189.4 ст.189 ПКУ): при зарахуванні коштів від покупця на банківський рахунок або при відвантаженні товару		X
2.2. Облік у комісіонера (ПДВ з огляду на продажну вартість товару)		
Податковий кредит виникає на дату першої події у взаємовідносинах із комітентом: під час передачі товару комісіонеру або отримання за нього оплати (на схемах 1 і 2 помічено цифрою «1»). Податкові зобов'язання виникають на дату першої події у взаємовідносинах із покупцем: при передачі товару покупцеві або отриманні за нього оплати (на схемах 1 і 2 помічено цифрою «2»)		X
2.3. Вигоди у комісіонера (ПДВ з огляду на комісійну винагороду)		
Якщо говорити про те, що комісійна винагорода є націнкою комісіонера, то податкові зобов'язання в цьому випадку визначають за взаємовідносинами продавець—покупець (на схемах 1 і 2 помічено цифрою «2») за першою подією (при постачанні товару покупцеві або оплаті товару покупцем)	Податкові зобов'язання виникають з огляду на взаємовідносини комісіонер — комітент за першою подією: при оформленні документа, що підтверджує факт надання послуг (звіту комісіонера чи акта приймання-передачі послуг) або при оплаті комісійної винагороди комітентом	Податкові зобов'язання з ПДВ, обчислені з огляду на комісійну винагороду (фактично з націнки комісіонера), в комісійній схемі виникають пізніше, ніж у базовому варіанті

Договір комісії на продаж товарів із сателітом

У цій схемі продавець товару (виробник продукції, оптовий продавець товару) зменшує оподатковуваний прибуток за рахунок переведення націнки на товар, що реалізовується, на структуру-сателіта.

Структури-сателіти зазвичай є суб'єктами господарювання, які перебувають на спрощеній системі оподаткування (юридичні та фізичні особи — платники єдиного податку). Такі особи, залежно від особливостей ведення господарської діяльності, можуть або бути платниками ПДВ, або ні.

У разі використання «спрощенців» у загальному вигляді схема оптимізації є такою: платник єдиного податку виступає комісіонером в договорі комісії на продаж товару і продає товар за реальними цінами продажу, які встановлює основне підприємство (комітент).

За надані послуги комісіонеру виплачується винагорода, яка у комітента включається до складу витрат, а у комісіонера оподатковується єдиним податком (схема 3).



- 1 — комітент передає товар комісіонеру за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ — 20000 грн.);
- 2 — комісіонер продає товар покупцеві за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ — 20000 грн.);
- 3 — покупець оплачує товар комісіонеру в сумі 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ — 20000 грн.);
- 4 — комісіонер перераховує плату за товар комітенту у розмірі 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ — 20000 грн.);
- 5 — комісіонер передає звіт комісіонера комітенту на вартість послуг 10000 грн. без ПДВ або 12000 грн. з ПДВ;
- 6 — комітент виплачує винагороду комісіонеру на суму 10000 грн. без ПДВ або 12000 грн. з ПДВ.

Схема 3. Аналіз переваг договору комісії на продаж товарів із сателітом

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

Оптимізація податку на прибуток у комітента досягається за рахунок особливого порядку оподаткування єдиним податком у комісіонера надходжень за реалізований товар комітента.

Відповідно до п.292.4 ст.292 ПКУ «у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента)». Те, що у комісіонера – платника єдиного податку в дохід включається тільки сума комісійної винагороди, підтверджують і податківці (листи ДПС від 27.03.2012 р. № 5472/6/15-2216є, ДФС від 12.08.2015 р. № 17056/

6/99-99-15-03-01-15, від 18.12.2015 р. № 11836/С/99-99-17-02-02-14, роз'яснення, розміщені у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР), категорії 107.04, 108.01.02).

Оптимізація досягається за рахунок того, що у комітента сума комісійної винагороди включається до витрат.

Податок на прибуток. Економія на сплаті податку на прибуток у комітента (залежно від системи оподаткування комісіонера) при використанні комісійної схеми взаємовідносин може бути розрахована таким чином.

Якщо комісіонер – юридична особа, платник єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Економія на сплаті податку на прибуток, грн.} \\ \hline \end{array} = \frac{(0,18 - 0,03) \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди з ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array}}{1,2} = 0,125 \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди з ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array}$$

Якщо комісіонер – юридична особа, платник єдиного податку за ставкою 5%:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Економія на сплаті податку на прибуток, грн.} \\ \hline \end{array} = (0,18 - 0,05) \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди без ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array} = 0,13 \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди без ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array}$$

Якщо комісіонер – фізична особа, платник єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Економія на сплаті податку на прибуток, грн.} \\ \hline \end{array} = \frac{(0,18 - 0,03) \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди з ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array}}{1,2} - \begin{array}{|c|} \hline \text{ЄСВ на мінімальну зарплату, грн.}^{(1)} \\ \hline \end{array}$$

або

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Економія на сплаті податку на прибуток, грн.} \\ \hline \end{array} = 0,125 \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди з ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{ЄСВ на мінімальну зарплату, грн.} \\ \hline \end{array}$$

Якщо комісіонер – фізична особа, платник єдиного податку за ставкою 5%:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Економія на сплаті податку на прибуток, грн.} \\ \hline \end{array} = (0,18 - 0,05) \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди без ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{ЄСВ на мінімальну зарплату, грн.} \\ \hline \end{array}$$

або

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Економія на сплаті податку на прибуток, грн.} \\ \hline \end{array} = 0,13 \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Сума винагороди без ПДВ, грн.} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{ЄСВ на мінімальну зарплату, грн.} \\ \hline \end{array}$$

⁽¹⁾У травні – листопаді 2016 року сума внеску становить 319 грн., у грудні 2016 року – 352 грн. (прим. авт.).

У схемі 3 економія становитиме:

◆ якщо комісіонер — юридична особа, платник єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ — 1500 грн. (0,125 × 12000 грн.);

◆ якщо комісіонер — юридична особа, платник єдиного податку за ставкою 5% — 1300 грн. (0,13 × 10000 грн.);

◆ якщо комісіонер — фізична особа, платник єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ — 1181 грн. (0,125 × 12000 грн. - 319 грн.);

◆ якщо комісіонер — фізична особа, платник єдиного податку за ставкою 5% — 981 грн. (0,13 × 10000 грн. - 319 грн.).

Отже, найвигідніше з позиції оптимізації податку на прибуток працювати з комісіонером — юридичною особою, платником єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ.

Додаткова перевага використання таких сателітів полягає в тому, що покупці отримують право на податковий кредит.

ПДВ. Незалежно від обраної схеми (комісіонер — платник ПДВ чи неплатник ПДВ), підсумкова сума податкових зобов'язання з ПДВ є однаковою.

На схемі 3 податкові зобов'язання з ПДВ у комітента з використанням комісіонера — платника ПДВ (ставка 3% з ПДВ) становитимуть 18000 грн. (120000 грн. : 6 - 12000 грн. : 6).

Водночас у схемах з використанням структури-сателіта слід враховувати й податкові зобов'язання комісіонера. Оскільки комісіонер сплатить у такому випадку податкові зобов'язання у розмірі 2000 грн. (120000 грн. : 6 - 120000 грн. : 6 + 12000 грн. : 6), то підсумкові податкові зобов'язання комітента і комісіонера становитимуть 20000 грн. (18000 грн. + 2000 грн.).

Податкові зобов'язання з ПДВ у комітента у схемі з використанням комісіонера — неплатника ПДВ (ставка 5% єдиного податку) дорівнюють 20000 грн. (120000 грн. : 6).

Порівняно з варіантом купівлі-продажу (схеми 1 і 2) сума податкових зобов'язань також не змінюється.

Між тим оптимізація ПДВ у комісіонера досягається за рахунок того, що податкові зобов'язання з ПДВ, обчислені з комісійної винагороди (фактично з націнки комісіонера), у комісійній схемі виникають пізніше, ніж у варіанті купівлі-продажу (див. табл.1).

Єдиний податок. У комісіонера у посередницькій схемі оптимізується єдиний податок. Так, у договорі купівлі-продажу в дохід включається уся сума за реалізований товар, а в комісійній схемі — тільки комісійна винагорода.

За даними, поданими у схемі 3 (договір комісії), єдиний податок становитиме:

◆ якщо комісіонер — юридична (фізична) особа, платник єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ — 300 грн. (12000 грн. : 1,2 × 0,03);

◆ якщо комісіонер — юридична (фізична) особа, платник єдиного податку за ставкою 5% — 500 грн. (10000 грн. × 0,05);

У варіанті з укладенням договору купівлі-продажу, єдиний податок у покупця дорівнював би:

◆ у покупця — юридичної (фізичної) особи, платника єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ — 3000 грн. (120000 грн. : 1,2 × 0,03);

◆ у покупця — юридичної (фізичної) особи, платника єдиного податку за ставкою 5% — 5000 грн. (100000 грн. × 0,05).

Як бачимо, різниця між варіантами з укладенням договору комісії і договору купівлі-продажу є істотною.

Крім того, у комісіонера є можливість відстрочення дати виникнення зобов'язань зі сплати єдиного податку. Вона ґрунтується на тому, що платники єдиного податку застосовують «касовий» спосіб обчислення єдиного податку (згідно з п.292.6 ст.292 ПКУ датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі).

У зв'язку з цим до моменту отримання комісійної винагороди обов'язок зі сплати єдиного податку у комісіонера відсутній. Отже, у разі відстрочення виплати винагороди послуги посередника не оподатковуватимуться єдиним податком, а право на витрати у комітента в цій частині виникне (витрати визначатимуться за датою підписання звіту (акта) посередника).

Податкові ризики

Схеми оптимізації з використанням договорів комісії відомі контролерам давно. Ще в листі Мінфіну від 25.04.2008 р. № 31-20010-3-8/3337 до механізмів оптимізації податкового навантаження було віднесено схеми продажу товарів через платників єдиного податку.

Тактика «протистояння» посередницьким схемам залежить від норм чинного законодавства. Приміром, у період дії звичайних цін при визначенні податкових зобов'язань з податку на прибуток контролери пред'являли претензії стосовно обґрунтованості сум комісійної винагороди. Наразі ця аргументація пішла у небуття, оскільки звичайних цін щодо операцій, які не належать до контрольованих, немає, а податок на прибуток визначають за даними бухгалтерсько-

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

го обліку (жодних коригуючих різниць у ПКУ не встановлено).

На сьогодні найперспективнішим напрямом «руйнування» схем оптимізації для податківців є доказ нереальності⁽²⁾ посередницьких правочинів.

Наведемо одну зі «свіжих» справ. У постанові Харківського окружного адміністративного суду від 16.08.2016 р. у справі № 820/3095/16⁽³⁾ комісіонеру-ФОП, платнику єдиного податку, було донараховано істотну суму єдиного податку за операціями з комітентами.

Підставою для донарахувань слугувало те, що згідно з базою даних ГУ ДФС контрагенти позивача не перебували за місцезнаходженням, внаслідок чого не подавали податкових розрахунків за формою № 1-ДФ на користь ФОП або не вказували виплату доходу за ознакою «157» (дохід, виплачений самозанятій особі).

У зв'язку з цим контролери дійшли висновку, що операції ФОП-комісіонера з комітентами були опосередковані штучним створенням документообігу з метою отримання податкової економії без реального руху активів.

Між тим суд дійшов висновку, що подані позивачем документи підтверджують реальність господарських операцій у спірних правовідносинах, а понесені позивачем-ФОП витрати шляхом вибуття коштів з його власності (внаслідок повернення контрагентом коштів за реалізований товар комітента за договорами комісії) свідчать про відсутність наміру безпідставно отримати податкову вигоду.

На думку суду, у справі немає жодних доказів наявності між позивачем та його контрагентами «взаємоузгоджених спільних зловмисних дій». Суд ознайомився із витягами з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань стосовно контрагентів-комітентів, з яких не випливало, що контрагенти відсутні за місцезнаходженням.

⁽²⁾ Див. також: Бідій Б. Зона «особливої уваги» ДФС: нереальні господарські операції // Бухгалтерія. – 2016. – № 42. – С.19–20 (прим. ред.).

⁽³⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/59852347> (прим. авт.).

⁽⁴⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/59534871> (прим. авт.).

⁽⁵⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/59534868> (прим. авт.).

⁽⁶⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/60148256> (прим. авт.).

⁽⁷⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/45907549> (прим. авт.).

⁽⁸⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42662952> (прим. авт.).

Крім того, суд врахував, що у ФОП були необхідні матеріально-технічні ресурси. Це підтверджують договори оренди, акти приймання-передачі приміщення, акти наданих послуг, наявність персоналу, що свідчить про необхідні умови, для провадження основного виду діяльності – посередництво в торгівлі товарами широкого асортименту. Як наслідок, суд задовольнив позов ФОП в частині визнання неправомірним винесеного податкового повідомлення-рішення.

За аналогічних обставин було задоволено позов ФОП-комісіонера, якому також донарахували єдиний податок зі штрафами (постанова Харківського окружного адміністративного суду від 05.08.2016 р. у справі № 820/3093/16⁽⁴⁾). У цій справі суд, з-поміж іншого, зазначив, що порівняльний аналіз діяльності ФОП та його контрагентів щодо номенклатури продукції, звітних даних не може слугувати підставою для висновку про нереальність господарських відносин і, відповідно, їх наслідків, оскільки спростовується дослідженими під час перевірки даними про рух коштів по банківському рахунку позивача. А це підтверджує господарську діяльність із відповідними контрагентами.

Задоволено аналогічні позови й постановами Харківського окружного адміністративного суду від 04.08.2016 р. у справі № 820/3091/16⁽⁵⁾, від 23.08.2016 р. у справі № 820/3457/16⁽⁶⁾.

В ухвалі Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 23.06.2015 р. у справі № 804/14736/14⁽⁷⁾ розглядалася ситуація, коли податківці пред'явили претензії стосовно реальності здійснення договорів комісії, але вже щодо комітента (в частині податкового кредиту з ПДВ).

Колегія суддів, дослідивши документи, не погодилася із висновками податкового органу щодо формального укладення договору та відсутності господарських операцій, оскільки позивачем повною мірою була документально підтверджена реальність виконання правочинів із контрагентами у межах договорів комісії.

Цікаві обставини слугували предметом розгляду справи № 2а-15912/10/2670 (ухвала ВАСУ від 28.01.2015 р. № К/9991/29287/12⁽⁸⁾). Так, податківці, з-поміж іншого, виключили з витрат і податкового кредиту комітента суму додаткової комісійної винагороди, яка не передбачалася договором комісії, а була зазначена у додаткових угодах до договору комісії. За основним договором комісійна винагорода виплачувалася у розмірі визначеного відсотка від вартості реалізованих комісіонером товарів. Проте вочевидь комітенту такої податкової економії було за- ►

Рекомендації

мало, і за додатковими угодами суму комісійної винагороди було збільшено на фіксовану суму.

ВАСУ в ухвалі зазначив, що господарські операції є такими, що вчинено у межах господарської діяльності тільки за наявності розумних економічних причин (ділової мети). Операція, позбавлена таких економічних причин, не підлягає відображенню в податковому обліку.

Далі ВАСУ стверджує, що платник, плануючи господарську діяльність, має прагнути до отримання економічного ефекту за рахунок приросту (збереження) активів, а не від мінімізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження. Відповідно, операція, яка збільшує витрати платника податків за наявності об'єктивної можливості для їх скорочення, має кваліфікуватися як така, що позбавлена розумної економічної причини.

Як виявилось, комітент не надав належних доказів для підтвердження факту вчинення комісіонером додаткових дій щодо предмета договору комісії, що зумовило б здійснення комітентом додаткових витрат з оплати комісійної винагороди у зазначеній сумі. Крім того, не було надано суду й фактичних даних стосовно алгоритму визначення комісійної винагороди в оспорюваному розмірі, доказів отримання позитивного результату господарської діяльності за наслідками відповідних звітних періодів, який міг би вплинути на збільшення комісійної винагороди, тощо.

Зважаючи на викладене, ВАСУ відхилив позов комітента і визнав правомірним винесене податківцями повідомлення-рішення.

⁽⁹⁾Опубліковано: *Бухгалтерія*. — 2013. — № 24-25. — С.41–42 (прим. ред.).

На підставі судової практики можна зробити висновок, що результат справи залежить від того, наскільки переконливо позивач може підтвердити факт реального здійснення господарської операції.

Тому з позиції мінімізації податкових ризиків важливо, аби усі первинні документи, у тому числі звіт комісіонера, містили усі необхідні реквізити зі ст.9 **Закону про бухгалтерський облік**. Особливу увагу слід приділити тому, щоб в документах було чітко зазначено, які саме послуги надавав комісіонер і як перевозився (зберігався) товар комітента. Зрозуміло, не треба бути скнарою, зазначаючи завищені суми, які переводяться на комісіонера-сателіта, тим паче, якщо вони виплачуються додатково.

Слід також врахувати, що оскарженню підлягають процесуальні дії податківців щодо внесення до акта перевірки інформації, яка не відповідає чинному законодавству України та фактичним обставинам справи, наприклад, щодо висновків про те, що правочини не спричинили реального настання юридичних наслідків. Оскаржити можна й податкове повідомлення-рішення, винесене за фактом проведення перевірки. А ось оскарження самого акта перевірки є безперспективним, на що зверталася увага в п.13 листа ВАСУ від 30.11.2009 р. № 1619/10/13-09, п.3 листа ДПС від 31.07.2012 р. № 20727/7/10-0217/2986, п.3 листа Міндоходів від 27.05.2013 р. № 3642/6/99-99-19-04-01-15⁽⁹⁾.

Таким чином, договори комісії, безумовно, є корисним інструментом, однак перед впровадженням схеми оптимізації слід проаналізувати можливі ризики і вчинити дії з їх мінімізації. ■

БУХГАЛТЕРІЯ
представляє

ЗБІРНИКИ СИСТЕМАТИЗОВАНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

З питань передплати видань редакції газети «Бухгалтерія» звертайтеся до ВД «Бліц-Інформ»
(адреса й телефон — на останній сторінці номера)

Телефон «гарячої лінії»: **0 800 330 834**
(дзвінки зі стаціонарних телефонів по Україні безкоштовні)

БУХГАЛТЕРІЯ
ПРАВО • ПОДАТКИ • КОНСУЛЬТАЦІЇ

ОПТИМІЗАЦІЯ ПДВ: ДОГОВОРИ КОМІСІЇ

Чим вищими є граничні податкові ставки, тим сильнішим буде спонукальний мотив у індивідуумів для ухилення від них. Люди працюють не для того, щоб платити податки.

Артур Лаффер

Влада КАРПОВА, консультант з бухгалтерського обліку та оподаткування, к.е.н.

ПДВ правомірно вважають одним з найнезручніших податків, і оптимізувати його досить складно. У деяких випадках від нього простіше відмовитися, скажімо, шляхом дроблення бізнесу з дотриманням граничного «мільйонного» обмеження для реєстрації особи платником ПДВ.

Проте це можливо далеко не завжди, і тоді сторони вдаються до інших схем оптимізації, в тому числі з використанням договорів комісії.

Оптимізація ПДВ, обчисленого з мінімальної ціни продажу

Згідно з абзацом другим п.188.1 ст.188 **ПКУ** база оподаткування операцій з постачання:

- ◆ товарів/послуг – не може бути нижчою за ціну їх придбання;
- ◆ самостійно виготовлених товарів/послуг – не може бути нижчою за звичайні ціни;
- ◆ необоротних активів – не може бути нижчою за балансову (залишкову) вартість за даними бухгалтерського обліку, яка склалася станом на по-

чаток звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи зі звичайної ціни).

Незручність застосування мінімальної бази оподаткування ПДВ полягає ще й у тому, що постачальник нараховує податкові зобов'язання, а покупець при цьому не отримує права на податковий кредит.

У зв'язку з цим зрозумілим є прагнення продавців оптимізувати такі додаткові податкові зобов'язання. Здійснити це можна за допомогою комісійної схеми продажу (схема 1).



- 1 – комітент передає товар комісіонеру за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.), собівартість товару – 100000 грн. (без ПДВ);
- 2 – комісіонер передає товар покупцю за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);
- 3 – покупець оплачує товар комісіонеру за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);
- 4 – комісіонер перераховує плату за товар комітенту 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);
- 5 – комісіонер передає звіт комітенту на вартість послуг 12000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 2000 грн.);
- 6 – комітент виплачує винагороду комісіонеру на суму 12000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 2000 грн.).

Схема 1. Продаж товару через комісіонера

Переваги використання схеми полягають у тому, що комітент фактично продає товари зі збитком у розмірі 10000 грн. (120000 грн. : 1,2 - 100000 грн. - 12000 грн. : 1,2).

У базовій схемі купівлі-продажу товарів зі збит-

ком продавець зобов'язаний був би у такому випадку додатково нарахувати податкові зобов'язання, виходячи з мінімальної бази оподаткування у розмірі 2000 грн. (10000 грн. × 0,2).

У комісійній схемі додаткові податкові зобов'язання ►

не нараховуються, оскільки ціна продажу товару дорівнює його собівартості, а збиток показано як виплачену комісійну винагороду.

Усього у комісійній схемі сукупні податкові зобов'язання з ПДВ сторін становлять 20000 грн. (120000 грн. : 6 + 12000 грн. : 6 - 12000 грн. : 6).

У базовій схемі купівлі-продажу податкові зобов'язання дорівнювали б 22000 грн. (120000 грн. : 6 + 10000 грн. × 0,2). Відповідно, за рахунок використання комісійної схеми продажу податкові зобов'язання з ПДВ зменшено на 2000 грн. (22000 грн. - 20000 грн.).

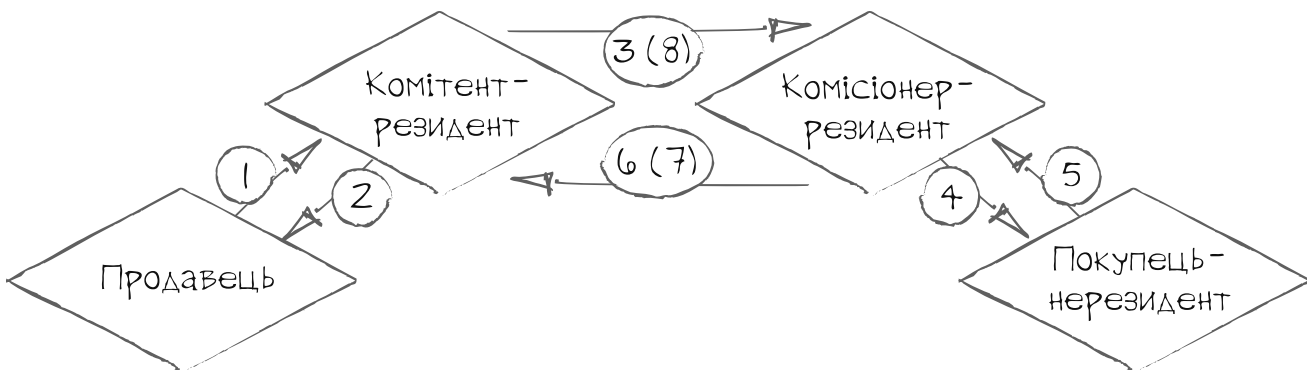
Для комісіонера вигоди від використання цієї схеми з позиції ПДВ полягають у тому, що податкові зобов'язання з ПДВ, обчислені з комісійної винагороди (фактично з націнки комісіонера), виникають пізніше, ніж у базовому варіанті договору купівлі-продажу⁽¹⁾.

