

ТОВ «АК «Центр професійного аудиту»

Роздатковий матеріал до семінару:

**Звичайна ціна:
проблеми визначення
та
премудрості доведення**

**22 лютого 2013 р.
м.Київ**

ЗМІСТ

	стор.
Визначення поняття «пов'язані особи» в ПКУ , інші поняття	3
Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни (стаття 39 ПКУ)	4
Права органів ДПС (витяг з ПКУ)	7
Постанова КМУ від 22.08.2012 р. N 787 «Порядок укладення та виконання договорів про ціноутворення для цілей оподаткування	12
ВАСУ ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ від 14.06.2012 р. N 1500/12/13-12	18
Лист ДПСУ від 24.07.2012 р. N 20001/7/15-1217 <i>«Про направлення методичних рекомендацій щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій»</i>	22
ЦКУ, 16 січня 2003 року, N 435-IV (Витяг)	32
Наказ МФУ від 7 липня 1999 року N 163 Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Об'єднання підприємств"	33
Розпорядження ДКРФПУ від 30.12.2004 року N 3259 «МЕТОДИКА визначення звичайної ціни страхового тарифу»	34
Журнал «Вісник податкової служби України» Страхування основних засобів: податкові витрати (автор О. Задорожній)	36
Журнал «Вісник податкової служби України» Звичайні ціни: порядок застосування (автор О. Задорожній)	44
Наказ Міністерства економіки України, МФУ від 15 грудня 1999 року N 149/300 <i>«Про внесення змін до Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення»</i>	50
Организация и учет торговли со скидками (автор Елена Самарченко)	56
Листи та роз'яснення	
Лист ДПСУ від 11.12.2012 р. N 6888/0/61-12/17-1115 <i>щодо сплати ПДФО за місцем розташування неуповноважених підрозділів</i>	62
Лист ДПСУ від 19.12.2012 р. N 16779/10/06-038 (ОКРУЖНА ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА - ЦЕНТРАЛЬНИЙ ОФІС З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДПС)	63
Лист ДПСУ від 22.10.2012 р. N 4066/0/61-12/15-3115	64
Лист ДПСУ від 15.11.2012 р. N 4967/0/51-12/15-3416	65
Письмо ГНСУ от 21.12.2012 г. N 3531/0/141-12/Я/15-3116	65
Письмо ГНСУ от 28.12.2012 г. N 7786/0/51-12/15-3114	65
Лист МФУ від 24.01.2013 р. N 31-08410-06-52297 <i>«Щодо відображення у бухгалтерському обліку авансових внесків з податку на прибуток»</i>	66

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ
(Витяг)

14.1.69. звичайна процентна ставка за депозит (вклад) - процентна ставка, що встановлюється за кожним видом депозиту (вкладу) для всіх вкладників на умовах, визначених внутрішніми правилами фінансової установи, та офіційно оприлюднена на дату підписання депозитного договору;

14.1.70. звичайна ставка проценту за кредит (позику) - розмір доходу фінансової установи у вигляді процентної ставки за кредит (позику), що встановлюється залежно від виду кредиту (позики) в межах мінімального та максимального розмірів процентної ставки та тарифу за такі послуги за таким видом кредиту (позики) всім позичальникам на стандартних умовах, визначених внутрішніми правилами фінансової установи;

14.1.71. звичайна ціна - ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін;

14.1.80. ідентичні товари (роботи, послуги) - товари (роботи, послуги), що мають однакові характерні для них основні ознаки.

При цьому під ідентичними розуміються товари, що мають однакові ознаки з оцінюваними товарами, у тому числі такі, як:

- фізичні характеристики;
- якість та репутація на ринку;
- країна виробництва (походження);
- виробник;

14.1.131. однорідні (подібні) товари (роботи, послуги) - товари (роботи, послуги), що не є ідентичними, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, у результаті чого виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними.

