



Вих. № 4703/1-07/06
Від 07.06.2018р.

**Першому Заступнику
Міністра фінансів України
п. МАРКАРОВІЙ О.С.**

Копія: Заступнику Міністра –
керівнику апарату
Міністерства фінансів
п. КАПІНУСУ Є.В.

Шановна Оксано Сергіївно!

Користуючись нагодою, висловлюємо Вам свою повагу та бажаємо успіхів у професійній діяльності.

Незалежна асоціація банків України (далі – НАБУ) просить Вас звернути увагу на проблемні питання ведення податкового обліку у зв'язку з запровадженням IFRS16, і зокрема існуючу невизначеність на законодавчому рівні порядку реалізації вимог IFRS16 за договорами оренди (у т.ч. відносно плати за оренду земельних ділянок державної та комунальної власності, як складової податку на майно).

13 січня 2016 року Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності оприлюднила новий стандарт - МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» (далі - IFRS16). Його застосування обов'язкове для всіх підприємств, установ, в т.ч. банків, України для періодів з 1 січня 2019 р. Метою стандарту є забезпечення порядку розкриття орендарями та орендодавцями об'єктивної інформації, що правдиво представляє ці операції у фінансовій звітності і є основою для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки організації

IFRS16 кардинально змінює порядок обліку договорів оренди орендаторами, а саме:

- скасовує поточну модель подвійного обліку оренди орендаторами, відповідно до якої договори фінансової оренди відображаються в Звіті про фінансовий стан, а договори операційної оренди не відображаються (тобто обліковуються «поза балансом»);

- вводить єдину модель відображення договорів оперативної та фінансової оренди в Звіті про фінансовий стан у порядку, аналогічному поточному порядку обліку договорів фінансової оренди;

- вимагає від орендаря протягом строку оренди визнання в балансі:
 - фінансового зобов'язання з оренди в сумі теперішньої вартості орендних платежів, що мають бути здійснені протягом строку оренди за договором із відповідним подальшим нарахуванням процентів за таким зобов'язанням;

- не фінансового активу у формі права користування об'єктом лізингу із відповідною подальшою амортизацією вартості такого активу.

Таким чином, починаючи з 01.01.2019р., згідно з вимогами IFRS16, у орендаря за діючими (і майбутніми) договорами будуть виникати наступні принципово нові (у порівнянні із діючим складом) витрати:

- амортизація активу у формі права користування;
- знецінення активу у формі права користування;
- процентні витрати щодо фінансових зобов'язань з оренди (у т.ч. операційної);
- змінні оренді платежі, не включені до первісної оцінки зобов'язань з оренди.

Враховуючи наявність відмінних характеристик у складі витрат орендаря виникає ряд проблемних питань щодо врахування таких витрат при визначенні об'єкта оподаткування з податку на прибуток та податку на додану вартість відповідно до норм Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 року (далі - ПКУ).

1. Відповідно до підпункту 138.3.4 пункту 138.3 статті 138 ПКУ строки нарахування амортизації для нематеріальних активів, що відносяться до групи 2 - права користування майном (права користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) застосовуються відповідно до правовстановлюючого документа - згідно договорів оренди. Але нормою ПКУ також передбачено, якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

На нашу думку, з метою усунення додаткових (у порівнянні з існуючими в ПКУ) різниць між податковим та бухгалтерським обліком, строки нарахування амортизації за такими нематеріальними активами повинні застосовуватися однакові як для бухгалтерського обліку, так і для податкового.

Враховуючи викладене, пропонуємо внесення змін до ПКУ в частини визначення строку амортизації для активів у формі права користування майном, які обліковуються платником податку згідно вимог IFRS16 за строками амортизації, що будуть визначатися за правилами бухгалтерського обліку.

2. На сьогодні нормами підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ встановлено, що об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або

міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.

Нормами пункту 138.1 статті 138 ПКУ визначені різниці, що збільшують фінансовий результат до оподаткування:

- суми нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або МСФО;

- сума уцінки та витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або МСФО;

- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

Положеннями пункту 138.2 статті 138 ПКУ визначені різниці, що зменшують фінансовий результат до оподаткування, зокрема :

- сума розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно п. 138.3 ст. 138 ПКУ;

- сума дооцінки основних засобів або нематеріальних активів, у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або МСФО відповідно п. 138.2 ст. 138 ПКУ;

- на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат витрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Вважаємо, що з метою усунення різниць у податковому та бухгалтерському обліку, зазначені різниці, що впливають на фінансовий результат до оподаткування, не повинні поширюватися на операції оренди майна, облік яких буде вестись згідно з вимогами IFRS16. Тому, пропонуємо внесення змін до ПКУ і доповнення його наступним положенням: **«Різниці, що визначені положеннями пункту 138.1 та пункту 138.2 статті 138 ПКУ не застосовуються до лізингових операцій, за якими облік доходів і витрат здійснюється із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда».**

3. Операції з ліквідації (списання) нематеріальних активів у формі права користування майном на сьогодні нормами ПКУ (п.189.9 ст.189) розглядаються як операції з постачання товарів та є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (далі - ПДВ), виходячи з наступного:

- згідно з п.185.1 ст.185 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на території України, відповідно до ст.186 ПКУ;

- підпунктом 14.1.191 п.14.1 ст.14 ПКУ визначено, що постачання товарів - будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду;

- відповідно до п.п.14.1.244 п.14.1 ст.14 ПКУ товари - матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

При цьому згідно з IFRS 16 ліквідація/списання нематеріальних активів у зв'язку з неможливістю їх використання при веденні господарської діяльності не є постачанням.