Оптимізація з допомогою експорту товарів за договором ЗЕД-комісії

Ця схема поширена у взаємовідносинах з експортерами, у яких за рахунок застосування нульової ставки податковий кредит з ПДВ постійно перевищує податкові зобов'язання. З огляду на те, що отримати бюджетне відшкодування ПДВ з бюджету й досі складно⁽²⁾, експортери «продають» його особам, зацікавленим у придбанні податкового кредиту.

Класична схема такого продажу полягає в тому, що через «покупця» податкового кредиту проводять одну або кілька експортних операцій «продавця» податкового кредиту – експортера. У підсумку «покупець» отримує «експортний» податковий кредит, який погашає повністю або частково його податкові зобов'язання.

При цьому в договорі комісії на продаж «покупець» податкового кредиту стає комітентом, а «продавець» – комісіонером, що дозволяє делегувати митне оформлення продукції експортеру (схема 2).



1 – продавець продає майбутньому комітенту (покупцю експортного відшкодування) товар за договором купівлі-продажу, який підлягає подальшому експорту за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);

2 – покупець (комітент) оплачує товар, який підлягає подальшому експорту за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);

3 – комітент передає товар комісіонеру для продажу на експорт за 100000 грн. без ПДВ;

4 – комісіонер здійснює експорт товару (вивезення товару за кордон) і передає товар покупцю-нерезиденту за 100000 грн. без ПДВ;

5 – покупець-нерезидент оплачує товар комісіонеру на суму 100000 грн. без ПДВ;

6 – комісіонер перераховує плату за товар комітенту на суму 100000 грн. без ПДВ;

7 – комісіонер передає звіт комісіонера комітенту і вказує суму комісійної винагороди 12000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 2000 грн.);

8 – комітент виплачує комісійну винагороду комісіонеру у розмірі 12000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 2000 грн.).

Схема 2. Продаж податкового кредиту за договором комісії

⁽¹⁾Докладніше про це, а також про оптимізацію податку на прибуток у цій схемі див.: Карпова В. Оптимізація податку на прибуток: договори комісії // Бухгалтерія. – 2016. – № 44. – С.22 (прим. ред.).

⁽²⁾Згідно з інформацією, розміщеною на сайті ДФС, станом на 01.09.2016 р. заборгованість становила 17481,5 млн грн. (<http://sfs.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/266732.html>) (прим. авт.).

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

З метою спрощення у цій схемі вартість товару виражена у гривнях, хоча в договорі комісії на продаж товару на експорт ця вартість зазвичай виражається в іноземній валюті.

Для комітента («покупця» податкового кредиту) перевага полягає в тому, що він отримує за експортною операцією податковий кредит у розмірі 20000 грн. з вартості придбаного товару та 2000 грн. із суми комісійної винагороди. Цим податковим кредитом він може «погасити» свої податкові зобов'язання³⁾.

На практиці іноді продавцем товару є майбутній комісіонер. Придбаний товар після купівлі передають йому на відповідальне зберігання, а після укладення договору комісії комісіонер-експортер продає товар на експорт і вивозить його фактично зі свого складу.

Для комісіонера-експортера вигода полягає в отриманні оплати за продане експортне відшкодування у вигляді комісійної винагороди.

Оптимізація із залученням експортера для продажу товарів у межах України

Мета використання цієї схеми та сама, що і в схемі, розглянутій вище (див. попередній розділ). У цій схемі експортер стає комісіонером за договором комісії на «внутрішньоукраїнський» продаж товару. При цьому за рахунок нарахування податкових зобов'язань на суму комісійної винагороди, які включаються до податкового кредиту комітента («покупця» експортного відшкодування), оптимізуються податкові зобов'язання такого комітента (схема 3).



- 1 – комітент передає товар комісіонеру за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.), собівартість товару – 96000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 16000 грн.);
- 2 – комісіонер передає товар покупцю за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);
- 3 – покупець оплачує товар комісіонеру за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);
- 4 – комісіонер перераховує плату за товар комітенту 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);
- 5 – комісіонер передає звіт комітенту на вартість послуг 36000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 6000 грн.);
- 6 – комітент виплачує винагороду комісіонеру на суму 36000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 6000 грн.).

Схема 3. Залучення експортера для постачання в Україні

Для комітента вигода полягає в оптимізації ПДВ за рахунок відображення податкового кредиту з комісійної винагороди. Зокрема, податкові зобов'язання комітента у разі продажу товару у зазначеній схемі становлять 20000 грн., а з урахуванням податкового кредиту під час купівлі товару (16000 грн.) підсумкові податкові зобов'язання за операцією дорівнюватимуть 4000 грн. (20000 грн. - 16000 грн.).

У комісійній схемі комітент відображає також податковий кредит за комісійною винагородою у розмірі 6000 грн. Усього за цією операцією у нього виходить податковий кредит у розмірі 2000 грн. (6000 грн. - 4000 грн.). Відповідно, економія на сплаті ПДВ становитиме 6000 грн.

Для комісіонера-експортера вигода полягає в отриманні оплати за продане експортне відшкодування у вигляді комісійної винагороди.

Оптимізація ПДВ із залученням експортера для купівлі товарів в Україні

По суті, це «внутрішньоукраїнська» комісія на купівлю товару. Мета цієї схеми та сама, що й у двох попередніх схемах.

Схема ґрунтується на тому, що експортер-комісіонер придбаває для комітента товар у осіб, які не є платниками ПДВ (тобто товар без ПДВ). Далі комісіонер під час передачі товару комітенту нараховує податкові зобов'язання з ПДВ, у результаті чого у комітента виникає право на податковий кредит щодо придбаного товару і комісійної винагороди (схема 4).

Для комітента вигода полягає в оптимізації ПДВ за рахунок відображення податкового кредиту щодо придбаного товару і комісійної винагороди. ►

³⁾Про оподаткування договорів ЗЕД-комісії на продаж див.: Карпова В. Комісія на продаж товарів у ЗЕД: облікові особливості та податкові вигоди // Зовнішньоекономічна діяльність: облік, податки, обмеження: Збірник систематизованого законодавства. – 2016. – Вип.10. – С.160–165 (прим. ред.).



- 1 – комітент перераховує комісіонеру 120000 грн. на придбання товару;
- 2 – комісіонер купує товар у продавця – не платника ПДВ за 100000 грн. без ПДВ;
- 3 – комісіонер оплачує товар продавцю – не платнику ПДВ у розмірі 100000 грн. без ПДВ;
- 4 – комісіонер передає товар комітенту за 120000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 20000 грн.);
- 5 – комісіонер передає звіт комітенту на вартість послуг 12000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 2000 грн.);
- 6 – комітент виплачує винагороду комісіонеру на суму 12000 грн. з ПДВ (у тому числі ПДВ – 2000 грн.).

Схема 4. Залучення експортера для придбань в Україні

Згідно зі схемою 4 загальна сума податкового кредиту комітента становить 22000 грн. (20000 грн. + 2000 грн.).

Варто зауважити, що в подібній схемі комітент може придбавати через комісіонера-експортера не лише товари, а й послуги (маркетингові, консалтингові тощо). Зазвичай такі послуги придбавають у платників єдиного податку – не платників ПДВ третьої групи (ставка єдиного податку 5%).

У цьому випадку комітент оптимізує не лише податкові зобов'язання з ПДВ, а й оподатковуваний прибуток. Адже придбані послуги (плюс комісійна винагорода) включаються до витрат комітента і цим зменшують його оподатковуваний прибуток.

Для комісіонера-експортера вигода полягає в отриманні оплати за «продане» експортне відшкодування у вигляді комісійної винагороди.

Податкові ризики

Продаж експортного відшкодування. Схема продажу експортного відшкодування давно відома контролюючим органам. Так, ще в **Методичних рекомендаціях № 433**⁽⁴⁾ експортну операцію з товарами (послугами), що не є характерними для основного виду діяльності експортера (комітента), було визначено як нетиповий експорт.

У разі виявлення «нетипових» експортних операцій податківці виключають у комітента витрати і подат-

ковий кредит. Судова практика у таких справах переважно є позитивною (див., наприклад, ухвали ВАСУ від 16.04.2014 р. № К/800/45533/13⁽⁵⁾, від 10.06.2014 р. № К/800/19958/13⁽⁶⁾, ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 06.05.2014 р. у справі № 826/19259/13-а⁽⁷⁾).

Особливу увагу податківці приділяють збитковим експортним правочинам. Причому в судовій практиці є рішення, в яких суд визнавав операцію з продажу комітентом на експорт продукції зі збитком як таку, що не має ділової мети. І що важливо, ВАСУ рекомендував під час розрахунку такого збитку використовувати вартість придбаного комітентом в Україні товару з урахуванням ПДВ (див. ухвалу ВАСУ від 30.05.2016 р. № К/800/18699/13 у справі № 1570/992/2012⁽⁸⁾). Безумовно, за рахунок ПДВ коло збиткових експортних операцій збільшується.

Втім, позитивна судова практика за збитковими експортними комісійними операціями зустрічається частіше (див., зокрема, ухвали ВАСУ від 16.04.2014 р. № К/800/45533/13 у справі № 802/2041/13-а⁽⁹⁾, від 30.07.2015 р. № К/800/37524/14 у справі № 804/1145/13-а⁽¹⁰⁾).

Комісійна винагорода. На практиці нерідко комісійну винагороду не перераховує окремо комітент, а її утримує комісіонер із суми виручки. Така схема співпраці призводить до додаткових податкових ризиків.

Податківці давно не дозволяють комітенту включати в цьому випадку комісійну винагороду до складу бюджетного відшкодування (пп.«б» п.200.4 ст.200 ПКУ). Суму від'ємного значення, на їхню думку, можна зарахувати тільки до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду на підставі пп.«в» п.200.4 ст.200 ПКУ. При цьому наводять аргумент, що кошти не було сплачено на рахунок комісіонера (див. лист ДПАУ від 12.09.2008 р. № 18527/7/16-1517-27).

⁽⁴⁾Методичні рекомендації щодо здійснення державного контролю за експортними операціями, затверджені наказом ДПАУ від 16.07.2007 р. № 433 (прим. ред.).

⁽⁵⁾Див. Єдиний державний реєстр судових рішень: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38668019> (прим. авт.).

⁽⁶⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/39404907> (прим. авт.).

⁽⁷⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/38669776> (прим. авт.).

⁽⁸⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/58214317> (прим. авт.).

⁽⁹⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/38668019> (прим. авт.).

⁽¹⁰⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48368252> (прим. авт.).

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

У судовому порядку таке право можна відстояти. Приміром, у постанові Харківського апеляційного адміністративного суду від 09.04.2015 р. № 7821/10/2070⁽¹¹⁾ суд наголосив, що згідно зі ст.1020 ЦКУ⁽¹²⁾ комісійна винагорода — це грошова оплата за отримані від комісіонера послуги, у разі виконання яких комісіонеру надходять грошові суми, що належать комітентові. У ситуації утримання комісійної винагороди із сум, що надійшли комісіонеру на користь комітента, її однаково виплачують у грошовій формі. У розглянутій судом ситуації підтвердженням фактичної сплати за надані комісіонером послуги стало недоотримання комітентом від комісіонера коштів, а також звіт комісіонера.

На користь комітента було вирішено справи щодо комісійної винагороди, які розглянуто в ухвалах ВАСУ від 08.05.2012 р. № К-22951/09⁽¹³⁾, від 29.11.2012 р. № К-23153/10⁽¹⁴⁾, від 19.05.2015 № К/800/65997/14⁽¹⁵⁾.

Сумнівні контрагенти і ділова мета. Найбільша кількість судових розглядів за договорами комісії пов'язана з визнанням таких договорів нікчемними внаслідок того, що одна зі сторін мала статус так званого сумнівного контрагента⁽¹⁶⁾. Результат справи за такими позовами багато в чому залежить від того, наскільки переконливо позивач може підтвердити факт реального здійснення господарської операції.

Так, на користь платника податку було прийнято рішення в ухвалах ВАСУ від 19.05.2015 р. № К/800/

⁽¹¹⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43593500> (прим. авт.).

⁽¹²⁾Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (прим. ред.).

⁽¹³⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/24262980> (прим. авт.).

⁽¹⁴⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/28204485> (прим. авт.).

⁽¹⁵⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/44376653> (прим. авт.).

⁽¹⁶⁾Свіжі рекомендації щодо виявлення таких контрагентів надано в листі ДФС України від 16.05.2016 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17 (прим. авт.).

⁽¹⁷⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/44376653> (прим. авт.).

⁽¹⁸⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/42353659> (прим. авт.).

⁽¹⁹⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/45907549> (прим. авт.).

⁽²⁰⁾<http://reyestr.court.gov.ua/Review/43245461> (прим. авт.).

⁽²¹⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42662952> (прим. авт.).

⁽²²⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53976147> (прим. авт.).

⁽²³⁾Опубліковано: Бухгалтерія. — 2013. — № 24-25. — С.41–42 (прим. ред.).

⁽²⁴⁾Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (прим. ред.).

⁽²⁵⁾Лист з коментарем опубліковано: Посередницькі операції: договірні та облікові аспекти: Збірник систематизованого законодавства. — 2015. — Вип.9. — С.51–54 (прим. ред.).

⁽²⁶⁾<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/59534871> (прим. ред.).

65997/14⁽¹⁷⁾, від 13.01.2015 р. № К/800/33810/14⁽¹⁸⁾, Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 23.06.2015 р. у справі № 804/14736/14⁽¹⁹⁾, Львівського апеляційного адміністративного суду від 02.03.2015 р. у справі № 876/3887/13⁽²⁰⁾.

Водночас в ухвалі ВАСУ від 28.01.2015 р. № К/9991/29287/12 у справі № 2а-15912/10/2670⁽²¹⁾ суд дійшов висновку про відсутність розумних економічних причин (ділової мети) у виплаті комітентом додаткової комісійної винагороди. І оскільки суду не було надано докази вчинення комісіонером додаткових дій, суд визнав правомірним винесене податкове повідомлення-рішення з донарахуванням податкового зобов'язання з ПДВ.

У постанові Київського окружного адміністративного суду від 26.10.2015 р. у справі № 810/3184/15⁽²²⁾ позивач не зміг підтвердити факт здійснення операцій з урахуванням реального режиму часу, місцезнаходження майна, наявності трудових ресурсів, виробничо-складських приміщень та іншого майна, які економічно необхідні для виконання постачання. У зв'язку з цим суд дійшов висновку, що господарські операції позивач здійснював за межами звичайної господарської діяльності, вони не є реальними і не відповідають дійсному економічному змісту, що є свідченням недобросовісності позивача під час їх здійснення.

Щодо цього зазначимо таке. Як було вказано у листі Міністерства доходів і зборів України від 27.05.2013 р. № 3642/6/99-99-19-04-01-15⁽²³⁾, контролюючі органи можуть відображати в акті перевірки ознаки недійсності (нікчемності) правочинів та донарахувати за такими операціями податкові зобов'язання. І хоча ця практика не відповідає нормам чинного законодавства, її підтримують у судах. Пояснимо докладніше.

Правочини, визнані недійсними на підставі частини третьої ст.228, частини другої ст.234 ЦКУ, частини першої ст.207 ГКУ⁽²⁴⁾, належать до категорії оспорюваних, і їх недійсність має визнаватись у судовому порядку (лист ВАСУ від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11⁽²⁵⁾).

На це звертають увагу і деякі суди. Скажімо, у постанові Харківського окружного адміністративного суду від 05.08.2016 р. у справі № 820/3093/16⁽²⁶⁾ суд зазначив, що відповідно до ст.207 і 208 ГКУ, частини третьої ст.228 ЦКУ одного лише висновку органу державної податкової служби про нікчемність вчиненого платником податку правочину або про нереальність здійсненої платником податку господарської операції недостатньо для судження іншого податкового органу про порушення закону контрагентом такого платника, оскільки законодавець не ►

наділив податкові органи виключною прерогативою на визнання правочинів такими.

Водночас поширеною є практика, коли податківці в акті перевірки просто посилаються на наявність ознак недійсності правочину, а також на те, що він не мав реального характеру. На цій підставі без визнання правочину недійсним у суді податківці донараховують податкові зобов'язання. У цьому питанні вони тісно взаємодіють із судами (див. лист ДПСУ від 15.02.2013 р. № 3848/7/10-1017/575⁽²⁷⁾).

Причому можливість здійснення таких дій підтвердили вищі судові інстанції (див. листи ВАСУ від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11, від 30.07.2010 р. № 1158/11/13-10, п.3.11 постанови Пленуму ВГСУ від 29.05.2013 р. № 11⁽²⁸⁾).

Тому, якщо в акті перевірки буде наведено переконливі докази, що підтверджують нереальний характер операції або недосягнення ділової мети, відстояти правоту в суді, апелюючи лише до того, що правочини не було визнано в судовому порядку недійсними, буде складно.

Рекомендації

Використання комісійних схем оптимізації оподаткування, безумовно, приносить вигоди. Однак слід бути готовим до того, що контролери висунуть претензії до оподаткування таких операцій і спір доведеться вирішувати в судовому порядку.

Тому документальне оформлення таких операцій має бути бездоганним. Зокрема, первинні документи, у тому числі і звіт комісіонера, повинні містити всі необхідні реквізити зі ст.9 **Закону про бухгалтерський облік**⁽²⁹⁾. При цьому в документах треба чітко зазначити, які саме послуги надавав комісіонер і як саме перевозили (зберігали) товар комітента.

Особливу увагу слід приділити підтвердженню факту реальності здійснення операції, факту пересування товару тощо. Нині співпрацювати із сумнівними контрагентами дуже небезпечно, тому має сенс відстежувати податкову історію партнерів.

Бажано також мінімізувати податкові ризики, пов'язані з утриманням комісійної винагороди із сум, що надійшли на користь комітента: спокійніше виплачувати таку винагороду окремо і не економити на банківській комісії.

Після використання «експортних» схем небажано продавати товар комітенту на експорт зі збитками, зокрема, за рахунок ставки ПДВ. «Прозорими» є також схеми, за якими збиток у комітента за експортною операцією виникає за рахунок сплаченої комісійної винагороди. З метою мінімізації податкових ри-

зиків краще встановлювати такі договірні ціни, щоб загальний результат операції у комітента з урахуванням виплаченої комісійної винагороди був прибутковим.

Крім того, можливість здійснення експортних операцій має бути передбачена в установчих документах комітента (зокрема, у статуті), і відповідні коди повинні бути зазначені в його реєстраційних документах (у витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань).

Під час вирішення справ, пов'язаних із «сумнівною» контрагентів, має сенс також посилатися на позитивну міжнародну судову практику. Зокрема, у п.71 рішення у справі «Булвес» АД проти Болгарії» Європейський суд з прав людини дійшов такого висновку: «Компанія-заявник не повинна нести відповідальність за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування ПДВ і, як наслідок, сплачувати ПДВ повторно разом із пенею. Суд вважає, що такі вимоги прирівнюються до надзвичайного обтяження для компанії-заявника, що порушило справедливий баланс, який повинен був підтримуватися між вимогами загальних інтересів та вимогами захисту права власності». Аналогічних висновків Європейський суд з прав людини дійшов у рішенні у справі «Бізнес Сепорт Сентре проти Болгарії».

Відповідно до частини першої ст.17 **Закону № 3477**⁽³⁰⁾ рішення Європейського суду з прав людини мають в Україні силу джерела права. Врахування практики Європейського суду з прав людини під час вирішення справ передбачено частиною другою ст.8 **КАСУ**⁽³¹⁾.

Більшість справ, у яких було посилання на зазначену міжнародну практику, платники виграли у суді. Причому цю позицію підтримали і в самому ВАСУ, який, посилаючись на зазначені обставини, як правило, відмовляє в оскарженні податківцями у Верховному Суді України винесених позитивних рішень. ■

⁽²⁷⁾Опубліковано: Бухгалтерія. – 2014. – № 1-2. – С.46–50 (прим. ред.).

⁽²⁸⁾Опубліковано: Бухгалтерія. – 2013. – № 24-25. – С.12–23 (прим. ред.).

⁽²⁹⁾Закон України від 16.07.99 р № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (прим. ред.).

⁽³⁰⁾Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» (прим. ред.).

⁽³¹⁾Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV (прим. ред.).

ТОВАРНИЙ КРЕДИТ: ОПТИМІЗУЄМО ПОДАТОК НА ПРИБУТОК І ПДВ

Влада КАРПОВА, консультант з бухгалтерського обліку та оподаткування, к.е.н.

Договори товарного кредиту давно використовують для податкової оптимізації. І хоча правила оподаткування часто змінюються, товарний кредит не застаріває. Переважно він застосовується для відстрочення нарахування податку на прибуток і ПДВ у продавця, але може стати у пригоді і покупцеві, оскільки дозволяє зменшити мінімальну базу оподаткування ПДВ.

У статті поговоримо про те, як саме задіяти договори товарного кредиту для грамотної оптимізації податків.

ЦКУ: товарний кредит у межах договору купівлі-продажу

Відповідно до ч.1 ст.694 **ЦКУ** «договором купівлі-продажу може бути передбачений продаж товару в кредит з відстроченням або з розстроченням платежу». У разі відстрочення товар оплачують одноразово після його придбання, у разі розстрочення — частинами. При цьому відповідну умову обов'язково має бути визначено у договорі.

Право власності у покупця за договором, в тому числі і товарного кредиту, виникає з моменту передання товару, якщо інше не встановлено договором або законом (ч.1 ст.334 **ЦКУ**). Тому сторони у договорі можуть передбачити, що право власності переходить до покупця:

1) у момент фактичного отримання товарів таким покупцем незалежно від часу погашення заборгованості (варіант перший);

2) після проведення остаточного розрахунку за товар (варіант другий).