Для визначення товарів однорідними (подібними) враховуються такі ознаки:

- якість та ділова репутація на ринку;
- наявність торговельної марки;
- країна виробництва (походження);
- виробник;
- рік виробництва;
- новий чи вживаний;
- термін придатності;

14.1.218. ринок товарів (робіт, послуг) - сфера обігу товарів (робіт, послуг), що визначається виходячи з можливості покупця (продавця) без значних додаткових витрат придбати (реалізувати) товар (роботи, послуги) на найближчій для покупця (продавця) території;

14.1.219. ринкова ціна - ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах;

14.1.159. пов'язані особи - юридичні та/або фізичні особи, взаємовідносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють і які відповідають будь-якій з наведених нижче ознак:

юридична особа, що здійснює контроль за господарською діяльністю платника податку або контролюється таким платником податку чи перебуває під спільним контролем з таким платником податку;

фізична особа або члени її сім'ї, які здійснюють контроль за платником податку;

посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення правових відносин, а також члени її сім'ї;

платники податку - учасники об'єднання підприємств незалежно від його виду та організаційно-правової форми, що провадять свою господарську діяльність шляхом утворення такого об'єднання.

Під контролем господарської діяльності платника податку слід розуміти:

а) володіння безпосередньо або через пов'язаних фізичних та/або юридичних осіб часткою (паєм, пакетом акцій) статутного фонду платника податку в розмірі не менш як 20 відсотків статутного фонду платника податку;

б) вплив безпосередньо або через пов'язаних фізичних та/або юридичних осіб на господарську діяльність суб'єкта господарювання в результаті:

надання права, яке забезпечує вирішальний вплив на формування складу, результати голосування та рішення органів управління платника податку;

обіймання посад членів наглядової (спостережної) ради, правління, інших наглядових чи виконавчих органів платника податку особами, які вже обіймають одну чи декілька із зазначених посад в іншому суб'єкті господарювання;

обіймання посади керівника, заступника керівника спостережної ради, правління, іншого наглядового чи виконавчого органу платника податку особою, яка вже обіймає одну чи декілька із зазначених посад в інших суб'єктах господарювання;

надання права на укладення договорів і контрактів, які дають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або здійснювати делеговані повноваження і функції органу управління платника податку.

Для фізичної особи загальна сума володіння часткою статутного фонду платника податку (голосів у керівному органі) визначається як загальна сума корпоративних прав, що належать такій фізичній особі, членам сім'ї такої фізичної особи та юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою або членами її сім'ї;

Стаття 39. Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни

39.1. Звичайна ціна на товари (роботи, послуги) збігається з договірною ціною, якщо інше не встановлено цим Кодексом і не доведено зворотне, в тому числі в результаті неможливості визначення звичайної ціни із застосуванням положень пунктів 39.3 - 39.4 цієї статті.

Звичайна ціна застосовується у разі здійснення платником податків:

- а) бартерних операцій;
- б) операцій з пов'язаними особами;
- в) операцій з платниками податків, що застосовують спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або не є платником цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності;
- г) в інших випадках, визначених цим Кодексом.

39.2. Визначення звичайної ціни у випадках, встановлених цим Кодексом, здійснюється за одним з методів, вказаних в цьому пункті. Встановлюються такі методи визначення звичайної ціни:

- а) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- б) ціни перепродажу;
- в) "витрати плюс";
- г) розподілення прибутку;

г) чистого прибутку.

При визначенні звичайної ціни згідно з методами, встановленими цим пунктом, використовується інформація про ціни в операціях між непов'язаними особам у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

При цьому умови визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціни, які отримуються в результаті застосування методів, встановлених цим пунктом.

39.3. У разі відсутності даних для застосування зазначених методів визначення звичайної ціни така ціна може бути визначена виходячи з результатів незалежної оцінки майна та майнових прав, яка проводиться суб'єктом оціночної діяльності відповідно до Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні".

39.4. За методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності - однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов'язаній з продавцем (покупцем) особі за звичайних умов діяльності.

Для визначення звичайної ціни товару (роботи, послуги) згідно з методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у порівнянних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). Враховуються, зокрема, такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії); обсяг функцій, що виконуються сторонами; умови розподілу між сторонами ризиків і вигод; строки виконання зобов'язань; умови здійснення платежів, звичайних для такої операції; характеристика ринку товарів, на якому здійснено господарську операцію; бізнес-стратегія підприємства; звичайні надбавки чи знижки до ціни під час укладення договорів між непов'язаними особами, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При цьому умови договорів на ринку ідентичних (за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або може бути економічно обґрунтована. При цьому враховуються звичайні під час укладення договорів між непов'язаними особами надбавки чи знижки до ціни, зокрема знижки, зумовлені сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів.