Таким чином, вважаємо, що є необхідність ініціювати внесення змін у ПКУ щодо звільнення від оподаткування операцій з ліквідації (списання) нематеріальних активів, які обліковуються платником податку згідно IFRS16 та ліквідуються (списуються) у зв'язку з неможливістю його використання при веденні господарської діяльності. Для цілей оподаткування така ліквідація не є постачанням таких нематеріальних активів.

4. Стандарт IFRS16 встановлює принципи визнання, оцінки та розкриття інформації про оренду. Договір в цілому або окремі компоненти є орендою, якщо за цим договором протягом певного періоду в обмін на відшкодування передається право контролювати використання ідентифікованого активу (об'єкту оренди), а саме:

- право отримувати практично всі економічні вигоди від використання ідентифікованого активу;

- і безумовне право визначати спосіб використання ідентифікованого активу.

Відповідно до ПКУ орендна плата за земельні ділянки є одним з видів плати за землю, що разом с податком на землю входить до складу податку на майно (ст.265 ПКУ). Згідно п.10.1. ст.10 ПКУ податок на майно є місцевим податком.

Розмір орендної плати за земельні ділянки встановлюється у договорі оренди (в т.ч. оренди земельних ділянок державної та комунальної власності, які укладаються із органами виконавчої влади/місцевого самоврядування), але визначається як податок виключно згідно з нормами п.288.5 ст.288 ПКУ.

Відповідно до ст.16 Закону України «Про оренду землі» укладення договорів оренди земельної ділянки із земель державної або комунальної власності здійснюється на підставі рішення відповідного органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування - орендодавця, прийнятого у порядку, передбаченому Земельним кодексом України. Згідно ст.6 цього Закону право оренди земельної ділянки підлягає державній реєстрації.

Строки сплати орендної плати за землю визначені положеннями ст.287 ПКУ та ст.21 Закону України «Про оренду землі» та фіксуються у договорах оренди.

За порушення порядку обчислення плати за землю (орендної плати) та строків її сплати до Орендарів застосовуються відповідні штрафні санкції згідно з чинним податковим законодавством.

Отже, Орендодавець не має впливу на визначення розміру орендної плати та порядку її сплати, функцію контролю за справлянням орендної плати виконують податкові органи відповідно до ПКУ.

При цьому основні принципи п.1ст.638 Цивільного кодексу України за якими «1. Договір є укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору.» у випадку оренди землі виконуються лише за формою, а не за економічним та правовим змістом. Тому платежі та такими договорами оренди земельних ділянок за своєю економічною суттю не є платежами за орендою, «зміст договору за якою становлять умови (пункти), визначені на розсуд (обох) сторін і погоджені ними»(п.1 ст 628 ЦКУ), а мають ознаки обов'язкової сплати податків та зборів. Таким чином, один із показників ідентифікації договору як договору оренди, визначений МСФО 16, - право орендаря отримувати практично всі економічні вигоди від використання ідентифікованого активу не виконується у повному обсязі. Як слідство, можна дійти висновку що **договори оренди земельної ділянки із земель державної або комунальної власності України не підпадають під дію МСФО 16.**

З метою забезпечення чіткого розуміння і однозначного тлумачення правил застосування МСФЗ16 та запобігання ризиків виникнення додаткових невідповідностей між фінансовим та податковим обліком за результатами впровадження стандарту МСФЗ 16, вважаємо за необхідне заздалегідь визначити, передбачити та вжити заходи щодо нівелювання такого впливу на фінансовий та податковий облік результатів діяльності платників податків.

У зв'язку з чим, банківська спільнота просить надати офіційне роз'яснення щодо порядку застосування МСФЗ 16 до договорів оренди земельних ділянок державної та комунальної власності враховуючи те, що плата за оренду земельних ділянок є складовою податку на майно, встановлюється в порядку визначеному ПКУ та не залежить від волевиявлення сторін договорів оренди.

Згідно п.2 ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р. регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Одним із основних завдань Міністерства фінансів України згідно з Положенням, затвердженим Указом Президента України від 08.04.2011 № 446/2011, є здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової і бюджетної звітності в Україні, розроблення стратегії розвитку

національної системи бухгалтерського обліку, визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків), адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку в Україні до законодавства Європейського Союзу та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до ст.19-2 ПКУ однією із функцій центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики, є узагальнення практик застосування законодавства з питань оподаткування.

Враховуючи вищезазначене, з метою єдиного розуміння порядку застосування положень МСФЗ 16 в податковому обліку, просимо Міністерство фінансів України:

1. Розглянути викладені пропозиції (питання 1-3 цього листа) та ініціювати внесення змін до ПКУ у зв'язку із введенням в дію МСФЗ 16;
2. Надати офіційне роз'яснення стосовно порядку застосування вимог стандарту МСФЗ 16 до орендної плати за землю (складової податку на майно), що справляється відповідно до ст.288 ПКУ (питання 4 цього листа).

Сподіваємось на плідну співпрацю та оперативну відповідь.

З повагою

Виконавчий директор



Олена Коробкова