Згідно з ч.5 ст.694 названого Кодексу договором купівлі-продажу може бути передбачено обов'язок покупця сплачувати проценти на суму, яка відповідає ціні товару, проданого в кредит, починаючи від дня передання товару продавцем.

За договором товарного кредиту з моменту передання товару і до його оплати продавцю належить право застави (ч.6 ст.694 **ЦКУ**), тобто покупець не має права вільно розпоряджатися отриманим товаром. Заставодавець (покупець) згідно з ч.2 ст.586 Кодексу має право відчужувати предмет застави (товар), передавати його в користування іншій особі або іншим чином розпоряджатися ним тільки за згодою заставодержателя (продавця).

⁽¹⁾Правила торгівлі у розстрочку фізичним особам, затверджені постановою КМУ від 30.03.2011 р. № 383 (прим. ред.).

ПКУ: товарний кредит і розстрочення

Податковий кодекс виділяє:

- ♦ товарний кредит, коли товари (роботи, послуги) передають у власність юридичних або фізичних осіб на умовах договору, що передбачає відстрочення остаточних розрахунків на визначений строк та під процент. Товарний кредит передбачає передачу права власності на товари (роботи, послуги) покупцеві (замовникові) у момент підписання договору або у момент фізичного отримання товарів (робіт, послуг) таким покупцем (замовником), незалежно від часу погашення заборгованості (пп.14.1.245 ст.14);

- ♦ торгівлю у розстрочку, коли здійснюють продаж товарів фізичним або юридичним особам на умовах розстрочення кінцевого розрахунку, на визначений строк і під процент. Торгівля у розстрочку передбачає передачу товарів у розпорядження покупця у момент здійснення першого внеску (завдатку) з передачею права власності на такі товари після кінцевого розрахунку (пп.14.1.249 ст.14).

Якщо поєднати юридичні й податкові норми, то виходить таке:

- ♦ у першому варіанті, який визначає, що за договором товарного кредиту право власності на товар переходить у момент фактичного отримання товарів покупцем, з позиції податкового обліку договори теж трактуватимуть як товарний кредит;

- ♦ у другому варіанті (перехід права власності на товар після проведення остаточного розрахунку за товар) для цілей податкового обліку договори вважатимуть торгівлю у розстрочку.

На торгівлю у розстрочку поширюється дія **Правил № 383⁽¹⁾**, які були прийняті на виконання норм пп.14.1.249 ст.14 **ПКУ**. Згідно з п.10 **Правил № 383** право власності на товари, передані у розпорядження покупця, переходить до нього після проведення кінцевого розрахунку. ▶

Товарний кредит — не фінансова послуга

Згідно з положеннями п.5 ч.1 ст.1 **Закону про фін-послуги**⁽²⁾ фінансовою послугою вважають операції з фінансовими активами. При цьому такими активами є «кошти, цінні папери, боргові зобов'язання та право вимоги боргу, що не віднесені до цінних паперів».

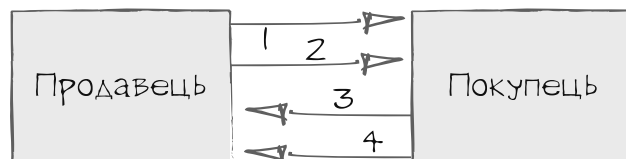
За договорами товарного кредиту не проводять жодних окремих операцій з фінансовими активами, у тому числі з борговими зобов'язаннями. Просто у межах договору купівлі-продажу на певних умовах здійснюють відстрочення (розстрочення) платежу. Відповідно, фінансової послуги такі договори не стосуються.

Загальна схема товарного кредиту

Наведемо перед цією схемою умовний числовий приклад.

ПРИКЛАД

Вартість товару, що його передає продавець покупцеві за договором товарного кредиту, становить 120000 грн. (у тому числі ПДВ — 20000 грн.), а собівартість — 60000 грн. Також договором передбачено сплату процентів покупцем у розмірі 10% від вартості товару (12000 грн.).



1 — передача товару покупцеві. Якщо суть договору відповідає визначенню товарного кредиту (пп.14.1.245 ст.14 **ПКУ**), право власності переходить до покупця у момент передачі товару, якщо — розстроченню (пп.14.1.249 ст.14 **ПКУ**) — на дату остаточного розрахунку за товар;

2 — нарахування процентів за відстрочення (розстрочення) платежу;

3 — сплата покупцем процентів за відстрочення (розстрочення) платежу;

4 — оплата покупцем товару. Якщо товар продають у розстрочку, відбувається перехід права власності на товар до покупця.

Схема. Товарний кредит в узагальненому вигляді

Підкреслимо: особливість товарного кредиту полягає у нарахуванні та сплаті процентів. За рахунок цього й відбувається оптимізація: частину вартості товару «переводять» у проценти. Без цього «маневру» у розглянутому прикладі вартість товару становила б: 120000 грн. + 12000 грн. = 132000 грн.

Нагадаємо, що згідно з ч.5 ст.694 **ЦКУ** договором купівлі-продажу може бути передбачено обов'язок покупця сплачувати проценти на суму, що відповідає ціні товару, проданого в кредит, починаючи від дня передання товару продавцем.

Отже, проценти треба нараховувати з дати передавання товару продавцем покупцеві.

Розрахунок нарахованих процентів необхідно підтвердити первинним документом. На практиці таким документом, як правило, слугує розрахунок процентів або акт про надання послуги з відстрочення (розстрочення) платежу. Вказані документи складають у довільній формі, але при цьому вони повинні мати усі реквізити, передбачені ч.2 ст.9 **Закону про бух-облік**.

У разі передання товару покупцеві оформляють звичайні документи (видаткову накладну, товарно-транспортну накладну, податкову накладну).

Товарний кредит за ПКУ: оптимізація у продавця

За рахунок того, що проценти за товарним кредитом нараховують після відвантаження товару (залежно від періоду так званої «затримки» платежу), у продавця відбувається відстрочення нарахування податкових зобов'язань з податку на прибуток і ПДВ.

Податок на прибуток. Окремих коригувань фінансового результату для операцій товарного кредиту у **ПКУ** не передбачено. Тому усі платники податку на прибуток обліковують їх за правилами бухгалтерського обліку.

Тільки платники податку, які змушені коригувати фінансовий результат до оподаткування, збільшують його згідно з пп.140.5.1 ст.140 **ПКУ** на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витагнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст.39 **ПКУ**. Втім, на практиці це трапляється рідко.

У бухгалтерському обліку проценти визнають доходом у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування і строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди (п.20 **ПБО-15**⁽³⁾).

При цьому проценти за товарним кредитом можна кваліфікувати як:

♦ дохід від фінансової діяльності з відображенням на субрахунку **732 «Відсотки одержані»**, що передбачено **Інструкцією № 291**⁽⁴⁾; ▶

⁽²⁾Закон України від 12.07.2001 р. № 2664-III «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» (прим. ред.).

⁽³⁾Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290 (прим. ред.).

⁽⁴⁾Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 (прим. ред.).

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

◆ доходи від операційної діяльності (субрахунок **719** «Інші доходи від операційної діяльності») виходячи з того, що продаж товару є для торговельних підприємств основною діяльністю і проценти нараховують у межах цієї діяльності.

Другий варіант є більш доречним, оскільки він точніше відображає суть товарного кредиту: відстрочення платежу відбувається у межах договору купівлі-продажу.

У кожному разі проценти включають до складу доходів у міру нарахування, а не у момент відвантаження товару. Проілюструємо сказане на цифрах, користуючись умовами прикладу, розглянутого вище.

Продавець у момент відвантаження товару відобразить прибуток у розмірі 40000 грн. (120000 - 20000 - 60000). Податок на прибуток при цьому становитиме 7200 грн. (40000 × 18%).

Водночас проценти у розмірі 12000 грн. буде включено до складу доходу пізніше (у міру нарахування). Відповідно, на суму 1800 грн. [(12000 - 2000) × 18%] можна буде відстрочити нарахування податку на прибуток.

Для порівняння: у стандартному договорі купівлі-продажу у разі відвантаження товару у продавця відразу б виник прибуток у такому розмірі: 9000 грн. [(132000 : 1,2 - 60000) × 18%].

ПДВ. На вартість продажу товарів податкові зобов'язання нараховують у загальному порядку, тобто у договорах товарного кредиту — на дату відвантаження товару покупцеві (пп.«б» п.187.1 ст.187 **ПКУ**).

А от проценти оподатковують ПДВ як плату за послугу з товарного кредиту за датою їх нарахування (п.187.3 ст.187 **ПКУ**) згідно з умовами відповідного договору.

Зауважимо, що податківці наполягають на нарахуванні зобов'язань з ПДВ виходячи з договірної вартості товарів, збільшеної на загальну суму процентів⁽⁵⁾. Тобто, на їхню думку, податкові зобов'язання слід нараховувати під час передачі товару відразу на усю суму вказаних у договорі процентів. Однак ця позиція не відповідає нормам **ПКУ**, тому її можна оспорювати.

⁽⁵⁾Див. роз'яснення, розміщене у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР), категорія 101.02 (прим. авт.).

⁽⁶⁾Включених до Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України (додаток до розпорядження КМУ від 16.09.2015 р. № 977-р) (прим. авт.).

⁽⁷⁾Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 28.04.2006 р. № 415 (прим. ред.).

У наведеній вище схемі товарного кредиту у разі відвантаження товару у продавця виникнуть податкові зобов'язання на суму 20000 грн., а податкові зобов'язання, нараховані на суму процентів (2000 грн.), будуть з'являтися у міру нарахування процентів.

Водночас у межах базового договору купівлі-продажу податкові зобов'язання на усю суму постачання у розмірі 22000 грн. слід було б нарахувати у момент відвантаження товару.

Товарний кредит за ПКУ: оптимізація у покупця

Така оптимізація ґрунтується на тому, що проценти не включають до первісної вартості придбаного товару.

Податок на прибуток. Для покупця коригувань фінансового результату за договорами товарного кредиту у **ПКУ** не передбачено.

За загальними правилами платники податку на прибуток, які коригують фінансовий результат до оподаткування, збільшують фінансовий результат:

◆ на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів, послуг над ціною, визначеною за принципом «витагнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених ст.39 **ПКУ** (пп.140.5.2 ст.140 **ПКУ**);

◆ на суму 30% вартості товарів, послуг (крім операцій, вказаних у п.140.2 і пп.140.5.6 ст.140 **ПКУ**, та операцій, визнаних контрольованими відповідно до ст.39 **ПКУ**), придбаних, зокрема, у нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб — нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), вказаних у пп.39.2.1.2 ст.39 **ПКУ**⁽⁶⁾ (пп.140.5.4 ст.140 **ПКУ**).

При цьому покупець може відобразити проценти за товарним кредитом:

- 1) на субрахунок **952** «Інші фінансові витрати»;
- 2) на субрахунок **949** «Інші витрати операційної діяльності».

Більш обґрунтованим є другий варіант, проте навіть якщо підприємство віддасть перевагу першому, проценти не підлягатимуть капіталізації. Адже згідно з п.6 **ПБО-31**⁽⁷⁾ капіталізуються проценти, пов'язані із запозиченнями коштів. А у цьому випадку здійснюють відстрочення платежу у межах договору купівлі-продажу. Цей висновок підтверджують і положення § 5 **МСБО 23** «Витрати на позики», згідно з яким до витрат на позики належать проценти та інші витрати, здійснені у зв'язку із запозиченнями саме коштів.

У результаті проценти покупець включатиме до витрат у міру нарахування без прив'язки до факту реалізації купленого товару. ►

У нашому прикладі у покупця витрати на суму 100000 грн. (120000 - 20000) виникнуть тільки у момент продажу товару наступному покупцеві. А от витрати за процентами у розмірі 10000 (12000 - 2000) враховують під час розрахунку прибутку у момент їх нарахування.

Для порівняння: у межах стандартного договору купівлі-продажу витрати на суму 110000 грн. (132000 грн. : 1,2) слід відобразити у періоді продажу придбаного товару.

ПДВ. На перший погляд стосовно ПДВ облік у покупця не дуже зручний: податковий кредит у частині процентів виникає у міру їх нарахування, а не у періоді придбання товару.

Однак такий порядок може бути вигідний у ситуації, коли покупець планує продати товар за ціною нижче придбання. У цьому випадку згідно з абзацом другим п.188.1 ст.188 **ПКУ** у разі продажу товару необхідно нарахувати податкові зобов'язання з суми, що перевищує вартість придбання товару.

Скажімо, якщо за умовами прикладу покупець вирішить продати придбаний товар за 120000 грн. з ПДВ, то у варіанті з товарним кредитом податкові зобов'язання з суми перевищення мінімальної бази нараховувати не треба.

А от у межах договору купівлі-продажу покупець мав би у разі продажу товару нарахувати додатково податкові зобов'язання з ПДВ у такому розмірі: 2000 грн. [(132000 грн. : 1,2 - 120000 грн. : 1,2) × 20%].

Оптимізація у разі торгівлі у розстрочку

Напрямки оптимізації у разі торгівлі у розстрочку аналогічні розглянутому вище товарному кредиту.

Між тим продавець у межах договору торгівлі у розстрочку може додатково оптимізувати податок на прибуток за рахунок відстрочення доходу з продажу товарів. Зокрема, покупець до моменту оплати може розпоряджатися товарами тільки за згодою продавця, тобто продавець зберігає контроль за проданими товарами. Відповідно, у такому випадку не буде дотримано критеріїв визнання доходу, які наведені у п.8 **ПБО-15**.

З огляду на це у разі торгівлі у розстрочку дохід від продажу товару (кредит субрахунок **702 «Дохід від реалізації товарів»**) визнають на дату

⁽⁸⁾ Див. за адресою: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55156318> (прим. авт.).

⁽⁹⁾ Див. лист Мінфіну від 25.04.2008 р. № 31-20010-3-8/3337 (прим. ред.).

⁽¹⁰⁾ Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39314718> (прим. авт.).

⁽¹¹⁾ Див.: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/37250500> (прим. авт.).

переходу права власності на товар до покупця (дату оплати товару покупцем).

Отже, прибуток від продажу товару у продавця виникне не у момент відвантаження товару покупцеві, а на дату отримання оплати за товар.

Податкові ризики

Претензії податківців, в основному, пов'язані з датою нарахування податкових зобов'язань за процентами: вони наполягають, що проценти нараховують у момент постачання товару. При цьому в деяких випадках податківці відмовляють покупцеві у праві на податковий кредит, який припадає на проценти. Проте у судах це право зазвичай вдається підтвердити.

Наприклад, в ухвалі ВАСУ від 20.01.2016 р. № К/800/13705/14⁽⁸⁾ суд звернув увагу на норми п.187.3 ст.187 **ПКУ**, відповідно до яких у разі постачання товарів за договорами товарного кредиту, умови яких передбачають сплату (нарахування) процентів, датою збільшення податкових зобов'язань у частині таких процентів вважають дату їх нарахування згідно з умовами відповідного договору. З урахуванням викладеного суд визнав правомірним формування податкового кредиту у покупця за нарахованими процентами за товарним кредитом.

Власне кажучи, підстрахуватися можна от як. Спершу отримати письмову індивідуальну податкову консультацію на підставі ст.52 **ПКУ** щодо нарахування ПДВ на суму процентів за товарним кредитом. Якщо відповідь виявиться фіскальною, її можна оскаржити, у тому числі й у суді. А згідно з п.53.3 ст.53 **ПКУ** скасування судом індивідуальної податкової консультації є підставою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду.

Втім, недовірливе ставлення податківців до договорів товарного кредиту зрозуміти можна: раніше підприємства часто-густо використовували їх для маскуванню збиткових продажів. Нагадаємо, що свого часу Мінфін⁽⁹⁾ включив здійснення свідомо збиткових операцій, які є нетиповими для основної діяльності (у тому числі з використанням товарного кредиту), до одного з механізмів запровадження оптимізації податкового навантаження. І податківці із задоволенням позбавляли покупців за «збитковими» договорами права на витрати і на податковий кредит, використовуючи аргумент «негосподарності» стосовно процентів (див., наприклад, ухвалу ВАСУ від 05.06.2014 р. № К/9991/34660/11⁽¹⁰⁾, постанову Окружного адміністративного суду АР Крим від 10.02.2014 р. у справі № 2а-13212/10/12/0170⁽¹¹⁾).

Але загалом договори товарного кредиту є дуже зручним інструментом, який дозволяє оптимізувати податкове навантаження і у продавця, і у покупця. ■

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК: ДОГОВОРИ НАДАННЯ ІТ-ПОСЛУГ

*Економіка дихає через дірки в оподаткуванні.
Баррі Брейсуелл-Мілнс*

Влада КАРПОВА, консультант
з бухгалтерського обліку та оподаткування, к.е.н.

ІТ-послуги досить активно використовуються в оптимізації податку на прибуток. Перевага цих операцій полягає в тому, що інколи складно реально оцінити вартість програмного забезпечення (далі – ПЗ) та пов'язаних з ним послуг. Проте про ці «лазівки» відомо і контролерам, які теоретично можуть замовити експертизу дорогого ПЗ. Про поширені податкові схеми з ІТ-послугами і пов'язані з ними податкові ризики йтиметься у цій статті.

При цьому виходитимемо з того, що для досягнення необхідного оптимізаційного ефекту потрібен «дружній» платник єдиного податку – постачальник (виконавець). У таких схемах визначається загальний оптимізаційний ефект для всіх сторін угоди.

Постачання ПЗ

У цій схемі замовник оптимізує податок на прибуток за рахунок отримання ПЗ. При цьому сторони використовують пільгу з ПДВ за постачанням програмної продукції.

Відповідно до п.26¹ підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ операції з постачання програмної продукції, до якої відносять, серед іншого, результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів, тимчасово, з 1 січня 2013 року по 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування ПДВ.

Водночас слід врахувати, що не всі операції, на думку податківців, відносять до постачання ПЗ, за яким є право на пільгу. Зокрема, на думку контролерів, звільненню від оподаткування ПДВ не підлягають операції з постачання ПЗ, щодо яких не відбувається переходу виключних прав власності на програмну продукцію від розробника ПЗ до замовника (див. листи ДФС від 10.02.2016 р. № 2720/6/99-99-

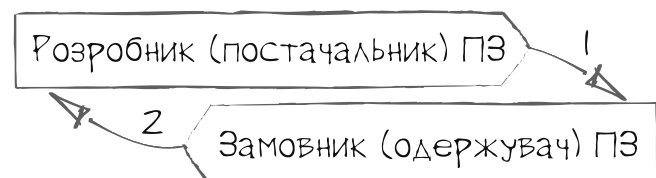
⁽¹⁾Узагальнююча податкова консультація щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції, затверджена наказом Міндоходів України від 07.10.2013 р. № 536 (прим. ред.).

19-03-02-15, від 30.08.2016 р. № 18753/6/99-99-15-03-02-15, відповідь на запитання 10 в УПК № 536⁽¹⁾).

У деяких консультаціях податківці зазначають, що якщо платіж від користувача (ліцензіата) як винагорода власнику (ліцензіару) за надання прав користування не вважатиметься роялті з погляду пп.14.1.225 ст.14 ПКУ, то такий платіж вважатиметься оплатою вартості поставленого ПЗ (його копій), операції з постачання яких звільняються від оподаткування ПДВ згідно з п.26¹ підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ (див. відповідь на запитання 8 у листі ДФС від 18.08.2015 р. № 30644/7/99-99-19-02-02-17, листи ДФС від 28.12.2015 р. № 27852/6/99-99-19-03-02-15, від 12.03.2016 р. № 5304/6/99-99-19-03-02-15, від 09.09.2016 р. № 19587/6/99-99-15-03-02-15).

Контролери не дозволяють звільнити від ПДВ також ті операції, за якими ПЗ постачають у складі якогось обладнання, зокрема, програмного комплексу (див. листи ДФС від 12.04.2016 р. № 8181/6/99-99-19-03-02-15, від 27.04.2016 р. № 7316/5/99-99-15-03-02-16, відповідь на запитання 6 в УПК № 536).

Звільнення операцій з постачання ПЗ від ПДВ дає додаткові переваги (схема 1):



1 – постачання ПЗ за 100000 грн. (без ПДВ);

2 – оплата ПЗ за 100000 грн. (без ПДВ).

Схема 1. Схема оптимізації з постачанням програмного забезпечення

Суть схеми полягає в тому, що юридична особа – платник податку на прибуток домовляється із замовником про постачання ПЗ. У «легальних» схемах таким постачальником зазвичай є:

- ◆ юридична особа – платник єдиного податку 3 групи за ставкою 5% без ПДВ;
- ◆ фізична особа – підприємець, платник єдиного податку 3 групи за ставкою 5% без ПДВ;
- ◆ нерезидент.

У розробників – платників єдиного податку вартість поставленого ПЗ включається до доходу.

У замовників отримане ПЗ зазвичай класифікується як нематеріальний актив (НА). Згідно з п.4 **ПБО-8** нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Якщо платіж за ПЗ не вважається роялті (що нині відбувається вкрай рідко, про що йтиметься нижче), таке ПЗ зазвичай належить в обліку до НА. При цьому залежно від змісту договору на постачання отримане ПЗ можна класифікувати в обліку як:

- ◆ придбання НА у вигляді права користування з відображенням на субрахунку **125 «Авторське право та суміжні з ним права»;**

- ◆ комп'ютерну програму із зарахуванням на субрахунок **127 «Інші нематеріальні активи»⁽²⁾.**

У цьому полягає певна незручність схеми, оскільки вартість ПЗ зменшує оподатковуваний прибуток не відразу, а поступово (у міру нарахування амортизації). У бухгалтерському обліку амортизація на такі активи не нараховується протягом строку корисного використання, який визначає саме підприємство. Такий строк зазвичай вказують у наказі про введення НА у господарський обіг.

В обліку з податку на прибуток порядок відображення операцій з такими НА залежить від того, чи проводить платник коригування фінансового результату до оподаткування на суму всіх різниць, зазначених у розділі III **ПКУ** (пп.134.1.1 ст.134 **ПКУ**). Платники, що не проводять такі коригування (з річним доходом менш ніж 20 млн грн.), відображають ці операції виключно за даними бухгалтерського об-

ліку. Платники з річним доходом понад 20 млн грн. і ті, які не поставили позначку про непроведення коригувань фінрезультату у податковій декларації з податку на прибуток, зобов'язані провести коригування, передбачені ст.138 **ПКУ**.

При цьому слід врахувати, що стосовно НА, які входять до групи 5 «Авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті» встановлено мінімальний строк нарахування амортизації 2 року (пп.138.3.4 ст.138 **ПКУ**).