Якщо товари (роботи, послуги), стосовно яких визначається звичайна ціна, ідентичні (за їх відсутності - однорідні) товарам (роботам, послугам), які прилюдно пропонуються до продажу, або мають ціни, встановлені на організованому ринку цінних паперів, або мають біржову ціну (біржове котирування), визначення звичайної ціни, в установленому в абзаці першому цього пункту порядку, здійснюється з урахуванням таких факторів.

39.5. Згідно з методом ціни перепродажу застосовується договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних із збутом.

39.6. За методом "витрати плюс" застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні.

39.7. Відповідно до методу розподілення прибутку визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операцій, якби були непов'язаними особами.

39.8. Метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах відповідно до пункту 39.2 цієї статті.

39.9. Методику визначення звичайної ціни страхового тарифу затверджує національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, виходячи з положень цієї статті.

39.10. У разі якщо ціни на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до принципів такого регулювання. Це положення не поширюється на встановлення мінімальної ціни продажу або індикативної ціни. У цьому разі звичайною є ринкова ціна, але не нижче встановленої мінімальної ціни продажу або індикативної ціни.

39.11. Для визначення звичайних цін на товари (роботи, послуги) використовуються офіційні джерела інформації, у тому числі:

39.11.1. статистичні дані державних органів і установ;

39.11.2. ціни спеціалізованих аукціонів з торгівлі окремими видами продукції, біржові котирування;

39.11.3. довідкові ціни спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у тому числі електронних та інших банків даних;

39.11.4. звіти та довідки відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном;

39.11.5. інші інформаційні джерела, що визнаються офіційними в установленому порядку.

39.12. Якщо продаж (відчуження) товарів здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, звичайною є ціна, отримана під час такого продажу.

39.13. Для товарів, раніше ввезених на митну територію України у митному режимі імпорту або реімпорту, звичайною ціною продажу (поставки) на митній території України вважається ринкова ціна, але не нижче митної вартості товарів, з якої були сплачені податки та збори під час їх митного оформлення.

39.14. Обов'язок доведення того, що ціна договору (правочину) не відповідає рівню звичайної ціни, покладається на орган державної податкової служби у порядку, встановленому законом.

Під час проведення перевірки платника податку орган державної податкової служби має право надати запит, а платник податку зобов'язаний обґрунтувати рівень договірних цін або послатися на норми абзацу першого цього пункту.

39.15. У разі відхилення договірних цін у податковому обліку платника податків у бік збільшення або зменшення від звичайних цін менше ніж на 20 відсотків, таке відхилення не може бути підставою для визначення (нарахування) податкового зобов'язання, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності.

Визначені із застосуванням звичайних цін база, об'єкт оподаткування та інші показники податкового обліку використовуються органами державної податкової служби для проведення розрахунку податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності за результатами проведення перевірки.

За результатами цієї перевірки приймається відповідне податкове повідомлення-рішення. У разі коли платник податків розпочинає процедуру оскарження цього податкового повідомлення-рішення, або несплати відповідної суми, визначеної в такому податковому повідомленні-рішенні, протягом строків, встановлених цим Кодексом податкове повідомлення-рішення вважається відкликаним. Керівник органу державної податкової служби зобов'язаний звернутися до суду з позовом про нарахування та сплату податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності.

39.16. Великий платник податків має право звернутися до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної податкової політики, із заявою про укладення договору про ціноутворення для цілей оподаткування.

Договір про ціноутворення для цілей оподаткування є договором між зазначеним платником податків та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної податкової політики, про порядок визначення цін (методів) відповідно до цієї статті та її застосування для цілей оподаткування протягом строку дії такого договору. Порядок укладення та виконання таких договорів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

39.17. Під час проведення аукціону (тендера) звичайною вважається ціна, яка склалася за результатами такого аукціону (тендера).

20.1. Органи державної податкової служби мають право:

20.1.38. звертатися до суду щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін;

73.3. Органи державної податкової служби мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на органи державної податкової служби функцій, завдань, та її документального підтвердження.

Такий запит підписується керівником (заступником керівника) органу державної податкової служби і повинен містити перелік інформації, яка запитується, та документів, що її підтверджують, а також підстави для надіслання запиту.

Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

2) для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок;

3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

4) щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної;

5) у разі проведення зустрічної звірки;

6) в інших випадках, визначених цим Кодексом.