Водночас ті НА, що класифікуються саме як комп'ютерні програми, включаються до групи 6 «Інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)». А щодо таких НА немає мінімального строку амортизації, його визначають відповідно до правостановлюючого документа.

Отже, у складі амортизації вартість ПЗ зменшує оподатковуваний прибуток, при цьому підприємство може самостійно встановити строк нарахування такої амортизації і списати вартість ПЗ, скажімо, за 2 роки.

Якщо знехтувати часовими межами, то в результаті ефект від оптимізації податків у зазначеній схемі у разі придбання ПЗ платником податку на прибуток у «дружніх» фізичних осіб – підприємців або юридичних осіб, які є платниками єдиного податку за ставкою 5%, становить:

Ефект від оптимізації, грн.	=	(0,18 - 0,05)	×	Вартість ПЗ без ПДВ, грн.	=	0,13	×	Вартість ПЗ без ПДВ, грн.
-----------------------------	---	---------------	---	---------------------------	---	------	---	---------------------------

Під час розрахунку ефекту від оптимізації у схемі із сателітом економія на сплаті податку на прибуток (18% від вартості ПЗ) була зменшена на суму єдиного податку, яку повинен буде сплатити сателіт (5% від вартості ПЗ).

У поданій схемі 1 ефект від оптимізації становить: 0,13 × 100000 грн. = 13000 грн.

Мінус цієї схеми полягає в тому, що податкові зобов'язання з єдиного податку (у розмірі 5000 грн.) виникнуть у момент отримання оплати за ПЗ, а от економії на податку на прибуток буде досягнуто у міру нарахування амортизації. Приміром, у «річного» платника податку на прибуток, який вирішив амор-

тизувати ПЗ протягом 2 років прямолінійним методом, щорічна економія на податку на прибуток становитиме 9000 грн. ((100000 грн. : 2 роки) × 0,18). Деякі платники це вважають незручним і вибирають другий варіант (схема 2).

Постачання ІТ-послуг з оновлення (техпідтримки) ПЗ

Ця схема ґрунтується на тому, що вартість ІТ-послуг з оновлення (техпідтримки) ПЗ включається до витрат у момент одержання таких послуг, тому відстрочення зниження податку на прибуток, як відбувається у схемі з НА, у цьому випадку немає.

Плюс полягає ще й у тому, що такі послуги податківці зараз дозволяють звільняти від ПДВ, якщо в результаті надання/виконання послуг/робіт відбу-

⁽²⁾Те, що комп'ютерні програми можуть відображатися на цьому субрахунку, підтвердив Мінфін у листі від 13.07.2009 р. № 31-34000-20-10/18896 (прим. авт.).

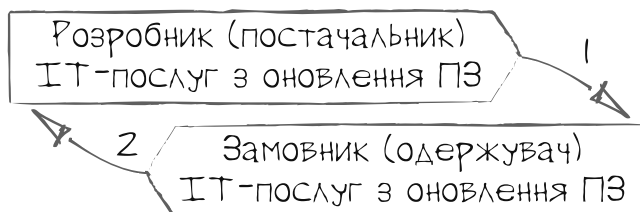
ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

ваються будь-які зміни у програмній продукції (зокрема оновлення, вдосконалення, модернізація). І навпаки, якщо в результаті не відбувається жодних змін у програмній продукції (наприклад, навчання персоналу роботи з програмою, встановлення програми, налаштування оргтехніки тощо), то такі операції не підлягають звільненню від оподаткування ПДВ. Цю позицію було викладено, зокрема, в листах ДФС від 07.09.2015 р. № 19054/6/99-99-19-03-02-15, від 28.12.2015 р. № 27852/6/99-99-19-03-02-15, від 01.02.2016 р. № 1924/6/99-99-19-03-02-15, від 12.03.2016 р. № 5304/6/99-99-19-03-02-15⁽³⁾. Не підлягають звільненню від оподаткування ПДВ, на думку контролерів, також послуги у сфері інформатизації (листи ГУ ДФС у м.Києві від 29.10.2015 р. № 16425/10/26-15-15-01-09, ДПСУ від 05.03.2013 р. № 3360/6/15-3115).

Враховуючи цю неоднозначність, тим платникам, які бажають скористатися «програмною» пільгою при наданні ІТ-послуг, а також їхнім клієнтам має сенс отримати з цього питання письмову індивідуальну податкову консультацію на підставі ст.52 ПКУ. Адже на практиці зустрічаються ситуації, коли замовників позбавляють права на податковий кредит за послугами, пов'язаними з обслуговуванням ПЗ (див., зокрема, ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 17.11.2015 р. у справі № 826/10851/15⁽⁴⁾).

Оптимізація оподаткування за цією схемою відбувається, якщо розробником (постачальником) ІТ-послуг з оновлення ПЗ є:

- ♦ юридична особа – платник єдиного податку 3 групи за ставкою 5% без ПДВ;



1 – постачання ІТ-послуг з оновлення ПЗ на суму 100000 грн. (без ПДВ);

2 – оплата ІТ-послуг з оновлення ПЗ на суму 100000 грн. (без ПДВ).

Схема 2. Схема оптимізації з постачанням ІТ-послуг з оновлення ПЗ

- ♦ фізична особа – підприємець, платник єдиного податку 3 групи за ставкою 5% без ПДВ;
- ♦ нерезидент.

Принципова відмінність від схеми 1 полягає в тому, що замовник послуг з оновлення ПЗ включає їх до складу витрат звітного періоду у міру отримання ІТ-послуг (без нарахування амортизації на вартість НА). Так, згідно з п.18 ПБО-8 витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включають до складу витрат звітного періоду. Відповідно, замовник досягне економії на сплаті податку на прибуток відразу, у міру отримання ним послуг. Зокрема, у взаємовідносинах з виконавцями-сателітами, фізичними особами – підприємцями або юридичними особами, платниками єдиного податку за ставкою 5%, загальний ефект від оптимізації податків становить:

Ефект від оптимізації, грн.	=	(0,18 - 0,05) ×	Вартість ІТ-послуг без ПДВ, грн.	=	0,13 ×	Вартість ІТ-послуг без ПДВ, грн.
-----------------------------	---	-----------------	----------------------------------	---	--------	----------------------------------

У поданій схемі 2 загальний ефект від оптимізації податків дорівнюватиме: $0,13 \times 100000$ грн. = 13000 грн.

Послуги хостингу

Нині більшість суб'єктів господарювання користуються послугами хостингу, у тому числі отриманого за кордоном. У деяких випадках ці послуги дозво-

ляють оптимізувати податкові платежі у замовника, але при цьому треба мати на увазі таке.

Веб-хостинг – це комплекс послуг, до якого зазвичай включають пропозиції послуг віртуального сервера, віртуального виділеного сервера, виділеного сервера і со-location (колокація)⁽⁵⁾. Відповідно до КВЕД-2010 до складу інформаційних послуг (клас 63.11) включаються послуги з оброблення даних, роз-

⁽³⁾ Зауважимо, що раніше податківці дотримували іншої позиції і вважали, що, якщо послуги з технічної підтримки (установка, налаштування, тестування, виявлення та усунення недоліків) програмної продукції (комп'ютерних програм) не входять до складу вартості програмної продукції і поставляються не її виробниками, вони оподатковуються ПДВ у загальноствановленому порядку за ставкою 20% (див. відповідь на запитання 4 в УПК № 536, листи ДФС від 06.10.2015 р. № 21155/6/99-99-19-03-02-15, ГУ ДФС у м.Києві від 29.10.2015 р. № 16425/10/26-15-15-01-09) (прим. авт.).

⁽⁴⁾ Див. Єдиний державний реєстр судових рішень: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53742189> (прим. авт.).

⁽⁵⁾ Докладніше про відмінності між цими типами послуг див.: Карпова В. Веб-хостинг в Україні і за кордоном: облік у замовника // Бухгалтерія. – 2013. – № 37. – С.44–48 (прим. ред.).

міщення інформації на веб-вузлах і пов'язаної з ними діяльності, зокрема, такі:

- ◆ надання інфраструктури для розміщення (хостингу), оброблення даних і пов'язаної з цим діяльності;

- ◆ надання спеціалізованих послуг з розміщення (хостингу), таких як веб-хостинг, потокові послуги, надання простору для розміщення програмних додатків, надання веб-послуг з доставки програмних додатків, надання центральних ЕОМ замовникам.

Отже, веб-хостинг здебільшого є інформаційною послугою, пов'язаною з функціонуванням веб-сайту.

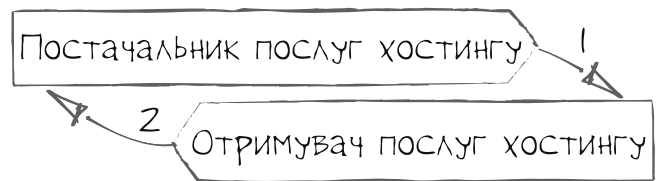
Основне питання у разі отримання послуг хостингу пов'язане з поширенням на них «програмної» пільги з п.26¹ підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ. Як було сказано вище, послуги веб-хостингу за КВЕД-2010 потрапляють до розділу 63 «Надання інформаційних послуг». А в листах ДПС від 05.03.2013 р. № 3360/6/15-3115, від 26.03.2013 р. № 4670/6/15-33-15, ГУ ДФС у м.Києві від 29.10.2015 р. № 16425/10/26-15-15-01-09 зазначалося, що постачання послуг у сфері інформатизації не підпадає під «програмну» пільгу з ПДВ.

За всіма видами хостингу місцем постачання послуг буде вважатися місце, в якому отримує послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання (пп.«в» п.186.3 ст.186 ПКУ, пп.«г» п.186.3 ПКУ). З огляду на це отримувачу таких послуг від нерезидента доведеться нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на підставі п.187.8 ст.187, п.190.2 ст.190 ПКУ, які він зможе включити до податкового кредиту (пп.«в» п.198.1, п.198.2 ст.198, п.201.12 ст.201, ст.208 ПКУ). У разі отримання послуг веб-хостингу від нерезидента виникає також питання щодо сплати податку на прибуток з доходів нерезидента. Відповідно до пп.«й» пп.141.4.1 ст.141 ПКУ не належать до доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, доходи у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості наданих послуг, наданих резиде-

нту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг з міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення. Тому з вартості послуг віртуального сервера і віртуального виділеного сервера податок на репатріацію однозначно не сплачується.

З хостингом на кшталт «виділений сервер» і «co-location» ситуація є менш однозначною, і з цього питання краще отримати письмову індивідуальну податкову консультацію. У бухгалтерському обліку витрати на обслуговування веб-сайту, включаючи веб-хостинг, визнаються витратами при отриманні відповідних послуг – про це йдеться у п.5 ПКТ-32⁽⁶⁾. Водночас у ситуації, коли плату за хостинг перераховують авансом, вона спочатку відображається на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» і в міру отримання послуг списується на витрати⁽⁷⁾.

Оптимізацію з використанням послуг хостингу подано в схемі 3:



1 – постачання послуг хостингу на суму 12000 грн. (у тому числі ПДВ – 2000 грн.);

2 – оплата послуг хостингу на суму 12000 грн. (у тому числі ПДВ – 2000 грн.).

Схема 3. Схема оптимізації з постачанням послуг хостингу

У цій ситуації, коли постачальник послуг хостингу є сателітом замовника, юридичною особою, платником єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ, загальний ефект від оптимізації податків становить:

Ефект від оптимізації, грн.	=	(0,18 - 0,03) × Вартість послуг хостингу з ПДВ, грн.	=	0,125	×	Вартість послуг хостингу з ПДВ, грн.
		1,2				

Розрахунок ефекту від оптимізації ґрунтується на тому, що замовник зменшить податок на прибуток у розмірі 18% від вартості послуг хостингу (без ПДВ), при цьому постачальник послуг заплатить з вартості послуг (без ПДВ) єдиний податок у розмірі 3%. У поданій схемі 3 загальна сума економії становить: 12000 грн. × 0,125 = 1500 грн. Зробимо перевірку: 12000 грн. : 1,2 × 0,18 - 12000 грн. : 1,2 × 0,03 = 1500 грн. ►

⁽⁶⁾Тлумачення ПКТ 32. Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті. Опубліковано: Збірник систематизованого законодавства: Інтернет-торгівля: облік у продавця і покупця. – 2016. – Вип.5. – С.98–99 (прим. ред.).

⁽⁷⁾Хоча зустрічається позиція податківців, що витрати на хостинг належать до групи 6 НА та амортизуються разом з витратами на розробку веб-сайту (Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (ЗІР), категорія 102.05) (прим. ред.).

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

Якщо ж постачальник послуг хостингу – юридична особа, платник єдиного податку за ставкою 5%, то економія дорівнюватиме:

Ефект від оптимізації, грн.	=	(0,18 - 0,05)	×	Вартість послуг хостингу без ПДВ, грн.	=	0,13	×	Вартість послуг хостингу без ПДВ, грн.
-----------------------------	---	---------------	---	--	---	------	---	--

Якби у цій схемі послуги вартували 10000 грн. і їх надавав платник єдиного податку за ставкою 5%, економія дорівнювала б: 10000 грн. × 0,13 = 1300 грн.

Між тим найпоширенішою ця схема є у взаємовідносинах з нерезидентами.

Виплата роялті за придбання майнових прав на ПЗ

Ця схема була популярною до 01.01.2015 р., однак нині її реалізація пов'язана з низкою проблем, що істотно знижує привабливість.

По-перше, як відомо, до «податкового» визначення роялті нині потрапляє дуже вузьке «коло» платежів. Так, згідно з пп.14.1.225 ст.14 **ПКУ**: «*роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності... включаючи комп'ютерні програми*». При цьому **ПКУ** зі складу роялті виключає цілу низку платежів⁽⁸⁾. Податківці обмежуються формальним трактуванням цієї норми і зазначають, що до роялті можуть бути віднесені платежі за ПЗ, якщо згідно з ліцензійним/субліцензійним договором умови використання ПЗ обмежено функціональним призначенням такої програми і її відтворення не обмежено кількістю копій, необхідних для такого використання (лист ДФС від 09.09.2016 р. № 19587/6/99-99-15-03-02-15). Проте це не вирішує проблему.

Ймовірніше, до роялті можуть бути віднесені платежі за ліцензійними угодами, згідно з якими одержане ПЗ може бути використане у виробництві якихось інших програмних продуктів або для надання інших комп'ютерних послуг. На такі висновки настановляють листи ДФС від 18.08.2015 р. № 30644/7/99-99-19-02-02-17, ГУ ДФС у м.Києві від 24.03.2016 р. № 7274/10/26-15-12-05-11. У них зазначено, що для цілей оподаткування слід враховувати фактичне використання придбаного ПЗ: за функціональним при-

⁽⁸⁾Варто також зауважити, що викладені в **ПКУ** обмеження щодо віднесення платежів роялті у цілому відповідають міжнародній практиці класифікації роялті. Це видно, зокрема, з Коментарів до Типової конвенції ОЕСР (до ст.12 Конвенції) та Коментарів до статей Типової конвенції Організації Об'єднаних Націй про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими і країнами, що розвиваються (прим. авт.).

значенням або з іншою метою (для розробки на її базі інших програм, продажу іншому споживачу). З відповіді на запитання 2 у листі ДФС від 18.08.2015 р. № 30644/7/99-99-19-02-02-17 також випливає, що до поняття «роялті» включається платіж за ПЗ, якщо згідно з ліцензійним договором підприємству (покупцю) власник авторських прав (продавець) дав невиключне майнове право розмноження та розповсюдження примірників ПЗ. Отже, проблему з трактуванням «податкових» роялті до кінця не вирішено.

По-друге, тим платникам податку на прибуток, які проводять коригування фінансового результату до оподаткування на суму всіх різниць, передбачених у розділі III **ПКУ**, доводиться враховувати обмеження щодо витрат на роялті, передбачені в пп.140.5.5–140.5.7 ст.140 **ПКУ**.

Втім, податківці наголошують, що якщо підприємство здійснює платежі, які згідно з правилами бухгалтерського обліку визнаються роялті та включаються до складу витрат, а для цілей оподаткування податком на прибуток такі платежі не підпадають під визначення роялті, то підприємство не формує різницю для коригування фінрезультату до оподаткування відповідно до пп.140.5.5–140.5.7 ст.140 **ПКУ** (лист ДФС від 27.01.2016 р. № 1555/6/99-99-19-02-02-15, відповідь на запитання 7 у листі ДФС від 18.08.2015 р. № 30644/7/99-99-19-02-02-17). Водночас з бухгалтерською класифікацією роялті теж не все зрозуміло.

По-третє, схеми з виплатою роялті фізичним особам – підприємцям, платникам єдиного податку, сьогодні не використовуються, оскільки у таких осіб роялті не включається до доходу, отриманого від підприємницької діяльності (ч.1 п.292.1 ст.292 **ПКУ**). Роялті, що виплачуються цим платникам єдиного податку, оподатковуються ПДФО за ставкою 18% (пп.170.3.1 ст.170 **ПКУ**). При цьому такий податок, на думку податківців, має утримати податковий агент (див. роз'яснення в Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР), категорія 103.11).

Зауважимо, що в таких обмеженнях щодо роялті є і свої плюси. Зокрема, платник може виплачувати «реальне» роялті нерезиденту, яке не є «податковим» роялті. При цьому норми пп.«в» пп.141.4.1 ст.141 **ПКУ** не застосовуватимуться до таких платежів, що підтверджують і податківці (див. лист ДФС від 28.09.2016 р. ►

№ 21036/6/99-99-15-02-02-15, відповідь на запитання 6 у листі ДФС від 18.08.2015 р. № 30644/7/99-99-19-02-02-17). Тобто «нерезидентський» податок за ставкою 15%, передбачений пп.141.4.2 ст.141 ПКУ, не повинен утримуватися з таких платежів.

Податкові ризики

Щодо операцій з ІТ-послугами проблеми здебільшого виникають стосовно підтвердження реальності здійснених операцій. Результат справи залежить від того, чи визнає суд факт отримання таких послуг доведеним (див. ухвали ВАСУ від 07.09.2015 р. № К/800/20702/13⁽⁹⁾, Київського апеляційного адміністративного суду від 17.04.2014 р. у справі № 826/518/14⁽¹⁰⁾, від 30.03.2015 р. у справі № 826/18995/14⁽¹¹⁾).

Важливе значення має факт документального оформлення. Суди, як правило, ретельно досліджують надані документи, що підтверджують факт надання ІТ-послуг. При цьому особливу увагу приділяють наявності у первинних документах (зокрема, в актах про надання послуг) усіх реквізитів первинного документа, передбачених ч.2 ст.9 **Закону про бухгалтерський облік**, і деталізації переліку наданих послуг. Суди зазвичай відмовляють у захисті прав платників податків, якщо в первинних документах не наводиться докладний перелік отриманих ІТ-послуг (див., наприклад, ухвалу ВАСУ від 17.09.2015 р. № К/9991/36951/12⁽¹²⁾). У деяких випадках суди звертають увагу на необхідність наявності документів, які підтверджують, як саме отримані ІТ-послуги використовували у господарстві платника податків (див., ухвалу Севастопольського апеляційного адміністративного суду від 12.06.2013 р. у справі № 2а-13491/12/0170/13⁽¹³⁾). З огляду на викладене слід мати документ, з якого б випливало, що такі послуги використовувалися в господарстві і принесли певну користь. Крім того, податківці

⁽⁹⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/51554229> (прим. авт.).

⁽¹⁰⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38325614> (прим. авт.).

⁽¹¹⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43335117> (прим. авт.).

⁽¹²⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/51773374> (прим. авт.).

⁽¹³⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31914224> (прим. авт.).

⁽¹⁴⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/46454487> (прим. авт.).

⁽¹⁵⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33799644> (прим. авт.).

⁽¹⁶⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33526124> (прим. авт.).

⁽¹⁷⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34840240> (прим. авт.).

⁽¹⁸⁾ Див.: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35209908> (прим. авт.).

можуть вимагати роз'яснень з приводу того, які саме вдосконалення ПЗ було здійснено (див. з цього приводу, наприклад, постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 02.07.2015 р. у справі № 876/9253/13⁽¹⁴⁾).

Якщо ІТ-послуги планується отримувати від «незнайомого» суб'єкта господарювання, то треба бути готовим до того, що під час перевірки його можуть визнати «сумнівним» контрагентом, і судова практика це підтверджує. Податківці оголошують правочини з такими контрагентами нікчемними і позбавляють замовника права на податкові витрати і податковий кредит з ПДВ за ІТ-послугами. Причому проблеми у замовників виникають і в тому випадку, коли документи було належно складено. Суди на підставі наданої податківцями інформації роблять висновок щодо реальності здійснених операцій. І якщо податківці підтверджують, що контрагент не мав достатніх трудових і матеріальних ресурсів для надання ІТ-послуг, суди стають на їхній бік (див. з цього приводу ухвали ВАСУ від 26.09.2013 р. № К/800/33698/13⁽¹⁵⁾, Київського апеляційного адміністративного суду від 03.09.2013 р. у справі № 2а-6177/12/1070⁽¹⁶⁾, від 24.10.2013 р. у справі № 826/4697/13-а⁽¹⁷⁾, від 06.11.2013 р. у справі № 826/11480/13-а⁽¹⁸⁾). ■

БУХГАЛТЕРІЯ представляє

ЗБІРНИКИ СИСТЕМАТИЗОВАНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

З питань передплати видань редакції газети «Бухгалтерія» звертайтеся до ВД «Бліц-Інформ» (адреса й телефон — на останній сторінці номера)

Телефон «гарячої лінії»: **0 800 330 834**
(дзвінки зі стаціонарних телефонів по Україні безкоштовні)

ПРЯМЕ ПОСТАЧАННЯ І ПРЯМЕ ТРАНСПОРТУВАННЯ: УМОВИ ЗАСТОСУВАННЯ ТА МОЖЛИВІ РИЗИКИ

Олександр ТРУСОВ, експерт-аналітик із зовнішньоекономічної діяльності

У разі дотримання правил прямого постачання ввезення товарів на ту чи іншу митну територію може супроводжуватися певними митними пільгами — у повному або частковому звільненні від встановленого мита. А оскільки згідно із законодавством багатьох країн мито, яке справляється під час ввезення імпортованих товарів, безпосередньо впливає на базу оподаткування при імпорті (збільшуючи, зокрема, розмір ввізного ПДВ), то дотримання правил прямого постачання і прямого транспортування може зумовити досить суттєвий позитивний економічний ефект.

Договори у ЗЕД — прямі й «непрямі»

Останнім часом про переваги або недоліки використання договорів прямого постачання у ЗЕД згадують, як правило, аналізуючи такий спосіб міжнародної торгівлі як дропшипінг⁽¹⁾. За своєю суттю, дропшипінг передбачає провадження торговельної діяльності через посередників, які здійснюють взаємодію безпосередньо з постачальниками або виробниками відповідної продукції.

Досить часто дропшипінг позиціонується саме як «пряме постачання», оскільки, на думку деяких експертів, відповідно до подібних торговельних схем закуплена через посередника продукція відправляється покупцеві напряму від виробника. Проте у цьому випадку йдеться тільки про пряме відвантаження, а не про постачання. Адже відповідно до **ПКУ** поняття «постачання» означає будь-яку передачу права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (пп.14.1.191 ст.14). Отже, якщо постачання здійснюється з продажем через будь-якого посередника, то ніяк не може бути «прямим». Тим більше що у разі продажу за схемою дропшипінгу оплата йде також через посередника, а не напряму від безпосереднього покупця продукції її безпосередньому продавцю.

Саме дотримання правил так званого прямого постачання і прямого транспортування безпосередньо впливає на ефективність зовнішньоторговельної господарської операції. На жаль, саме на цей важливий момент досить часто не зважають приймаючи рішення про використання прямого

⁽¹⁾ Див. також: Алієв Т. Дропшипінг: вигідне віртуальне посередництво? // Бухгалтерія. — 2016. — № 44. — С. 10–13 (прим. ред.).

методу під час укладення чергового ЗЕД-договору, внаслідок чого можуть виникнути непередбачені витрати або збитки від угоди.

Митні преференції у прямих постачаннях

Відповідні норми, що регламентують правила прямого постачання і прямого транспортування, дотримання яких і дає учасникам зовнішньоторговельної угоди право розраховувати на певні тарифні преференції, містяться у правових документах певних митних територій і міжнародних об'єднань (союзів) й оформлені у вигляді міжнародних договорів та угод.

Загальний принцип правила прямого постачання полягає у тому, що імпортер тієї чи іншої продукції, який претендує на отримання відповідних преференцій під час її ввезення, її закупівлю повинен здійснити безпосередньо у суб'єкта господарської діяльності, що має юрисдикцію (зарєстрованого) на митній території тієї держави, яка має відповідний статус згідно з положеннями міжнародного договору та на території якої ця продукція має своє походження.

Загальний принцип правила прямого транспортування полягає у тому, що товари, на які поширюються преференції, має бути відвантажено імпортеру з території саме тієї країни, на яку поширюються пільги. Переміщення таких товарів через територію третіх країн допускається тільки під митним контролем у режимі транзиту.

Слід звернути увагу, що правила прямого постачання і прямого транспортування у різних правових документах та нормативних актах часто-густо мають різні визначення (безпосередня закупівля, прямий продаж, пряме відвантаження тощо), хоча загальні принципи, які їх об'єднують, як правило, ідентичні. ►

Правила прямого постачання і безпосередньої закупівлі в ЄврАзЕС

Мабуть, тільки Угода ЄврАзЕС⁽²⁾ є єдиним правовим документом, в якому дається визначення правилу саме прямого постачання. Так, відповідно до її положень під прямим постачанням розуміється постачання товарів, які транспортуються з країни, що розвивається, або найменш розвинутої країни, на яку поширюється тарифний преференційний режим, на єдину митну територію держав — сторін Угоди ЄврАзЕС без провезення через територію іншої держави.

Правила прямого постачання відповідають також товари, що транспортуються через територію однієї чи кількох країн внаслідок географічних, транспортних, технічних або економічних причин, за умови, що товари у країнах транзиту, в тому числі у разі їх тимчасового складування на території цих країн, перебувають під митним контролем.

Правила прямого постачання також відповідають товари, закуплені імпортером на виставках або ярмарках, у разі виконання низки умов, передбачених в Угоді ЄврАзЕС.

Угода ЄврАзЕС передбачає, що тарифні преференції стосовно товарів, які походять з країн, що розвиваються, або найменш розвинутих країн, на які поширюється тарифний преференційний режим, надаються лише за умови безпосередньої закупівлі таких товарів у цих країнах та прямого постачання їх на єдину митну територію держав — сторін Угоди ЄврАзЕС.

Товар розглядається як безпосередньо закуплений, якщо імпортер придбав його в особи, зареєстрованої у встановленому порядку як суб'єкт підприємницької діяльності у країні, що розвивається, або найменш розвинутої країні, з якої походить такий товар і на яку поширюється тарифний преференційний режим.

Варто зауважити, що на сьогодні в нормативній базі, яка регламентує зовнішньоторговельну діяльність на території держав — членів Євразійського економічного союзу, сталися певні зміни. Так, було прийнято Рішення ЄврАзЕС № 47, яке регламентує порядок застосування тарифних преференцій, а також визначає, які країни може бути включено до переліку найменш розвинутих і тих, що розвиваються. Однак норми Угоди ЄврАзЕС, як і раніше, діють, оскільки встановлено, що цей документ втрачає чинність тільки з дати набран-

ня чинності рішенням Євразійської економічної комісії, яке встановлює правила визначення походження товарів, що ввозяться на митну територію Євразійського економічного союзу з країн, що розвиваються, або з найменш розвинутих країн — користувачів єдиної системи тарифних преференцій Союзу.

Правила режиму вільної торгівлі СНД

Угода СНД⁽³⁾, на відміну від Угоди ЄврАзЕС, не містить конкретного визначення правила прямого постачання. Водночас вона передбачає, що товар користується режимом вільної торгівлі на митних територіях держав — учасниць **Угоди СНД** у разі одночасного виконання таких умов:

- ◆ товар відповідає критеріям походження;
- ◆ товар експортується на підставі договору/контракту між резидентом однієї з держав — учасниць Угоди та резидентом іншої держави-учасниці;
- ◆ товар ввозиться з митної території однієї держави-учасниці на митну територію іншої держави-учасниці.

При цьому товар не повинен полишати території держав — учасниць Угоди, крім випадків, коли товар знаходиться або переміщується територіями третіх країн під митним контролем, документально підтвердженим митними органами країн, через території яких здійснюється доставка товару. При цьому товар має бути у незмінному стані та з ним не повинні здійснюватися жодні операції, за винятком операцій із забезпечення збереження та перевантаження товару.

Також режим вільної торгівлі не надається, якщо право власності на товар відповідно до ЗЕД-договору, а також в інших випадках, передбачених національним законодавством країн — учасниць **Угоди СНД**, належить особі, яка не є резидентом країни — учасниці **Угоди СНД**. Про цей момент не слід забувати створюючи різні контрактні зовнішньоекономічні схеми, особливо за участю компаній, розташованих в офшорних зонах.

Для наочності розглянемо різні варіанти контрактних схем та організації переміщення то- ▶

⁽²⁾Угода про Правила визначення походження товарів з країн, що розвиваються, і найменш розвинутих країн. Укладено в м.Москві 12.12.2008 р. Урядом Республіки Білорусь, Урядом Республіки Казахстан та Урядом Російської Федерації (прим. ред.).

⁽³⁾Угода про Правила визначення країни походження товарів у Співдружності Незалежних Держав від 20.11.2009 р. Ратифіковано Законом України від 06.07.2011 р. № 3592-VI (прим. ред.).

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

варів через митний кордон з урахуванням вимог, встановлених **Угодою СНД**. Умовно передбачені цією Угодою вимоги також називатимемо правилами прямого постачання і прямого транспортування.

СИТУАЦІЯ А

*Походження товару — Республіка Білорусь.
Постачальник товару — резидент Республіки Білорусь.
Продавець товару — резидент Республіки Білорусь.
Покупець і одержувач товару — резидент України.*

Ця ситуація є, мабуть, найпоширенішою схемою торговельних взаємовідносин між резидентами країн — членів СНД, коли дотримано всі встановлені міжнародним договором умови, в тому числі правила прямого постачання і прямого транспортування. Товар продається напряму без залучення торговельних посередників з іншою, ніж у сторін зовнішньоекономічного договору юрисдикцією та відвантажується також напряму.

За наявності документального підтвердження походження товару, яким буде сертифікат походження форми СТ-1, виданий відповідною торгово-промисловою палатою, під час ввезення продукції на митну територію України вона потрапить під пільговий порядок оподаткування митом згідно з умовами **Угоди СНД**.

Варто зауважити, що у цій ситуації продавець товару необов'язково може бути і його постачальником. Угоду також може бути вчинено через третю особу, та це ніяк не вплине на пільговий режим оподаткування за умови, що цей посередник також буде резидентом республіки Білорусь.

СИТУАЦІЯ В

*Походження товару — Республіка Білорусь.
Постачальник товару — резидент Республіки Білорусь.
Продавець товару — резидент Кіпру.
Покупець і одержувач товару — резидент України.*

Подібні контрактні схеми зовсім не є рідкістю у практиці міжнародної торгівлі. Залучення торговельних посередників з так званих офшорних зон або територій, на яких діє пільговий режим оподаткування, дає змогу певною мірою оптимізувати господарську діяльність, здійснювати зовнішньоекономічні угоди на території третіх країн, проводити операції з товарами без їх ввезення на митну територію країни власника тощо. Нерідко подібні схеми використовуються і з метою

мінімізації оподаткування, а також виведення грошово-валютних коштів через рахунки афілійованих компаній.

У цьому випадку виконано правило прямого транспортування, однак не дотримано правило прямого постачання, передбачене Угодою СНД, оскільки продавець товару не є резидентом країн — членів СНД. Тому під час митного оформлення імпортової митної декларації обов'язково буде нараховано мито за встановленою ставкою. До речі, в цьому випадку на товар можна оформити сертифікат походження форми СТ-1, що підтверджує його походження з території Республіки Білорусь, проте його наявність ніяк не вплине на режим оподаткування.

А втім, подібні угоди досить поширені, оскільки сторони ЗЕД-договору, домовившись з певних причин працювати саме за такою схемою, свідомо йдуть на додаткові витрати у вигляді нарахованого мита.

СИТУАЦІЯ С

*Походження товару — Республіка Білорусь.
Постачальник товару — резидент Республіки Білорусь.
Продавець товару — резидент Республіки Молдова.
Покупець і одержувач товару — резидент України.*

Подібні ситуації нерідко є причиною спорів з представниками фіскальних органів. До правила прямого транспортування в цьому випадку претензій немає, оскільки його не порушено. Товар відвантажений напряму, оминаючи території третіх країн, до того ж звичайно супроводжується сертифікатом походження форми СТ-1. Однак з правилом прямого постачання не все так однозначно. З одного боку, це правило не дотримано, оскільки формальний продавець товару (резидент Республіки Молдова) не є резидентом країни походження і постачання товару. Проте він, як і постачальник товару, є резидентом країни — учасниці Угоди СНД.

Нагадаємо, що положення Угоди СНД не містять будь-яких формальних обмежень для нестосування правила прямого постачання у цій ситуації. Режим вільної торгівлі не надається лише тоді, коли право власності на товар відповідно до ЗЕД-договору, а також в інших випадках, передбачених національним законодавством країн — учасниць Угоди СНД, належить особі, яка не є резидентом країни-учасниці. ►

СИТУАЦІЯ D

*Походження товару — Республіка Білорусь.
Постачальник товару — резидент Республіки Молдова.
Продавець товару — резидент Республіки Молдова.
Покупець і одержувач товару — резидент України.*

Ситуація більш спірна, ніж попередня, оскільки у цьому випадку формально не дотримано правила прямого транспортування. Водночас, якщо ґрунтуватися на положеннях Угоди СНД, то очевидно, що і в цьому випадку його норм не порушено, адже товар справді ввозиться з митної території однієї держави-учасниці на митну територію іншої держави — учасниці Угоди, не полишивши при цьому території держав — учасниць Угоди.

Істотним мінусом подібної угоди можуть бути певні труднощі в оформленні сертифіката походження товару форми СТ-1 для українського одержувача, оскільки в сертифікаті, виданому на товар торгово-промисловою палатою Республіки Білорусь, одержувачем товару, звісно, буде зазначено резидента Республіки Молдова, на адресу якого здійснено початкове відвантаження товару з Республіки Білорусь, а не України.

Виникає цілком резонне питання щодо доцільності використання подібних контрактних схем. Слід максимально уникати ситуацій, коли через недостатню компетентність або одностороннє трактування законодавчих норм представниками фіскальної служби зовнішньоторговельна угода може виявитися під загрозою або обернутися непередбаченими витратами чи іншими неприємними наслідками. Але буває так, що з огляду на існуючі обставини використання іншої контрактної схеми просто неможливе.

Крім того, варто зауважити, що приклад використання у контрактній схемі саме резидентів Республіки Молдова зовсім не випадковий. Свого часу досить лояльний режим оподаткування, який існував у цій країні, робив дуже привабливим залучення у зовнішньоторговельну угоду як посередників саме молдавських підприємств.

Українським суб'єктам ЗЕД особливу увагу слід звертати на судову практику щодо застосування правила прямого постачання у зовнішньоторговельних операціях на території країн Договору про зону вільної торгівлі, укладеного країнами — учасницями Угоди СНД (зокрема, на Постанову Федерального арбітражного суду Північно-Кавказького округу від 9 червня 2008 р. № Ф08-3123/2008 у справі № А53-18767/2007-С4-49). Відповідно до матеріалів цієї справи українське підприємство закупило у

Грузії феросилікомарганець через швейцарську фірму з подальшим його перепродажем у Росію без ввезення на митну територію України. Однак суд не побачив у цьому порушення правила прямого постачання.

Правила прямого транспортування Євросоюзу

З підписанням Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікованої Законом України від 16.09.2014 р. № 1678-VII, під час експорту своїх товарів до Європи українським суб'єктам господарської діяльності слід брати до уваги і прописане в цій Угоді правило прямого транспортування.

Протокол № 1 «Щодо визначення концепції «походження товарів» і методів адміністративного співробітництва» Угоди визначає, що преференційний режим застосовується до товарів, які транспортуються безпосередньо між Європейським Союзом і Україною. При цьому товари у складі однієї партії може бути транспортовано через інші території з перевантаженням або тимчасовим зберіганням на цій території (з потреби) за умови постійного перебування цих товарів під контролем митних органів у країні транзиту або зберігання, і якщо з цими товарами не здійснювалися жодні операції, крім розвантаження, перевантаження та заходів, необхідних для збереження у належному стані. Це положення не стосується товарів, що переміщуються з використанням трубопроводів. Такі товари отримують преференційний режим навіть тоді, якщо транспортуються через територію країн, які не є країнами Європейського Союзу або Україною.

Для підтвердження дотримання необхідних умов прямого транспортування до митних органів країни імпорту слід подати:

- ◆ єдиний транспортний документ, що регламентує перевезення товару з країни експорту через країну транзиту;
- ◆ сертифікат, виданий митними органами країни транзиту з повним описом товарів, які транспортуються, та зазначенням дат розвантаження і перевантаження товарів і, за потреби, назв суден чи інших використаних транспортних засобів, а також підтвердженням умов перебування цих товарів у країні транзиту;
- ◆ будь-які документальні підтвердження у разі, якщо перелічених документів немає. ■

ТИМЧАСОВЕ ВВЕЗЕННЯ АВТОТРАНСПОРТУ: ЯК ЗЕКОНОМИТИ НА МИТНИХ ПЛАТЕЖАХ

Віктор БІЛИЙ, експерт з митної справи

Прагнення зекономити при сплаті митних платежів притаманне багатьом покупцям іноземних автомобілів⁽¹⁾. Застосування митного режиму тимчасового ввезення може допомогти оптимізувати господарську діяльність вітчизняних автопідприємств.

Тимчасове ввезення: правові підстави

Згідно зі ст.103 **МКУ** тимчасове ввезення — це митний режим, відповідно до якого товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей до України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають вивезенню з України до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання.

У ст.4 **МКУ** автотранспортні засоби розрізняють як:

- ◆ транспортні засоби комерційного призначення — ті, що використовуються в міжнародних перевезеннях для платного транспортування осіб або для платного чи безоплатного промислового чи комерційного транспортування товарів (п.59 ч.1);
- ◆ транспортні засоби особистого користування — мотоцикли, легкові автомобілі, автобуси, вантажні автомобілі (загальною масою до 3,5 тонн) та причепа до них, що зареєстровані на території відповідної країни, перебувають у власності або тимчасовому користуванні відповідного громадянина та ввозяться або вивозяться цим громадянином у кількості не більше однієї одиниці кожного виду виключно для особистого користування, а не для промислового або комерційного транспортування товарів чи пасажирів за плату або безоплатно (п.60 ч.1);
- ◆ товари — будь-які рухомі речі, у тому числі

⁽¹⁾Див. також: Білий В., Швидкий О. Авто з іноземною реєстрацією: знахідка чи потенційний ризик?! // Бухгалтерія. — 2017. — № 10. — С.39–41; Білий В., Швидкий О. Авто з іноземною реєстрацією: як завершити транзит // Бухгалтерія. — 2017. — № 12. — С.22–24 (прим. ред.).

⁽²⁾Конвенція про тимчасове ввезення, прийнята 26 червня 1990 року у м.Стамбулі. Україна приєдналася до цієї Конвенції згідно із Законом України від 24.03.2004 р. № 1661-IV (прим. ред.).

ті, на які законом поширено режим нерухокої речі (крім транспортних засобів комерційного призначення) (п.57 ч.1).

Отже, транспортні засоби, що не відповідають ознакам комерційного призначення, у розумінні вищенаведеної ст.103 **МКУ** вважаються товарами.

Це твердження узгоджується з нормами ст.1 **Конвенції**⁽²⁾, якою передбачено, що тимчасове ввезення означає митний режим, який дозволяє приймати на митну територію певні товари (у тому числі транспортні засоби), умовно звільнені від ввізного мита і податків, без застосування заборон чи обмежень економічного характеру на ввезення. Такі товари (у тому числі транспортні засоби) мають ввозитися з визначеною метою, призначатися для подальшого вивезення у встановлений термін та не піддаватися змінам, за винятком нормального зниження їхньої вартості (амортизації) внаслідок їхнього використання.

Статтею 19 Закону України від 29.06.2004 р. № 1906 «Про міжнародні договори України» та ст.1 **МКУ** передбачено, що чинні міжнародні договори України є частиною національного законодавства. Якщо міжнародним договором України, який набрав чинності у встановленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору.

Умовне повне звільнення від оподаткування митними платежами означає звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання за умови дотримання вимог митного режиму тимчасового ввезення (ст.4 **МКУ**). При цьому за кожний повний або неповний календарний місяць заявленого строку перебування на митній території України сплачується 3 відсотки суми митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі випуску цих товарів у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення. Сума митних платежів сплачується при поміщенні товарів у митний ►

режим тимчасового ввезення та розраховується за встановлений митницею строк дії цього митного режиму (ст.106 **МКУ**).

За заявою особи, відповідальної за дотримання митного режиму тимчасового ввезення, митниця надає дозвіл на передачу права використання режиму тимчасового ввезення щодо товарів будь-якій іншій особі за умови, що така інша особа:

- 1) відповідає вимогам, встановленим **МКУ**; та
- 2) приймає на себе зобов'язання особи, відповідальної за дотримання митного режиму тимчасового ввезення (ст.109 **МКУ**).

Згідно зі ст.112 **МКУ** митний режим тимчасового ввезення завершується шляхом вивезення з України товарів, транспортних засобів, поміщених у цей митний режим, або шляхом поміщення їх в інший митний режим, що допускається **МКУ**.

Митний режим тимчасового ввезення припиняється митницею у разі конфіскації товарів, транспортних засобів, їх повної втрати внаслідок аварії або дії обставин непереборної сили за умови підтвердження факту аварії або дії обставин непереборної сили у встановленому порядку.

Автотранспорт комерційного призначення

При необхідності оновлення та/або поповнення автопарку підприємства — міжнародного автоперевізника сучасним економічним автотранспортом іноземного виробництва, щоб зекономити на сплаті ввізного мита і податків, доцільно опрацювати варіант створення в країні придбання такого автотранспорту спільного, дочірнього підприємства або філії українського підприємства. В такому випадку зареєстрований за кордоном автотранспорт дочірнього підприємства при в'їзді в Україну з метою здійснення міжнародного автоперевезення вважатиметься транспортним засобом комерційного призначення (ст.105 та ст.189 **МКУ**, ст.5 додатка С до **Конвенції**).

Автотранспорт комерційного призначення, що використовується для переміщення товарів та/або пасажирів через митний кордон України, може тимчасово ввозитися в Україну без справляння митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання ЗЕД. Умовою такого ввезення є невикористання автотранспортних засобів комерційного призначення для внутрішніх перевезень на митній території України (ст.189 **МКУ**). При цьому під внутрішніми розуміються перевезення осіб, які здійснили посадку, чи товарів, які були завантажені на території України,

для здійснення відповідно висадки чи розвантаження в межах цієї ж території (ст.1 додатка С до **Конвенції**).

Автотранспортні засоби комерційного призначення згідно з ст.7 додатка С до **Конвенції** можуть використовуватись третіми особами, які мають належний дозвіл користувача права на тимчасове ввезення і які здійснюють свою діяльність на користь останнього, навіть якщо вони зареєстровані або постійно проживають на території України. Дозволу митниці на таке використання не потрібно, оскільки ці транспортні засоби не вважаються товаром.

Якщо ж після в'їзду автотранспорту комерційного призначення в Україну стосовно нього укладено, наприклад, договір оренди з українським суб'єктом господарювання, цей транспорт вважатиметься товаром і використання його іншими особами потребуватиме дозволу митниці на умовах вищенаведеної ст.109 **МКУ**.

Тож планування та обрання для автотранспорту, який в'їжджає до України, категорії «транспортний засіб комерційного призначення» чи «товар» здійснює автовласник.

Порядок декларування в Україні автотранспортних засобів комерційного призначення визначений у ст.221 та 222 **МКУ**.

Автотранспортний засіб комерційного призначення, що використовується для переміщення товарів через митний кордон України, не потребує окремої митної декларації, якщо під час такого переміщення декларуються товари, які перевозяться цим автотранспортним засобом. Окрім митної декларації на товари, відомості про автотранспортний засіб комерційного призначення, що їх перевозить, вносяться до книжки МДП, передбаченої Митною конвенцією про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП, товарно-транспортних накладних, інших супровідних документів, передбачених законодавством.

Порожні автотранспортні засоби комерційного призначення та автотранспортні засоби, які перевозять пасажирів через митний кордон України, декларуються шляхом подання національних реєстраційних документів.