Податок на прибуток

135.5. Інші доходи включають:

135.5.4. вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи;

Стаття 137. Порядок визнання доходів

137.19. Доходи концесіонера у вигляді вартості, визначеної на рівні звичайної ціни, основних засобів, отриманих платником податків від концесіодавця відповідно до Закону України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності", визнаються в сумі, що дорівнює сумі амортизації відповідних активів, нарахованої згідно із статтею 145 цього Кодексу, одночасно з її нарахуванням.

140.1.6. будь-які витрати із страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що

перебувають у складі основних засобів платника податку; будь-які витрати із страхування ризиків, пов'язаних із виробництвом національних фільмів (у розмірі не більше 10 відсотків вартості виробництва національного фільму); екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам; майна платника податку; об'єкта фінансового лізингу, а також оперативного лізингу, концесії державного чи комунального майна за умови, якщо це передбачено договором; фінансових, кредитних та інших ризиків платника податку, пов'язаних із провадженням ним господарської діяльності, в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, що діє на момент укладення такого страхового договору, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-яких витрат із страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб.

Якщо умови страхування передбачають виплату страхового відшкодування на користь платника податку - страхувальника, то застраховані збитки, яких зазнав такий платник податку у зв'язку з веденням господарської діяльності, включаються до його витрат за податковий період, в якому він зазнав збитків, а будь-які суми страхового відшкодування зазначених збитків включаються до доходів такого платника податку за податковий період їх отримання;

146.7. Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання по розрахунках за якими визначені загальною сумою за кілька об'єктів, обчислюється розподілом цієї суми пропорційно звичайній ціні окремого об'єкта основних засобів.

146.8. Первісною вартістю основних засобів, що включені до статутного капіталу підприємства, визнається їх вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни.

146.9. Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін.

146.10. Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній/зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін.

146.14. Дохід від продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів для цілей застосування цієї статті визначається згідно з договором про продаж або інше відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, але не нижче звичайної ціни такого об'єкта (активу).

147.3. У разі якщо об'єкт нерухомого майна (нерухомість) придбавається платником податку разом із землею, яка знаходиться під таким об'єктом чи є передумовою для забезпечення функціонального використання такого об'єкта нерухомості відповідно до норм, визначених законодавством, амортизації підлягає вартість такого об'єкта нерухомого майна. Вартість зазначеного об'єкта нерухомості визначається в сумі, що не перевищує звичайну ціну, без урахування вартості землі.

147.4. Якщо земля як окремий об'єкт власності продається або відчужується іншим чином, то балансова вартість окремого об'єкта основних засобів групи 2, в якому відображалася вартість капітального поліпшення якості такої землі, включається до витрат такого платника податку за підсумками податкового періоду, на який припадає такий продаж.

147.5. Для цілей цього пункту дохід, отриманий внаслідок продажу або іншого відчуження землі, визнається згідно з договором купівлі-продажу або іншого відчуження, але не нижче звичайної ціни такої землі.

153.2. Оподаткування операцій із пов'язаними особами.

153.2.1. Дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі, якщо договірна ціна на

такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).

153.2.2. Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи, визначаються виходячи з договірних цін, але не вищих за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).

153.2.3. Положення підпунктів 153.2.1 і 153.2.2 цього пункту поширюються також на операції з особами, які:

не є платниками цього податку;

сплачують податок за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток.

153.2.4. Витрати платника податку, понесені у вигляді сплати процентів за депозитами, кредитами (операціями фінансового лізингу), позиками, іншими цивільно-правовими договорами із пов'язаними з платником податку особами, визначаються відповідно до ставок, визначених у договорі, але не вищих за звичайну процентну ставку за депозит, кредит (позику) на дату укладення відповідних договорів.

153.2.5. Доходи платника податку, отримані у вигляді процентів за депозитами, кредитами (операціями фінансового лізингу), позиками, іншими цивільно-правовими договорами із пов'язаними з платником податку особами, визначаються відповідно до ставок процента, зазначених у договорі, але не нижчих від звичайної процентної ставки за депозит, звичайної ставки процента за кредит (позику) на дату укладення відповідних договорів.

153.2.6. Не включаються до складу витрат витрати на оплату винагород або інших видів заохочень пов'язаним з таким платником податку фізичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку оплату було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час). За наявності зазначених документальних доказів віднесенню до складу витрат підлягає фактична сума оплати, але не більша, ніж сума, розрахована за звичайними цінами.