Зворотне вивезення за кордон тимчасово ввезених в Україну автотранспортних засобів комерційного призначення має здійснюватися відразу ж після закінчення транспортних операцій, для яких вони були ввезені (ст.9 додатка С до **Конвенції**, п.2 ст.108 **МКУ**). При цьому необхідно враховувати строки (зазвичай — 20 діб), відведені ►

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

для внутрішнього транзиту при в'їзді/зворотному виїзді автотранспорту (ст.91 та ст.95 **МКУ**).

Автотранспорт особистого користування

Суттєве збільшення на наших дорогах кількості приватного автотранспорту з іноземними номерними знаками свідчить про застосування щодо цих авто у тому числі митного режиму тимчасового ввезення в Україну. Одночасно широкого розповсюдження на території нашої держави набуло використання зазначеного автотранспорту з підприємницькою метою (перевезення пасажирів, продовольчих та інших малогабаритних вантажів тощо).

Умови тимчасового ввезення в Україну транспортних засобів особистого користування без сплати ввізного мита і податків визначено у **МКУ** та в додатку С до **Конвенції**.

Безподаткове тимчасове ввезення в Україну автотранспортних засобів особистого користування дозволяється на строк до одного року громадянам-нерезидентам, якщо ці автомобілі зареєстровані в уповноважених органах іноземних держав, що підтверджується відповідним документом (техпаспортом) (ст.105 та ст.380 **МКУ**). Таке ввезення здійснюється без письмового декларування.

Також без сплати митних платежів мають право тимчасово ввозити один легковий автомобіль на строк, що не перевищує 60 днів протягом одного календарного року (який може бути як безперервним, так і з перервами) громадяни-резиденти, які перебувають на тимчасовому консульському обліку в консульській установі України за кордоном. У цьому випадку автовласник має подати митниці письмову декларацію, передбачену для громадян, письмове зобов'язання про зворотне вивезення автомобіля за кордон, а також документи, що підтверджують право власності на такий автомобіль та його реєстрацію на території іноземної держави.

Тимчасово ввезені автотранспортні засоби особистого користування можуть використовуватися в Україні для особистих потреб виключно громадянами, які ввезли їх в Україну.

Такі автомобілі не можуть використовуватися для цілей підприємницької діяльності в Україні, бути розкомплектовані чи передані у володіння, користування або розпорядження іншим особам.

Отже, на відміну від автотранспортних засобів комерційного призначення, зазначені норми ст.380

⁽³⁾Закон України від 16.04.91 р. № 959 «Про зовнішньоекономічну діяльність» (прим. ред.).

МКУ не дозволяють реалізувати можливості, передбачені у п.б ст.7 додатка С до **Конвенції**, ст.109 **МКУ** стосовно використання на нашій території тимчасово ввезеного особистого автотранспорту особами іншими, ніж та, що ввезла його в Україну. Щодо інших осіб, які постійно проживають в Україні, наведені обмеження є правомірними, а от щодо осіб, які не проживають постійно в Україні, — неправомірними, оскільки суперечать першій частині п.б ст.7 додатка С до **Конвенції**.

Тим, хто постійно знаходиться (проживає) в Україні та зважиться на «схемне» безподаткове тимчасове ввезення та використання на території нашої держави особистого автотранспорту, слід знати, що у разі порушення умов митного режиму тимчасового ввезення особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана сплатити суму податкового зобов'язання (ввізні податки як при імпорті) та пеню відповідно до **ПКУ** (ст.105 **МКУ**).

Оренда іноземного автотранспорту

Законом № 959⁽³⁾ одним із видів зовнішньоекономічної діяльності визначені орендні, в тому числі лізингові, операції між суб'єктами ЗЕД та іноземними суб'єктами господарської діяльності.

Оренда українським суб'єктом ЗЕД сучасного економного автотранспорту у іноземного орендодавця може бути доцільною у разі відсутності коштів, необхідних для придбання такого автотранспорту, короткочасності та обмеженості у обсягах виробничо-транспортних проектів в Україні тощо. При цьому автотранспорт (на відміну, наприклад, від обладнання) може одразу ж використовуватися за призначенням та окупати понесені на нього витрати.

У такому випадку орендовані автотранспортні засоби (за винятком підакцизних) можуть поміщуватися у митний режим тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами відповідно до положень ст.106 **МКУ**, додатка Е до **Конвенції**.

Під час митного оформлення за кожний повний або неповний календарний місяць заявленого строку перебування автотранспорту в Україні сплачується 3 відсотки суми митних платежів, яка підлягала б сплаті у разі випуску цього автотранспорту у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення його у митний режим тимчасового ввезення.

У такому ж порядку сплачуються митні платежі у разі продовження строку тимчасового ввезення автотранспорту. ►

Відповідно до ч.1 ст.108 **МКУ** строк тимчасового ввезення орендованого автотранспорту встановлюється митницею у кожному конкретному випадку, але не повинен перевищувати трьох років з дати поміщення товарів у митний режим тимчасового ввезення.

Загальна сума митних платежів, яка підлягає сплаті за час перебування автотранспорту у митному режимі тимчасового ввезення з умовним частковим звільненням від оподаткування митними платежами, не повинна перевищувати суми, яка підлягала б сплаті у разі випуску цього автотранспорту у вільний обіг на митній території України, розрахованої на дату поміщення їх у митний режим тимчасового ввезення.

Сума митних платежів, сплачена на підставі умовного часткового звільнення від оподаткування митними платежами, згідно з ч.6 ст.106 **МКУ** поверненню не підлягає. На думку автора, зазначена норма є недосконалою, оскільки не враховує випадків дострокового зворотного вивезення товарів (транспортних засобів) з України.

Особливої уваги варте те, що митна вартість автотранспорту, який поміщується в режим тимчасового ввезення, визначається на підставі його вартості, зазначеній у рахунку-проформі (ст.51 та ст.65 **МКУ**). На підтвердження вартості, зазначеній у рахунку-проформі, українському орендарю доцільно, по можливості, отримати виписку з бухгалтерської документації орендодавця стосовно залишкової вартості автотранспорту на момент його тимчасового ввезення в Україну.

Відповідальність за порушення митних правил

Згідно зі ст.20 **Конвенції** особа, яка будь-яким чином порушила положення цієї Конвенції, несе відповідальність на території Договірної Сторони, де було скоєно порушення; санкції за порушення

встановлюються законодавством такої Договірної Сторони.

У разі перевищення строку тимчасового ввезення товарів згідно зі ст.481 **МКУ** особу, відповідальну за дотримання митного режиму тимчасового ввезення, може бути притягнуто до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу:

- ◆ 850 грн. (тобто 50 нмдг⁽⁴⁾) — за перевищення встановленого митницею строку тимчасового ввезення товарів на митну територію України не більше ніж на три доби;
- ◆ 5100 грн. (тобто 300 нмдг) — за перевищення строку тимчасового ввезення товарів більше ніж на три доби, але не більше ніж на десять діб;
- ◆ 17000 грн. (тобто 1000 нмдг) — за перевищення строку тимчасового ввезення товарів більше ніж на десять діб.

Недотримання вимог митного режиму тимчасового ввезення у частині використання товарів, стосовно яких надано пільги щодо сплати митних платежів, в інших цілях, ніж ті, у зв'язку з якими було надано такі пільги, тягне за собою відповідно до ст.485 **МКУ** накладення штрафу в розмірі 300 відсотків несплаченої суми митних платежів.

Згідно з ч.2 ст.464 **МКУ** сплата штрафу, якщо при цьому не застосовується адміністративне стягнення у вигляді конфіскації товарів, транспортних засобів, зазначених у п.3 ч.1 ст.461 **МКУ**, не звільняє особу, яка вчинила порушення митних правил, від сплати митних платежів, крім випадків, передбачених **МКУ**.

Таким чином, особа, відповідальна за дотримання митного режиму тимчасового ввезення, крім штрафу, також зобов'язана сплатити всі податки, передбачені законодавством при імпорті такого автотранспорту. ■

⁽⁴⁾ Неоподатковуваний мінімум доходів громадян (17 грн.) (прим. ред.).

БУХГАЛТЕРІЯ
представляє

ЗБІРНИКИ СИСТЕМАТИЗОВАНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

З питань передплати видань редакції газети «Бухгалтерія» звертайтеся до ВД «Бліц-Інформ»
(адреса й телефон — на останній сторінці номера)

Телефон «гарячої лінії»: **0 800 330 834**
(дзвінки зі стаціонарних телефонів по Україні безкоштовні)

БУХГАЛТЕРІЯ
ПРАВО - ПОДАТКОВИЙ КОНСУЛЬТАНТ

АУТСОРСИНГ: заощаджуємо на витратах

Тетяна ДЕРКАЧ, редактор

Як каже відомий афоризм, якщо хочеш, аби справа була зроблена добре, зроби її сам. Власне так донедавна здійснювали будь-яку діяльність не лише на пострадянському просторі, а й за кордоном. Але у міру ускладнення діяльності багато хто зрозумів, що простіше та дешевше (а іноді й надійніше) частину своїх операційних процесів довірити комусь іншому. Передача низки функцій одного підприємства в управління іншому отримала назву аутсорсинг. «Так це ж звичайний договір підряду!» – скаже читач. Але ми відповімо: не зовсім і не завжди. Аутсорсинг – це звичайнісінька оптимізація ресурсів, інфраструктури і, в кінцевому підсумку, оподаткування⁽¹⁾.

Термінологія

За своєю суттю аутсорсинг (від англ. *outsourcing* або *outer-source-using* – використання зовнішніх ресурсів) – це передача підприємством на договірних умовах певних видів або функцій власної діяльності іншому суб'єктові господарювання, що спеціалізується на послугах (роботах) у цій сфері. Ключова відмінність аутсорсингу від подібних послуг (робіт) полягає у тому, що аутсорсинг – не одноразова операція з випадковим контрагентом, а цілеспрямована передача окремих виробничих або управлінських ділянок у зовнішнє управління строком від одного року.

Глобально аутсорсинг можна розділити на два напрямки:

- ♦ аутсорсинг інтелектуальних послуг (обробка інформації, дослідження, розробка проєктів, програмування та інші технічні роботи);
- ♦ промисловий аутсорсинг (виробництво й постачання заготовок і комплектуючих виробів, облік, розміщення на складі, ремонт та обслуговування обладнання, реклама, прибирання приміщень, логістика тощо).

Іноді у спеціалізованій літературі можна зустріти терміни-замінники: «ауттаскінг» (*outtasking*) – передача стороннім організаціям окремих завдань підприємства та «аутплейсмент» (*outplacement*) – виведення персоналу за межі підприємства. Аутплейсмент можна вважати аналогом аутстафінгу.

Є ще один термін – субконтрактинг (субконтракція). Це одна з форм виробничого аутсорсингу, яку застосовують промислові підприємства для оптимізації виробничих процесів. Полягає вона у тому, що одне промислове підприємство (контрактор) розміщує на іншому підприємстві (субконтракторі) замовлення на розробку або виготовлення якоїсь продукції, або на виконання технологічних процесів відповідно до вимог замовника, що дозволяє підприємству-контрактору вибудувати більш дієву й ефективну організаційну структуру виробництва.

⁽¹⁾Крім аутсорсингу, як відомо, є ще аутстафінг, який докладніше буде розглянуто в окремому матеріалі (прим. ред.).

⁽²⁾Див. за адресою: <https://staff.wikireading.ru/14640> (прим. авт.).

Навіщо це потрібно? Використання переваг аутсорсингу дозволяє підприємству сконцентруватися у плані ресурсів, кадрів і фінансів на своїй основній діяльності, внаслідок чого можна досягти конкурентної переваги за рахунок зниження витрат при збільшенні ефективності виробництва. Крім того, аутсорсинг дозволяє прискорити строки виконання робіт, а також полегшує доступ до нових технологій і спеціального обладнання. Ефект від застосування аутсорсингу, за оцінками різних експертів, дозволяє замовникові скоротити операційні витрати приблизно на 35% і підвищити прибутковість капіталу в середньому на 6% за одночасного прискорення темпів зростання доходів. За даними дослідження Industry Week Census on Manufacturing, 54,9% американських компаній використовують аутсорсинг у виробництві і 43,8% – в обслуговуванні обладнання⁽²⁾.

Види аутсорсингу та їх особливості

Аутсорсинг у сфері ІТ включає найрізноманітніші операції: розробку програмного забезпечення, налаштування та адміністрування комп'ютерних мереж, контент-менеджмент сайтів, аутсорсинг центрів зберігання і обробки даних, аутсорсинг ІТ-інфраструктури (оренда серверних шаф і стоек) тощо. Тут можуть бути свої ризики у вигляді розголошення комерційної таємниці. Щоб цього не сталося, у договорі необхідно детально описати види комерційної таємниці і відповідальність за її розголошення. Крім того, ІТ-аутсорсинг може передбачати створення для замовника об'єкта інтелектуальної власності, на який мають бути передані усі виключні права.

Варто також врахувати, що деякі види оплати ІТ-послуг можуть підпадати під визначення роялті, яке не оподатковують ПДВ згідно з абзацом дру- ▶

гим пп.196.1.6 ст.196 **ПКУ**. Крім того, не підлягають оподаткуванню ПДВ операції з постачання програмної продукції, вказані у п.26¹ підрозд.2 розд.ХХ **ПКУ** (так звана програмна пільга).

Правовий та юридичний аутсорсинг включає абонентське юридичне обслуговування загального характеру, підготовку та аналіз правової документації, юридичний супровід зовнішньоекономічної діяльності, ведення справ, пов'язаних з корпоративним правом, супровід судових спорів, питання стягнення боргів (аналог колекторської діяльності, але без викупу заборгованості виконавцем), супровід переговорів, узгодження договорів з контрагентами та ін. У договорі такого виду аутсорсингу важливо врегулювати питання збереження комерційної таємниці і відповідальності виконавця у разі претензій контрагентів або податкових органів, пов'язаних з юридичною недосконалістю договорів або операцій.

Архівне зберігання і знищення документів теж можна передати в аутсорсинг. Це зменшує витрати на утримання архівних приміщень і зарплату архіваріусів. Перелік архівних послуг дуже великий: від підготовки документів підприємств після їх ліквідації для передачі в архів, списання і знищення первинних бухгалтерських документів зі строками зберігання, які спливли, складання описів і номенклатури справ до отримання різних погоджень і довідок із Укрдержархіву. Тут з-поміж ризиків можна виділити матеріальну відповідальність аутсорсера за знищення або втрату документів, однак перекласти на виконавця обов'язок з відновлення помилково знищених або втрачених первинних документів навряд чи вдасться.

Аутсорсинг у сфері управління дуже різноманітний. Це і діловодство, і ведення кадрової документації, і повне управління персоналом, і відпрацювання нових технологічних процесів.

Аутсорсинг у фінансовій сфері є передачею стороннім організаціям як звичних усім послуг з ведення бухгалтерського обліку та оподаткування (чи супроводу під час перевірок ДФС), аудиту, так і бюджетування і проведення аналізу «план-факт» тощо. Оскільки такі послуги можуть бути пов'язані з використанням програмного забезпечення і комп'ютерних програм, у договорі важливо вказати, які програми надає замовник (якщо це програми, розроблені під індивідуальні потреби замовника), а які перебувають у власності виконавця.

Останнім часом популярним стає аутсорсинг у сфері фінансових послуг, таких як переказ коштів. Як відомо, пп.6 пп.291.5.1 ст.291 **ПКУ** забороняє у разі надання послуг фінансового посередництва ставати платником єдиного податку. Значить, виведення цієї частини діяльності за межі підприємства в руки афілійованого аутсорсера дозволяє самому підприємству бути платником єдиного податку. Прикладом можуть слугувати транспортні компанії, які приймають від клієнтів-вантажовідправників платежі за доставку не самі, а через своїх сателітів, що отримали ліцензію на переказ коштів без відкриття рахунків⁽³⁾.

Аутсорсинг транспортної логістики визначається різними рівнями залучення вантажовласника до процесу (від рівня 1PL до 5PL).

⁽³⁾Проте якщо така співпраця здійснюється у межах договору про спільну діяльність, то це може слугувати перешкодою для перебування на спрощеній системі оподаткування (прим. авт.).

Аутсорсинг розпочинається з послуг щодо управління складами і транспортування вантажу, до нього можуть бути додані перевантаження, розміщення на складі, обробка вантажу. На рівні 4PL відбувається інтеграція усіх підприємств, залучених до ланцюжка постачань. Рівень 5PL передбачає повний менеджмент усіх компонентів, що входять до єдиного ланцюжка постачань продукції з використанням електронних засобів обробки інформації. Це суттєво скорочує витрати на складське зберігання вантажу, його обробку і перевезення. Крім того, це знижує ризик виникнення непередбачених обставин (відмовили у видачі візи водієві або змінилися вимоги іноземної держави до правил перевезень її територією). На аутсорсера покладають вирішення проблеми отримання усіх ліцензій і дозвільної документації, навчання і охорону праці персоналу.

Договірні засади аутсорсингу

У вітчизняному законодавстві аутсорсинг в окрему категорію операцій не виділено, тому договір між замовником і виконавцем відображає або послугу (гл.63 **ЦКУ**), або підряд/субпідряд (гл.61 **ЦКУ**). За договором підряду відбувається виробничий аутсорсинг, а договір на надання послуг регулює аутсорсинг бізнес-процесів (бухгалтерський облік, перевезення, зберігання, ІТ-обслуговування та ін.). Відмінність аутсорсингу від звичайних послуг і підряду полягає у тривалості відносин (зазвичай від одного року) і систематичності однотипних робіт (послуг). Тому можна сказати, що на аутсорсинг поширюються усі вимоги, властиві цим двом типам договорів.

Водночас аутсорсинг має свої особливості, які не заборонено додатково вказувати у договорі — це дозволяють ч.1, 2 ст.6 **ЦКУ**. Приміром, можна на дачу врегулювати процедуру заміни обслуговуючого персоналу під час його роботи. Частина друга ст.628 **ЦКУ** дозволяє укладати і змішані договори, які містять елементи інших договорів. До кожного такого окремого елемента

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

змішаного договору застосовують норми, які регулюють цей вид договору, якщо інше не встановлено договором або не впливає із суті змішаного договору.

Статистична класифікація аутсорсингу

Ще одним важливим питанням для аутсорсингу є його статистична класифікація. Як відомо, **КВЕД-2010**⁽⁴⁾ розроблено на основі міжнародних класифікаторів, таких як ISIC⁽⁵⁾ та NACE⁽⁶⁾. Згідно з р.4 **КВЕД-2010** аутсорсинг – це угода, за якою замовник доручає підрядникові виконати певні завдання, зокрема, частину виробничого процесу або повний виробничий процес, надання послуг щодо підбору персоналу, допоміжні функції. Термін «аутсорсинг» також використовують, якщо підрядник здійснює допоміжну діяльність. Замовник і підрядник можуть бути розташовані в межах однієї економічної території або в різних економічних територіях. Фактичне місцезнаходження не впливає на класифікацію цих суб'єктів. Правильне визначення за КВЕД впливає на роботу аутсорсера, який, приміром, є підприємством, афілійованим із замовником, при цьому замовник є засновником аутсорсера або входить з ним до одного холдингу (має спільну материнську компанію).

Якщо йдеться про виробничий аутсорсинг, то з точки зору статистики важливо, хто є власником сировини і матеріалів. Розглянемо, як тут можуть відрізнитися класифікації.

Замовник доручає аутсорсеру частину виробничого процесу. У цьому випадку сам замовник класифікується як виробник усього процесу, а виконавець класифікується за тим видом діяльності, яку він конкретно виконує для замовника.

Замовник доручає аутсорсеру повний процес виробництва, але при цьому є власником сировини і матеріалів і, як наслідок, власником усієї кінцевої продукції. У цьому випадку замовник класифікується за секцією С «Переробна промисловість» і за класом, що включає переданий в аутсорсинг процес виробництва. Виконавець класифікується аналогічно до тих підприємств, які виробляють цю продукцію за свій рахунок.

Якщо у цьому випадку замовник не є власником сировини і матеріалів, його діяльність правильно класифікувати у секції G «Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів». Якщо цей замовник здійснює й інші види діяльності, то його класифікація відбувається за принципом доданої вартості. Як відомо, основним методологічним принципом класифікації за КВЕД є те, що об'єкти класифікації – види економічної діяльності, в результаті яких створюється валова додана вартість. Тому тут класифікація відбувається або у згаданій вище секції G, або в інших секціях. Виконавець (підрядник) класифікується так само, як і у попередніх випадках.

Щодо аутсорсингу допоміжних функцій, то його специфіка полягає

⁽⁴⁾Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010», затверджений наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 (прим. ред.).

⁽⁵⁾Міжнародна стандартна галузева класифікація усіх видів економічної діяльності (ISIC – International Standard Industrial Classification of All Economic Activities) – довідкова класифікація видів економічної діяльності, розроблена ООН (прим. авт.).

⁽⁶⁾Статистична класифікація видів економічної діяльності в Європейському співтоваристві (прим. авт.).

у тому, що ці функції не є безпосередніми етапами основного процесу виробництва, вони не створюють якогось кінцевого продукту, але підтримують загальне функціонування замовника (бухгалтерський облік, оподаткування і звітність, правовий супровід, обслуговування комп'ютерної інфраструктури тощо). У цьому випадку замовника класифікують за основним процесом виробництва. Підрядник використовує класифікацію за тим видом діяльності, яким він займається (клас 69.20 «Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування», 62.02 «Консультування з питань інформатизації» тощо).

Аутсорсинг послуг (крім аутсорсингу допоміжних функцій) теж передбачає повну або часткову передачу стороннім компаніям виробництва послуг. Якщо послуги передають частково, то замовника класифікують як такого, що здійснює повний комплекс послуг, а виконавця – за конкретним видом надаваних послуг. Якщо ж в аутсорсинг передають повний процес надання послуги, то обидві сторони класифікують так, ніби вони виконували цю послугу повністю. Наприклад, якщо йдеться про фундаментальні дослідження або науково-конструкторські розробки, то і замовник, і виконавець таких послуг можуть класифікуватися в секції M «Професійна, наукова та технічна діяльність», розділ 72 «Наукові дослідження та розробки».

Аутсорсинг і форс-мажор

Найчастіше у договорах аутсорсингу передбачено взаємне звільнення від зобов'язань (повне або часткове) у разі настання обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин). Але у деяких випадках сторони можуть домовитися про продовження строків виконання зобов'язань (це оформляють додатком до договору) або про дострокове розірвання договору. Залишається питання компенсації одній зі сторін уже здійснених витрат у зв'язку з початком виконання договірних зобов'язань і повернення вже отриманих замовником попередніх оплат. Наприклад, логістичний аутсорсер уже здійснив ви- ►

трати на зберігання вантажу замовника і його підготовку до транспортування, але саме транспортування не зміг виконати. Щоб обґрунтувати компенсацію витрат, сторони можуть підписати акт виконаних робіт тільки на ту частину операцій, яка вже виконана.

Проте, якщо основна операція (перевезення) не здійснена, то під час перевірки ДФС можуть виникнути підозри у тому, що виконана частина договору аутсорсингу — нереальна операція. Щоб уникнути подібної ситуації, сторонам краще отримати сертифікат Торгово-промислової палати про підтвердження форс-мажору, через який подальше виконання зобов'язань було неможливе.

Дисциплінарна і матеріальна відповідальність персоналу аутсорсера

У разі виявлення факту завдання шкоди майну замовника діями працівника виконавець на підставі належним чином оформленого акта про завдання шкоди майну замовника і акта про оцінку завданої шкоди відшкодовує замовникові таку шкоду. При цьому до виконавця переходить право вимоги до працівника в порядку регресу. Якщо працівник аутсорсера порушував режим роботи замовника, то замовник оформляє ці порушення і звертається до виконавця з пропозицією застосування до працівника-порушника відповідних санкцій. Окрім цього, замовник у низці випадків, якщо це вказано у договорі, має право вимагати заміни працівника або зменшення винагороди аутсорсера, якщо така заміна неможлива, а працівник не може виконати покладені на нього завдання (приміром, йдеться про працівника кол-центру з невідповідною кваліфікацією).

Отже, притягнення до дисциплінарної і матеріальної відповідальності працівників «напрокат», які завдали шкоди замовнику або аутсорсеру (в останньому випадку це найчастіше репутаційні втрати), покладають на аутсорсера — за наявності аргументованих доказів шкоди з боку замовника.

Якщо виконавець компенсує замовникові завдану шкоду, то сума компенсації буде включена до доходу одержувача. Якщо під час виконання своїх обов'язків працівник зазнав шкоди або травми, то вирішувати усі питання щодо виплати коштів у зв'язку з погіршенням здоров'я на виробництві і професійними захворюваннями, які закріплені за Фондом соцстраху, має роботодавець (аутсорсер).

Відповідальність виконавця може настати і за розголошення його працівниками конфіденційної інформації замовника. Претензії виставляють виконавцеві, який може притягнути свого працівника до дисциплінарної відповідальності⁽⁷⁾.

Вигоди аутсорсингу

Тепер перейдемо до безпосередніх розрахунків вигід аутсорсингу. Розпочнемо з простого порівняння двох позицій: ведення бізнес-процесів самостійно або за договором з аутсорсером. Розглянемо бухгалтерський аутсорсинг. За умовами нашого прикладу підприємству, що перебуває на загальній системі оподатку-

⁽⁷⁾ Докладніше про це див.: Алієв Т. Базака — знахідка для ворога, або Як покарати працівника за розголошення комерційної таємниці // Бухгалтерія. — 2016. — № 37. — С.35–37 (прим. ред.).

⁽⁸⁾ Розміри зарплат (вартість послуг) узяті з відкритих джерел в Інтернеті (прим. авт.).

вання і є платником ПДВ, необхідно вести кадрову і зарплатну документацію стосовно 5 працівників. Первинний документообіг — до 20 операцій на місяць, включаючи ЗЕД-діяльність, без роботи з підкацизними товарами⁽⁸⁾.

Щомісячна стаття виплат	Власний бухгалтер, грн.	Аутсорсер, грн.
Зарплата (вартість послуг)	6000	7200
ЄСВ	1320	—
Оренда робочого приміщення	5000	—
Канцелярія	300	—
Програмне забезпечення та його підтримка	300	—
Консультації, семінари	1000	—
Усього	13920	7200

Як бачимо, вигоди очевидні — майже подвійне заощадження витрат.

Ризики аутсорсингу

З огляду на практику можна припустити, що у підприємства, яке використовує аутсорсинг, виникнуть ризики, найчастіше пов'язані з перевітками ДФС.

У разі промислового аутсорсингу перевіряючі можуть пред'явити претензію, що підприємство, яке користується послугами аутсорсерів, у підсумку продає продукцію або надає послуги, не маючи для цього ніякої ресурсної бази — ні персоналу, ні основних засобів. Отже, отримуючи вигоду від аутсорсингу, треба знати, в яких випадках і за яких обставин підприємство може бути назване «транзитером» або «фіктивною фірмою». Вище було зазначено про те, що **КВЕД-2010** передбачає такі випадки, і на своє виправдання можна навести норми міжнародних класифікаторів, які це дозволяють.

Також податковим ризиком може бути невизнання податківцями реальності замовлених в аутсорсера послуг (робіт). Нарешті, ще одна неприємна підозра в аутсорсингу — це підозра у наявності прихованих трудових відносин.

Інакше кажучи, іноді прогрес та право на оптимізацію операційних витрат розбиваються об шаблонне мислення контролюючих органів.

АУТСТАФІНГ: оптимізуємо витрати на персонал обережно

Тетяна ДЕРКАЧ, редактор

Аутстафінг — одна з найбільш нестандартних схем оптимізації, пов'язана з трудовими відносинами і персоналом. Вітчизняне законодавство дуже незграбно намагається регулювати цю сферу трудових відносин, але прогрес відчутний. Якщо у 2010 році Федерація профспілок України в інформаційній записці (додаток до постанови президії ФПУ від 01.12.2010 р. № П-44-2 про Генеральну угоду на 2010—2012 р.) зазначала, що одним із основних завдань колдоговірної роботи на 2011 рік у сфері зайнятості є недопущення поширення на підприємствах нетипових форм зайнятості, зокрема аутсорсингу та аутстафінгу, то у Генеральній угоді на 2016—2017 р. цих недолугих зауважень уже немає.

З'ясуємо, як можна вигідно використати аутстафінг та які при цьому можливі ризики у замовника й виконавця.

Оформлення аутстафінгу

Суть аутстафінгу полягає у тому, що зі штату замовника виводять частину персоналу, приймають до штату виконавця (аутстафера, провайдера), а потім за окремим договором цей персонал надають для роботи на свого «колишнього» роботодавця. Аутстафінг від аутсорсингу⁽¹⁾ відрізняється тим, що у разі аутсорсингу за межі підприємства виводять функції, а у разі аутстафінгу — персонал (незалежно від його функцій).

Надання персоналу для виконання якихось функцій може бути двох видів:

- ◆ безпосередньо аутстафінг (коли персонал замовника виводять поза штат і приймають у штат аутстафера);

- ◆ лізинг персоналу (замовник користується наявним персоналом аутстафера, не здійснюючи звільнення власних працівників).

Предметом розгляду у цьому матеріалі є аутстафінг як операція з найбільшою кількістю договірних і законодавчих нюансів. Отже, договірні особливості аутстафінгу полягають в оформленні трьох етапів:

- ◆ виведення частини персоналу зі штату замовника;

- ◆ прийняття персоналу замовника до штату виконавця;

⁽¹⁾ Докладніше про це див.: Деркач Т. Аутсорсинг: заощаджуємо на витратах // Бухгалтерія. — 2016. — № 48. — С. 24—27 (прим. ред.).

⁽²⁾ Закон України від 05.07.2012 р. № 5067-VI «Про зайнятості населення» (прим. ред.).

⁽³⁾ Див. лист Державного центру зайнятості МСПУ від 29.01.2014 р. № ДЦ-11-567/0/6-14 (прим. ред.).

⁽⁴⁾ Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010», затверджений наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 (прим. ред.).

- ◆ надання цього персоналу замовникові.

Розглянемо побіжно кожен етап. Як це часто буває, екзотичні господарсько-трудова відносини, до числа яких належить і аутстафінг, у вітчизняному законодавстві описані дуже розпливчато. Самого визначення терміна «аутстафінг» немає. Водночас ст.39 **Закону про зайнятість**⁽²⁾ регулює діяльність суб'єктів господарювання, які наймають працівників для подальшого виконання ними роботи в іншого роботодавця на території України. Така діяльність вимагає отримання дозволу (тільки для резидентів України⁽³⁾). Крім того, вона має бути вказана у реєстраційних документах аутстафера на підставі **КВЕД-2010**⁽⁴⁾. Такими кодами КВЕД є: 78.10 «Діяльність агентств працевлаштування», 78.20 «Діяльність агентств тимчасового працевлаштування», 78.30 «Інша діяльність із забезпечення трудовими ресурсами».

Отже, спочатку замовник повинен звільнити частину своїх штатних працівників. Іншого способу, крім звільнення, у цьому випадку не передбачено. Найчастіше звільнення обґрунтовують скороченням штату. А це — пряма перешкода до користування послугами суб'єкта господарювання, який отримав дозвіл на діяльність, обумовлену в ст.39 **Закону про зайнятість**. Її ч.4 прямо забороняє провайдеру надавати свій персонал роботодавцеві, у якого, зокрема:

- ◆ протягом року скорочено чисельність (штат) працівників;

- ◆ не дотримано нормативи чисельності працівників основних професій, задіяних у технологічних процесах основного виробництва.

Але головне навіть не це, а те, що ч.2 ст.39 **Закону** забороняє без дозволу діяльність суб'єктів господарювання — роботодавців, які наймають працівників для подальшого виконання ними роботи в Ук-►

раїні в іншого роботодавця. Порядок видачі таких дозволів затверджено постановою КМУ від 20.05.2013 р. № 359, яка, як не дивно, досі не набула чинності, тому що не прийнято зміни до законів щодо видачі дозволу на наймання працівників для подальшого виконання ними роботи в Україні в іншого роботодавця (законопроект від 23.05.2013 р. № 2118а). Тому штрафи за надання таких послуг без дозволу, передбачені ч.3 ст.53 **Закону про зайнятість** (20-кратний розмір мінімальної зарплати), поки не застосовують.

Крім того, слід пам'ятати, що у деяких випадках скорочення персоналу у замовника аутстафінгової послуги може призвести до анулювання у нього ліцензії на здійснення діяльності (приміром, у будівництві об'єктів IV і V категорій складності ліцензію видають тільки за наявності у підприємства певної чисельності штатного персоналу необхідної кваліфікації).

КЗпП дозволяє припинити трудовий договір у зв'язку з:

- ◆ переведенням працівника за його згодою на інше підприємство (ч.5 ст.36);
- ◆ звільненням працівника з ініціативи роботодавця у зв'язку зі змінами в організації виробництва та праці (п.1 ч.1 ст.40).

Переведення може стосуватися не одного працівника, а кількох. У цьому випадку головне — дотримуватися вимог ч.1 ст.32 **КЗпП**⁽⁵⁾.

Згідно з п.1 ч.1 ст.40 **КЗпП** розірвання безстрокового трудового договору з працівниками з ініціативи роботодавця може статися у разі ухвалення рішення про скорочення чисельності або штату персоналу, про що персонал попереджають не пізніше ніж за два місяці до звільнення (ст.49² **КЗпП**). За наявності на підприємстві профспілки такий строк збільшується до трьох місяців (див. роз'яснення Мін'юсту від 25.01.2011 р.⁽⁶⁾).

У цьому контексті цікавою є судова практика, коли працівники оскаржують рішення свого роботодавця про скорочення штату у зв'язку з передачею непрофільних функцій аутстаферу. Зокрема, рішення Сакаганського районного суду м.Кривий Ріг Дніпропетровської області від 05.06.2014 р. № 214/9097/13-ц і № 2/214/1047/14 стосуються саме такої ситуації, коли персонал великого підприємства був скорочений і переведений до штату підрядника для майбутньої роботи на колишнього роботодавця. Працівник, не згодний з таким рішенням, звернувся до суду з

⁽⁵⁾ Докладніше про це див.: Алієв Т. Переведення та переміщення: відмінності й особливості оформлення // Підприємство і працівник: азбука роботодавця: Збірник систематизованого законодавства. — 2016. — Вип.2. — С.178–181 (прим. ред.).

⁽⁶⁾ Опубліковано: Там само. — С.109–112 (прим. ред.).

⁽⁷⁾ Див.: <http://lv.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64474.html> (прим. авт.).

вимогою про відновлення на колишньому робочому місці та про компенсацію у вигляді виплати середнього заробітку за весь період вимушеного прогулу. У цьому випадку суд відмовив позивачеві в його позовних вимогах, проте результат розгляду справи може бути й іншим. При цьому суд не розглядає питання доцільності скорочення, але ретельно вивчає наявність підстав для скорочення і дотримання самої процедури скорочення.

Наступним кроком є укладення аутстафером трудового договору з «чужими» співробітниками. До речі, працівники можуть бути і сторонніми (а не тільки звільнені замовником). Тут цікавим є те, що трудовий договір з аутстафером повинен передбачати той факт, що, приміром, якщо наймають бухгалтера, то бухгалтерський облік працівник веде не у нього, а у третьої особи. Факт виконання своїх посадових обов'язків не у наймача, а у третьої особи потрібно вказати у трудовому договорі з працівником, якого нададуть «в оренду». За загальним правилом аутстафінгу і обов'язки, і дотримання трудової дисципліни мають бути у аутстафера такими самими, як у замовника.

Проблема вибору виду договору замовника з аутстафером полягає у тому, що у цьому випадку замовнику надають персонал, а не конкретні послуги (роботи). Нині у вітчизняному законодавстві немає норми, яка б описувала договір оренди (лізингу) персоналу. У деяких випадках йдеться про договір надання персоналу «в оренду», але тут знову-таки слід пам'ятати про обмеження, встановлені ч.4 ст.39 **Закону про зайнятість**: якщо у замовника протягом року відбулося скорочення персоналу, то провайдер, чия діяльність визначається за кодами **КВЕД-2010** 78.10, 78.20, 78.30, не має права надавати персонал такому замовникові. Крім того, провайдер не може здійснювати свою діяльність з надання персоналу без дозволу, а порядок видачі таких дозволів поки що заблокований через нерозторопність законодавця. Тому найбільш безпечно укласти звичайні договори надання послуг з описом трудових обов'язків «орендованого» персоналу. Фіскальні органи, приміром, рекомендують⁽⁷⁾ тут укласти або договір підряду (гл.61 **ЦКУ**), або послуг (гл.63 **ЦКУ**) — залежно від того, які саме функції виконуватимуть працівники аутстафера у замовника (хоча це некоректно відображає договірні відносини).

Оптимізаційні нюанси

Зазвичай вважають, що аутстафінг оптимізує витрати замовника на соціальні виплати працівникам, виведеним поза штат: мовляв, тепер оплата податків, лікарняних, відпусток — головний біль аут-

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

стафера. Розчаруємо читача: усі ці витрати, на яких планують заощадити, фактично підуть на оплату послуг аутстафера. Він повинен компенсувати собі витрати на утримання і соціальні гарантії персоналу та отримати прибуток. У стандартних випадках до вартості послуг аутстафера входить компенсація нарахованої зарплати працівників і ЄСВ, а також комісійна винагорода аутстафера.

Звісно, дуже часто для досягнення ефекту оптимізації аутстафер таким працівникам виплачує мінімальну заробітну плату, але при цьому можлива домовленість про повний соціальний пакет (частина з якого потрапляє до фонду оплати праці), який надавав цим працівникам їх попередній роботодавець (інакше проблематично буде отримати згоду працівника на звільнення і переведення до штату аутстафера). У будь-якому разі платити лише одну мінімальну заробітну плату буде незаконно, якщо у замовника в штаті залишилися працівники, які виконують ту саму роботу, що й «орендований» персонал: п.2 ч.1 ст.39 **Закону про зайнятість** вимагає у цьому випадку недопущення «зарплатної дискримінації». Таким чином, аутстафер для працівників, прийнятих ним від свого замовника, є податковим агентом щодо сплати ПДФО і військового збору. При цьому п.4 ч.1 ст.39 **Закону про зайнятість** вимагає від формального роботодавця нараховувати та сплачувати ЄСВ на користь працівника.

Оптимізація може полягати у тому, що у разі виведення частини персоналу поза штат суб'єкт господарювання залишається на умовах, які дозволяють йому застосовувати спрощену систему оподаткування (приміром, це стосується фізичних осіб — підприємців, які для перебування у другій групі платників єдиного податку можуть мати у штаті до 10 працівників).

Якщо вивільнення працівників з певною функцією дозволяє замовникові перейти на єдиний податок (наприклад, якщо йдеться про види діяльності, заборонені для платників єдиного податку пп.291.5.1 ст.291 **ПКУ**), у замовника відбувається пряма економія на сплаті податків у вигляді різниці між ставкою податку на прибуток і ставкою єдиного податку (для прикладу візьмемо ставки для третьої групи):

- ◆ $18\% - 3\% = 15\%$ (для платників ПДВ);
- ◆ $18\% - 5\% = 13\%$ (для неплатників ПДВ).

Втім, як завжди у таких випадках, слід враховувати, що бази оподаткування для різних систем оподаткування відрізняються: платник податку на прибуток оподатковує тільки прибуток, платник єдиного податку — весь отриманий дохід. До речі, аутстафера не можна назвати традиційним посередником, тому на нього не поширюється п.292.4 ст.292

ПКУ в частині оподаткування єдиним податком тільки винагорода.

Тож найбільшого податкового ефекту можна досягти у тих випадках, коли платник податків займається діяльністю, що приносить максимальну додану вартість (наприклад, послуги або роботи з низьким рівнем операційних витрат). Якщо витрати все-таки є (приміром, на матеріали), їх краще розділити між замовником і виконавцем пропорційно. Якщо одна зі сторін договору аутстафінгу — платник податку на прибуток, то доцільніше матеріальні витрати здійснити від її імені, що у кінцевому підсумку суттєво знизить оподатковуваний прибуток для такого контрагента.

Аналогічного оптимізаційного ефекту може бути досягнуто в аутстафера, котрий належить до другої групи платників єдиного податку, якщо він спеціалізується виключно на наданні послуг населенню і платникам єдиного податку. Отже, якщо і замовник, і аутстафер — платники єдиного податку, причому аутстафер має можливість перебувати у другій групі платників такого податку, і кількість працівників, прийнятих від замовника, не перевищує 10 осіб, то таким чином досягається сукупний податковий ефект для обох сторін.

Ще один оптимізаційний момент: замовник — платник податку на прибуток виводить персонал поза штат, виплачуючи за договором з аутстафером суму набагато більшу, ніж витрати на утримання цих працівників у своєму штаті. Значить, нарівні зі зменшенням оподаткованого прибутку, автоматично зникає питання про нарахування і перерахування ПДФО, військового збору і ЄСВ.

Що каже ПКУ

Згідно з пп.14.1.183 ст.14 **ПКУ** «послуга з надання персоналу — господарська або цивільно-правова угода, відповідно до якої особа, що надає послугу (резидент або нерезидент), направляє у розпорядження іншої особи (резидента або нерезидента) одну або декількох фізичних осіб для виконання визначених цією угодою функцій. Угода про надання персоналу може передбачати укладання зазначеними фізичними особам трудової угоди або трудового контракту із особою, у розпорядження якої вони направлені. Інші умови надання персоналу (у тому числі винагорода особи, що надає послугу) визначаються угодою сторін». При цьому такі послуги оподатковують ПДВ за загальними правилами.

Витрати замовника на оплату аутстафінгової послуги у повному обсязі належать до витрат залежно від того, які саме функції виконує «орендований» ►

персонал. Це можуть бути загальновиробничі та адміністративні витрати, витрати на збут або прямі витрати. Відповідно, і строки «впливу» таких витрат на оподатковуваний прибуток (який залежить від бухгалтерського фінансового результату) будуть різні: у періоді здійснення або у періоді реалізації продукції (робіт, послуг). Тут головне — наявність документів, що підтверджують факт надання послуг з «оренди» персоналу.

Як саме можна підтвердити факт здійснення господарської операції? Нічого іншого не спадає на думку, крім звичного усім акта наданої послуги. Але якої саме послуги? Адже аутстафер, навіть вимушено укладаючи із замовником договір на надання звичайних послуг (без вказівки того, що послуга полягає у наданні персоналу), не бере на себе відповідальності за результат. Інакше кажучи, він не може підтвердити, що відданий в «оренду» працівник виконав завдання, яке потрібне замовникові.

Тому варіантів оформлення актів може бути два. По-перше, це акт наданих послуг на надання персоналу, по-друге — це акт на виконання тих функцій, які мають бути виконані таким персоналом. Обидва види складаються і підписуються сторонами, як правило, раз на місяць, і, підкреслимо, їх підписання не залежить від результату працівників (окрім випадків, що

викликають спір або претензію однієї зі сторін, наприклад, якщо працівники надані не були).

Щодо доходів і витрат аутстафера, то всю суму отриманої від замовника винагороди включають до доходу. При цьому до витрат потрапляє нарахована заробітна плата працівників у його штаті, лікарняні, а також ЄСВ, нарахований у зв'язку з цими виплатами.

Податкові зобов'язання з ПДВ на вартість послуги нараховують за першою подією. Податкову накладну виписують у звичайному порядку і реєструють в ЄРПН, після чого замовник має право на податковий кредит.

В операціях з нерезидентами усе залежить від місця постачання такої послуги. Згідно з п.185.1 ст.185 **ПКУ** об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України. Послуга з надання персоналу вказана у пп.«г» п.186.3 ст.186 **ПКУ**: місцем її постачання вважають місце реєстрації замовника (покупця). Якщо персонал надає резидент України нерезиденту, то ця послуга не буде об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки замовник зареєстрований за межами митної території України. Якщо нерезидент надає персонал резидентові, то такий резидент повинен нарахувати податкові зобов'язання на вартість послуги за ставкою 20% і виписати податкову накладну.

Ризики

Переважно, виникає питання щодо правомочності підписання «оренованими» працівниками документації підприємства-замовника. Такі працівники не перебувають у трудових відносинах із замовником, тому з ними неможливо укласти договір про повну матеріальну відповідальність, надати право підпису первинних документів, видати довіреність тощо. Щодо трудової дисципліни, то зазвичай у замовника і аутстафера розпорядок дня і дисциплінарні вимоги синхронізовані.