Витрати, понесені у зв'язку з продажем/обміном товарів, виконанням робіт, наданням послуг пов'язаним з таким платником податку особам або за операціями з давальницькою сировиною, визнаються в розмірі, що не перевищує доходи, отримані від такого продажу/обміну.

153.3.2. Крім випадків, передбачених підпунктом 153.3.5 цього пункту, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку в розмірі ставки, встановленої пунктом 151.1 статті 151 цього Кодексу, нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених підпунктом 153.3.5 цього пункту), базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацом першим цього підпункту є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами.

Обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з цього податку за визначеною пунктом 151.1 статті 151 цього Кодексу ставкою покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, незалежно від того, є такий емітент або отримувач дивідендів платником податку чи має пільги зі сплати податку, надані цим Кодексом, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж встановлена в пункті 151.1 статті 151 цього Кодексу (крім платників цього податку, які підпадають під дію статті 156 цього Кодексу). Обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з цього податку не поширюється на суб'єктів господарювання, які є платниками фіксованого сільськогосподарського податку згідно з розділом XIV цього Кодексу.

Це правило поширюється також на державні некорпоративовані, казенні або комунальні підприємства, які зараховують суми дивідендів у розмірі, встановленому відповідно центральним або місцевим органом виконавчої влади, до сфери управління якого віднесено такі підприємства, відповідно до державного або місцевого бюджету.

При цьому, якщо будь-який платіж будь-якою особою називається дивідендом, то такий платіж оподатковується при такій виплаті згідно з нормами, визначеними в першому, другому та третьому абзацах цього пункту, незалежно від того, чи є особа платником податку, чи ні.

153.7. Оподаткування операцій лізингу (оренди), концесії здійснюється в такому порядку:

У разі якщо вартість об'єкта фінансового лізингу, що вперше або повторно вводиться в експлуатацію, визначається договором у сумі, що є меншою від вартості витрат на його придбання або спорудження, орган державної податкової служби має право провести позапланову перевірку для визначення рівня звичайної ціни;

153.10. Доходи та витрати від проведення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижчої (вищої) від звичайних цін.

ПДФО

164.2.17. дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених статтею 165 цього Кодексу) у вигляді:

е) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку.

164.5. Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені згідно з цим Кодексом, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Cп),$$

де К - коефіцієнт;

Сп - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Податок на додану вартість

184.7. Якщо товари/послуги, необоротні активи, суми податку по яких були включені до складу податкового кредиту, не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, такий платник податку в останньому звітному (податковому) періоді не пізніше дати анулювання його реєстрації як платника податку зобов'язаний визначити податкові зобов'язання по таких товарах/послугах, необоротних активах виходячи із звичайної ціни відповідних товарів/послуг чи необоротних активів, крім випадків анулювання реєстрації як платника податку внаслідок реорганізації платника податку шляхом приєднання, злиття, перетворення, поділу та виділення відповідно до закону.

188.1. База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів), а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на вартість послуг стільникового рухомого зв'язку).

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених платником на митну територію України, визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком податку на додану вартість, що включаються в ціну товарів/послуг згідно із законом.

У разі якщо постачання товарів/послуг здійснюється за регульованими цінами (тарифами), база оподаткування визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за такими цінами (тарифами).

У разі постачання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг без оплати, з частковою оплатою, у межах обміну, у межах дарування, у рахунок оплати праці фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах із платником податку, пов'язаній з постачальником особи, суб'єкту господарювання, який не зареєстрований платником податку, іншим особам, які не зареєстровані платниками податку, база оподаткування визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін.

189.1. У разі здійснення операцій відповідно до пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами - виходячи з вартості їх придбання.

189.3. У разі якщо платник податку провадить підприємницьку діяльність з постачання вживаних товарів (комісійну торгівлю), що придбані в осіб, не зареєстрованих як платники податку, базою оподаткування є комісійна винагорода такого платника податку.

У випадках, коли платник податку здійснює діяльність з постачання однорідних вживаних товарів, придбаних у фізичних осіб, не зареєстрованих як платники податку, у межах договорів, що передбачають передання права власності на такі товари, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів, визначена у порядку, встановленому цим розділом.

Датою збільшення податкових зобов'язань платника податку є дата, визначена за правилами, встановленими пунктом 187.1 статті 187 цього Кодексу.