Повертаючись до питання підписання документів, зазначимо таке. Бухгалтерський облік, приміром, можна віддати комусь за договором аутсорсингу, але не за договором про надання персоналу: ч.4 ст.8 **Закона про бухоблік** дозволяє підприємству вибрати форму ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. Оскільки аутстафер надає не аудиторські послуги, а послуги з надання персоналу, то такий варіант є неприйнятним. Отже, у разі «оренди» персоналу передача таким працівникам права підпису не є законодавчо врегульованим питанням. ■

БУХГАЛТЕРІЯ
представляє

ЗБІРНИКИ СИСТЕМАТИЗОВАНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

З питань передплати видань редакції газети «Бухгалтерія» звертайтеся до ВД «Бліц-Інформ» (адреса й телефон — на останній сторінці номера)

Телефон «гарячої лінії»: **0 800 330 834**
(дзвінки зі стаціонарних телефонів по Україні безкоштовні)

ФОРС-МАЖОР як умова ЗЕД-договору

Олександр ТРУСОВ, експерт-аналітик із зовнішньоекономічної діяльності

При здійсненні господарської діяльності нерідко трапляється, що одна із сторін договору через незалежні від неї обставини не може виконати свої зобов'язання. Причини виникнення цих обставин, їх тривалість, можливості подолання залежно від волі сторін бувають різні. У зовнішньоекономічному договорі, втім, як і в будь-якому іншому, контрагентами повинно бути визначено умови, за яких зобов'язання сторін, що передбачено цим договором, не може бути виконано з незалежних від них обставин. Також має бути встановлено, що саме сторони договору розуміють під обставинами непереборної сили. При цьому перелік таких обставин має бути вичерпним. Докладніше про це – далі в статті.

Форс-мажор чи непереборна сила: поняття та визначення

Зазвичай будь-які обставини непереборної сили прийнято відносити до так званого форс-мажору або форс-мажорних обставин, хоча вважається, що українське законодавство спирається не на поняття «форс-мажор», а на поняття «непереборна сила».

У **ЦКУ**, приміром, передбачено, що особа, яка порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності за порушення зобов'язання, якщо вона доведе, що це порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили (ст.617). При цьому в самому Кодексі визначення непереборної сили немає.

Більш точно дії непереборної сили трактує **ГКУ**, згідно з яким до них належать надзвичайні та невідворотні обставини за цих умов здійснення господарської діяльності, за винятком порушення своїх зобов'язань контрагентами сторони договору, яка не виконала свої власні зобов'язання, відсутності на ринку необхідних для виконання зобов'язання товарів та відсутності у боржника необхідних коштів (ст.218).

Вищий господарський суд України свого часу роз'яснив, що спільним для обставин непереборної сили та форс-мажору є лише їх зовнішній характер впливу на причинно-наслідковий ланцюг діяльності учасників конкретних правовідносин, тобто ці обставини знаходяться поза контролем учасників правовідносин (лист від 09.09.2001 р. № 01-2.2/279).

⁽¹⁾Закон України від 02.12.97 р. № 671/97-ВР «Про торговельно-промислові палати в Україні» (прим. ред.).

При цьому категорія непереборної сили втілює в собі лише стихійні природні явища, які внаслідок їх винятковості, невідворотності та непередбачуваності зумовлюють обмеження відповідальності за заподіяння шкоди у випадках, визначених законом, а категорія форс-мажору охоплює лише виняткові події громадського життя, що сторони самі на диспозитивних підставах визначають у договорі як право на звільнення від подальшого виконання зобов'язання.

Разом з тим у протипагу поширеній думці, що українське законодавство не оперує поняттям «форс-мажор», визначення таких обставин наведено в ст.14¹ **Закону № 671⁽¹⁾**. Так форс-мажорними обставинами (обставинами непереборної сили) є надзвичайні та невідворотні обставини, що об'єктивно унеможливають виконання зобов'язань, передбачених умовами договору (контракту, угоди тощо), обов'язків відповідно до законодавчих та інших нормативних актів, а саме: загроза війни, збройний конфлікт або серйозна погроза такого конфлікту, включаючи, але не обмежуючись ворожими атаками, блокадами, військовим ембарго, дії іноземного ворога, загальна військова мобілізація, воєнні дії, оголошена та неоголошена війна, дії суспільного ворога, збурення, акти тероризму, диверсії, піратства, безладу, вторгнення, блокада, революція, заколот, повстання, масові заворушення, введення комендантської години, експропріація, примусове вилучення, захоплення підприємств, реквізиція, громадська демонстрація, блокада, страйк, аварія, протиправні дії третіх осіб, пожежа, вибух, тривалі перерви в роботі транспорту, регламентовані умовами відповідних рішень та актами державних органів ►

влади, закриття морських проток, ембарго, заборона (обмеження) експорту/імпорту тощо, а також умовлені винятковими погодними умовами і стихійним лихом, а саме: епідемія, сильний шторм, циклон, ураган, торнадо, буревій, повінь, нагромадження снігу, ожеледь, град, заморозки, замерзання моря, проток, портів, перевалів, землетрус, блискавка, пожежа, посуха, просідання і зсув ґрунту, інші стихійні лиха тощо.

Власне кажучи, сторони договору під обставинами непереборної сили мають право передбачити будь-які обставини, які, на їх думку, можуть завадити виконанню їх зобов'язань. Законодавством передбачено, що сторони мають право свої відносини в договорі врегулювати на власний розсуд (ст.6 ЦКУ). Право сторін на самостійне визначення в договорі, що саме належить до форс-мажору, і які обставини є форс-мажорними, підтвердив і Мін'юст України в листі від 30.05.2014 р. № 6602-0-26-14/8.1⁽²⁾. Можливо, саме тому деякі суб'єкти господарювання під дією форс-мажорних обставин іноді мають на увазі й таку обставину як «дії Всевишнього». Звісно, отримати офіційне підтвердження, наприклад, висновок Торгово-промислової палати (далі – ТПП) про факт такої обставини практично неможливо.

Форс-мажор як обов'язкова умова договору

При підготовці зовнішньоекономічного договору одним із основних нормативних документів, якими необхідно керуватися суб'єктам підприємницької діяльності, є **Положення № 201**⁽³⁾.

Відповідно до цього Положення відповідний розділ договору має містити відомості про те, в яких випадках умови договору (контракту) можуть бути не виконані сторонами (стихійні лиха, воєнні дії, ембарго, втручання з боку влади тощо). При цьому сторони звільняються від виконання зобов'язань на строк дії цих обставин або можуть відмовитися від

⁽²⁾Опубліковано: *Бухгалтерія*. – 2014. – № 39. – С.26–29 (прим. ред.).

⁽³⁾Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затверджене наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201. Опубліковано: *Зовнішньоекономічна діяльність: облік, податки, обмеження: Збірник систематизованого законодавства*. – 2016. – Вип.10. – С.50–52 (прим. ред.).

⁽⁴⁾Закон України від 23.09.94 р. № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». Опубліковано: *Там само*. – С.32–33 (прим. ред.).

⁽⁵⁾Див. лист ДПАУ від 12.06.2003 р. № 9337/7/24-1117 (прим. ред.).

виконання договору (контракту) частково чи в цілому без додаткової фінансової відповідальності. Строк дії форс-мажорних обставин підтверджується торгово-промисловою палатою відповідної країни. Хоча певною мірою це суперечить чинному законодавству, позаяк згідно з ним ТПП – це не єдиний орган, який може підтвердити факт дії форс-мажорних обставин. Так, відповідно до **Закону № 185**⁽⁴⁾ якщо перевищення законодавчо встановлених строків надходження виручки резидентів в іноземній валюті на їх валютні рахунки в уповноважених банках та строків здійснення поставок після внесення авансового платежу або оформлення векселя за імпортними операціями зумовлено виникненням форс-мажорних обставин, перебіг зазначених строків зупиняється на весь період дії форс-мажорних обставин та поновлюється з дня, наступного за днем закінчення дії таких обставин. При цьому підтвердженням форс-мажорних обставин є сертифікат про форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили), виданий не лише ТПП України, але й іншою уповноваженою організацією (органом) країни знаходження сторони договору (контракту) або третьої країни відповідно до умов договору.

На практиці при визначенні уповноваженого органу, який має право підтверджувати факт настання форс-мажорних обставин, сторони зовнішньоекономічного договору стикаються з тим, що законодавство деяких країн не встановлює переліку або найменування такого конкретного уповноваженого органу. Законодавством України передбачено, що можливість оформлення висновків, які підтверджують форс-мажорні обставини, має ТПП України. Так, у рамках здійснення своєї діяльності ТПП та уповноважені нею регіональні торгово-промислові палати за зверненнями суб'єктів господарської діяльності та фізичних осіб засвідчують форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) та видають сертифікат про такі обставини (ст.14¹ **Закону № 671**).

Крім того, право підтвердження форс-мажорних обставин мають державні органи, які видають нормативно-правові акти, а саме Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та Президент України⁽⁵⁾.

Форс-мажорні застереження

За погодженням сторін у тексті зовнішньоекономічного договору (контракту) може бути зазначено, що у разі виникнення форс-мажорних обставин строк дії такого договору (контракту) продовжується на ►

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ

час дії цих обставин. Проте в деяких випадках обставини непереборної сили можуть діяти досить тривалий період часу, після закінчення якого виконання зобов'язань за зовнішньоекономічним договором стає недоцільним. Тому в договорі необхідно зазначити граничні строки, після закінчення яких

сторони мають право відмовитися від виконання взаємних зобов'язань без вимоги контрагентом відшкодування збитків.

Як зразок форс-мажорних застережень у зовнішньоекономічному контракті можна навести такі приклади.

Приклади форс-мажорних застережень

«Жодна із Сторін не нестиме відповідальності за повне або часткове невиконання зобов'язань за цим Договором, якщо таке невиконання є наслідком виникнення обставин непереборної сили, тобто надзвичайних та невідворотних обставин (форс-мажор), що настали після підписання цього Договору, таких як: пожежа, землетрус, повінь та інші стихійні лиха; війна або воєнні дії, національні або галузеві страйки тощо, а також постанови або розпорядження (вказівки) державних органів, що мають обов'язкову силу.

У разі настання зазначених вище обставин кожна Сторона має протягом 5 робочих днів повідомити про них письмово другу Сторону. Повідомлення повинне містити дані про початок та можливий термін закінчення зазначених вище обставин, про їх характер, а також офіційні документи (акти уповноважених державних органів або Торгово-промислової палати), що засвідчують наявність цих обставин і, за можливості, дають оцінку їх впливу на можливість виконання Стороною своїх зобов'язань за цим Договором.

Неповідомлення або несвоєчасне повідомлення про настання форс-мажорних обставин позбавляє Сторони права посилатися на обставини форс-мажору».

«Сторони не несуть відповідальності за невиконання (неналежне виконання) умов цього Контракту внаслідок обставин, що виникли всупереч волі та бажання Сторін, які вони не могли передбачити або уникнути, включаючи (але не обмежуючись ними): втручання з боку влади, воєнні дії, громадянські заворушення, епідемії, стихійні лиха.

Сторона має письмово повідомити другу Сторону про факт настання форс-мажорної обставини протягом 10 днів, починаючи з дня виникнення форс-мажорної обставини. Підтвердження наявності дії форс-мажору є підтверджувальний документ, виданий торгово-промисловою палатою країни, в якій знаходиться Сторона.

За умови своєчасного повідомлення про форс-мажорну обставину строк виконання зобов'язань за Контрактом продовжується на час дії форс-мажорних обставин, якщо Сторони не дійдуть взаємної згоди розірвати Контракт. Недотримання умов, зазначених у другому абзаці цього розділу, позбавляє Сторону права посилатися на форс-мажорні обставини».

Форс-мажорне застереження зазвичай складається з двох частин. При цьому в першій частині міститься перелік різних стихійних лих та катастроф, а в другій — загальна фраза, що використовується для страховки, в якій згадується будь-яка інша подія, не включена до переліку. Скажімо «страйки, локауті, трудові заворушення, неприйнятні умови праці, аварії, затримки в дорозі, заборони або інші прояви урядової політики, включаючи заборони експорту та імпорту або інше ліцензування, війна (оголошена або неоголошена), заколоти, громадянські заворушення, пожежі, стихійні лиха або інші непередбачені обставини, що перебувають поза контролем кожної із сторін, звільняють від відповідальності за прострочення або невиконання, що виникли внаслідок однієї із цих причин».

У цьому випадку загальна фраза робить непереборність форс-мажорних обставин поза контролем сторін. У деяких інших випадках, наприклад при використанні фрази «або з інших причин, що знаходяться поза розумним контролем кожної із сторін», суд може прийняти рішення, що зазначені слова не повинні використовуватись як так звана «друга» частина форс-мажору, а є рарозовим поняттям і не повинні відокремлюватись від інших обставин. Тому вони не можуть поширюватись, припустімо, на пошкодження чи вихід з ладу обладнання через недбалість або умисел однієї із сторін.

Нерідко обумовлюють і наслідки форс-мажорного застереження: продовження строку виконання зобов'язань ►

бов'язань, зупинення або припинення дії договору у разі настання відповідної події. Це може бути передбачено для обох сторін або однієї із сторін договору. Вирази, що використовуються в таких випадках, на кшталт «за винятком випадків форс-мажору» або «за умови настання форс-мажору» означають, що у разі настання форс-мажорної обставини сторони звільняються від подальшого виконання договору, за винятком обов'язку із здійснення розумної співпраці для забезпечення виконання договору.

У міжнародній торгівлі активно застосовується так звана двоступінчата форма форс-мажорного застереження, що передбачає два етапи в тій частині, що стосується наслідків настання форс-мажорної події. Перший етап — це продовження строку дії договору на обумовлений сторонами період. Якщо після закінчення цього періоду форс-мажорна обставина продовжує діяти, кожна із сторін зовнішньоекономічного договору має право на його розірвання. На додаток до цих умов також може бути передбачено, що сторона договору, яка висуває умову щодо продовження строку виконання зобов'язань, має надіслати другій стороні відповідне застережливе повідомлення.

При підготовці форс-мажорного застереження слід враховувати, що у разі якщо в договорі міститься посилання на «звичайне» форс-мажорне застереження, то неможливо встановити, що саме сторони мають на увазі, оскільки в міжнародній практиці використовується значна кількість універсальних форс-мажорних застережень. Тому зазвичай під час розгляду справ у судах виноситься рішення, що таке застереження є незрозумілим, і, якщо це зачіпало сутність договору, його могло бути визнано недійсним. В інших випадках, якщо таке форс-мажорне застереження, яке не має сенсу, було відділено від інших умов договору, його просто не брали до уваги.

Форс-мажорне застереження може бути визнано марним, якщо певні наступні події унеможливають виконання договору. Як приклад можна навести випадок із англійської судової практики, коли було визнано, що форс-мажорне застереження не захищає продавця, який вимагав звільнити його від обов'язку поставити товар, оскільки він міг отримати експортну ліцензію, сплативши за неї на 20%—30% більше, ніж становить контрактна ціна товару. Суд вважав, що в цьому випадку форс-мажорної обставини немає, позаяк не було ані фактичної, ані юридичної неможливості виконання зобов'язання за

договором у вигляді, наприклад, заборони або ембарго.

Крім форс-мажорних застережень у міжнародній практиці існують й інші аналогічні визначення. Так, в англійському праві практикується доктрина марності договору, американське законодавство передбачає звільнення від відповідальності внаслідок комерційної нездійсненності, у Німеччині застосовується «скасування умов правочину», а французьке право, так само, як і українське, передбачає як основу для звільнення від відповідальності факт форс-мажору.

Рекомендовано також при оформленні форс-мажорного застереження суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності скористатися й положеннями **Постанови № 444⁽⁶⁾**, в якій наведено зразок типових форс-мажорних застережень.

Зразок типових форс-мажорних застережень

«Сторони погодилися, що в разі виникнення форс-мажорних обставин (дії нездоланної сили, яка не залежить від волі Сторін), а саме: війни, воєнних дій, блокади, ембарго, інших міжнародних санкцій, валютних обмежень, інших дій держав, які унеможливають виконання Сторонами своїх зобов'язань, пожеж, повеней, іншого стихійного лиха чи сезонних природних явищ, зокрема таких як замерзання моря, проток, портів тощо, закриття шляхів, проток, каналів, перевалів, Сторони звільняються від виконання своїх зобов'язань на час дії зазначених обставин. У разі коли дія зазначених обставин триває більш як ____ днів, кожна із Сторін має право на розірвання договору (контракту) і не несе відповідальності за таке розірвання за умови, що вона повідомить про це другу Сторону не пізніше як за ____ днів до розірвання. Достатнім доказом дії форс-мажорних обставин є документ, виданий ____ (назва організації).

Виникнення зазначених обставин не є підставою для відмови Покупця від оплати товарів (робіт, послуг), поставлених до їх виникнення». ■

⁽⁶⁾Постанова КМУ та НБУ від 21.06.95 р. № 444 «Про типові платіжні умови зовнішньоекономічних договорів (контрактів) і типові форми захисних застережень до зовнішньоекономічних договорів (контрактів), які передбачають розрахунки в іноземній валюті». Опубліковано: Зовнішньоекономічна діяльність: облік, податки, обмеження: Збірник систематизованого законодавства. — 2016. — Вип.10. — С.53—65 (прим. ред.).

Адреса редакції: 02094, м.Київ, вул.Мурманська, 7
Тел./факс редакції: (044) 593-68-10
E-mail: document@blitz.kiev.ua
WEB-сервер: www.buhgalterija.ua

БУХГАЛТЕРІЯ
ПРАВО • ПОДАТКИ • КОНСУЛЬТАЦІЇ

Генеральний директор
ТОВ «Видавничий дім
«Бліц-Інформ»

Сергій Набок

Головний редактор Ольга Папіріна
Заступник головного редактора Інна Журавська
Відповідальний секретар Андрій Лисенко

Редактори

Тимур Алієв, Ірина Губіна, Олена Кушина,
Інна Львова, Олена Рижикова, Тетяна Сушальська,
Ірина Шингур

Художнє оформлення

Микола Бондаренко, Ганна Легенька

Комп'ютерна верстка і дизайн

Зоя Пекур, Тетяна Зеленько

Літературні редактори

Світлана Куліченко, Майя Москаленко,
Оксана Помінчук, Богдана Пришляк

Коректори

Марія Бродська, Оксана Гусевська, Юлія Довгопол,
Катерина Кондратюк, Тетяна Сергєєва

Інформаційне забезпечення

Ірина Онищенко

Робота з авторами

Валентина Ксендзова (document@blitz.kiev.ua)
тел. (044) 593-68-00

Семінари та консультації

Людмила Ковальчук
(lkovalchuk@blitz.kiev.ua; question@blitz.kiev.ua)
тел. (044) 585-65-65

Маркетинг

Галина Терентьєва (gall@blitz.kiev.ua)
тел. (044) 585-65-89

Розміщення реклами

Людмила Ковальчук (lkovalchuk@blitz.kiev.ua)
тел. (044) 585-65-65

Передрук матеріалів допускається лише у разі письмової згоди Видавця. Листування з читачами ведеться тільки на сторінках видання. Надіслані матеріали не повертаються і не рецензуються. Пересилаючи тексти, фотографії й інші графічні зображення, відправник тим самим дає свою згоду на публічний показ, відображення та розповсюдження надісланих текстів, фотографій й інших графічних зображень у виданнях Видавця. Згідно з чинним законодавством відповідальність за зміст реклами несе рекламодавець. Матеріали із знаком © друкуються на правах реклами. Матеріали позаштатних авторів друкуються на умовах договору приєднання. Текст договору та інша інформація для позаштатних авторів знаходяться за адресою: <http://www.buhgalteria.com.ua/ftog.html> Кольороподіл та друк газети — Зразкова типографія «Бліц-Принт», м.Київ, вул.Мурманська, 7.

Газета виходить у понеділок.

Загальний тираж — 49100 прим.

Номер підписано до друку 17.05.2018

Замовлення № 0510717 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0.

Індекси видання, що розповсюджуються за передплатою:
22318, 22317.

Ціна договірної.

Видається з 01.12.92 р.

Реєстр. свід.: КВ № 21473-11273ПР від 25.06.2015 р.

Видавець: ТОВ «Видавничий дім «Бліц-Інформ»

Засновник: Наталія Мельнічук

Розповсюдження видання

Директор зі збуту Ольга Островкіна
ostovkina@blitz-media.group, (067) 434-80-59

З питань передплати звертайтеся: 0-800-33-08-34
(дзвінки безкоштовні зі стаціонарних телефонів по Україні),
замовлення на передплату можна оформити на сайті:

www.blitz-press.com.ua або звернувшись до філій:

Київ: (044) 593-68-16, 593-68-50, 593-68-68, 593-68-69
nvivchar@blitz-media.group

Вінниця: (0432) 65-55-24, 65-58-98
vinnica@blitz-media.group

Дніпро: (0562) 36-87-82, (056) 785-06-35(45)
vmoskalenko@blitz-media.group

Донецьк: (062) 389-12-21, 389-12-22
sgrabeko@blitz-media.group

Житомир: (063) 122-98-90, (067) 434-80-76
zhitomir@blitz-media.group

Запоріжжя: (061) 280-30-30, 280-30-31
mryabchenko@blitz-media.group

Івано-Франківськ: (067) 434-80-90, (067) 172-22-24
if_director@blitz-media.group

Кременчук: (0536) 79-70-50, 79-90-19
lsidak@blitz-media.group

Кривий Ріг: (0564) 26-63-03, 26-62-14, (067) 434-80-92
lgayday@blitz-media.group

Кропивницький: (0522) 27-82-40
kirovograd@blitz-media.group

Луцьк: (0362) 62-33-06, (097) 579-76-57
rovno@blitz-media.group

Львів: (032) 295-69-28, (067) 686-73-25
adoskoch@blitz-media.group

Маріуполь: (0629) 53-24-61, 47-01-08
jruchagova@blitz-media.group

Миколаїв: (0512) 76-63-50, 76-63-51
ekurochka@blitz-media.group

Одеса: (048) 725-40-77
odessa@blitz-media.group

Полтава: (0532) 56-26-17, 50-92-61
yshpak@blitz-media.group

Рівне: (0362) 62-33-06, (097) 579-76-57
rovno@blitz-media.group

Северодонецьк: (044) 593-68-16, 593-68-50
nvivchar@blitz-media.group

Суми: (0542) 61-95-39
akuksa@blitz-media.group

Тернопіль: (067) 434-80-77
ternopol@blitz-media.group

Ужгород: (03122) 2-38-63
npetrushka@blitz-media.group

Харків: (057) 716-10-66
jkononova@blitz-media.group

Херсон: (0552) 32-57-37, 32-51-18
ekurochka@blitz-media.group

Хмельницький: (0382) 78-82-20, (096) 702-33-26
ibogach@blitz-media.group

Черкаси: (0472) 50-75-97, (067) 434-80-81
edemchenko@blitz-media.group

Чернігів: (044) 593-68-16, 593-68-50
nvivchar@blitz-media.group

Чернівці: (0372) 52-55-70, 52-01-77
chernov@blitz-media.group

© «Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації», 2018