При цьому ціна продажу вживаного транспортного засобу визначається:

для фізичної особи виходячи з ціни, зазначеної у договорі купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості такого засобу, розрахованої суб'єктом оціночної діяльності, уповноваженим здійснювати оцінку відповідно до закону;

для платників податку виходячи з договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін.

Для цілей цього розділу:

вживаними товарами вважаються товари, що були в користуванні не менше року, а також транспортні засоби, які не підпадають під визначення нового транспортного засобу.

Новими транспортними засобами вважаються:

а) наземний транспортний засіб - той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому має загальний наземний пробіг до 6000 кілометрів;

б) судно - те, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому пройшло не більше 100 годин після першого введення його в експлуатацію;

в) літальний апарат - той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства та при цьому його налітаний час до такої реєстрації не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію. Налітаним вважається час, який розраховується від блок-часу зльоту літального апарата до блок-часу його приземлення;

однорідними товарами вважаються товари у значенні, визначеному розділом I цього Кодексу.

189.9. У разі якщо основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається як постачання таких основних виробничих або невиробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації.

Норма цього пункту не поширюється на випадки, коли основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства або коли платник податку подає органу державної податкової служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.

190.2. Для послуг, які постачаються нерезидентами на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства. Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом Національного банку України на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається, виходячи із звичайних цін на такі послуги без урахування податку.

198.3. Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ

ПОСТАНОВА

від 22 серпня 2012 р. N 787

Київ

Про затвердження Порядку укладення та виконання договорів про ціноутворення для цілей оподаткування

Відповідно до [пункту 39.16 статті 39 Податкового кодексу України](#) Кабінет Міністрів України **постановляє**:

1. Затвердити Порядок укладення та виконання договорів про ціноутворення для цілей оподаткування, що додається.
2. Ця постанова набирає чинності з 1 січня 2013 року.

Інд. 70

ЗАТВЕРДЖЕНО

постановою Кабінету Міністрів України
від 22 серпня 2012 р. N 787

ПОРЯДОК
укладення та виконання договорів про ціноутворення для цілей
оподаткування

1. Цей Порядок визначає механізм укладення та виконання договорів про ціноутворення для цілей оподаткування між великим платником податків та ДПС (далі - договір).

2. Для укладення договору великий платник податків подає ДПС заяву за формою згідно з додатком 1, до якої додаються:

1) проект договору, підписаний керівником (уповноваженою особою) великого платника податків, у двох примірниках за формою згідно з додатком 2;

2) копії:

статуту, установчого договору;

договорів поставки, крім договорів поставки товарів (робіт, послуг) великому платникові податків непов'язаними особами у разі, коли їх вартість становить менше ніж 95 відсотків загальної вартості товарів (робіт, послуг), необхідних для виробництва певного виду продукції, а також інших договорів за рішенням такого платника;

3) інформація про пов'язаних осіб за формою, затвердженою Мінфіном.

3. У проекті договору передбачається метод визначення звичайної ціни товарів (робіт, послуг).

Звичайна ціна товарів (робіт, послуг) визначається шляхом застосування одного з методів, передбачених [пунктом 39.2 статті 39 Податкового кодексу України](#) в установленій послідовності, за умови, що кожний наступний метод застосовується у разі, коли така ціна не може бути визначена за попереднім методом.

4. Строк розгляду ДПС поданих великим платником податків заяви та документів становить 20 днів. Голова ДПС (його заступник) у разі згоди з умовами договору підписує два примірники договору, які мають однакову юридичну силу, один з яких надсилається великому платникові податків.

5. ДПС надсилає у разі потреби запити іншим органам державної влади України та органам влади іноземних держав щодо проведення перевірки та/або подання інформації, необхідної для укладення договору, у зв'язку з чим розгляд заяви зупиняється, але не більш як на 30 днів.

Про зупинення розгляду заяви ДПС повідомляє великому платникові податків.

У разі коли в поданих великим платником податків документах виявлено недостовірну інформацію або встановлено, що його не включено до Реєстру великих платників податків, ДПС повертає зазначені документи такому платникові з обґрунтуванням причини.

Великий платник податків має право повторно подати документи на розгляд ДПС після усунення виявлених недоліків.

6. Внесення змін до договору або його розірвання здійснюється за згодою сторін, якщо інше не встановлено договором або законом.

Додаток 1
до Порядку

Відмітка
органу державної податкової
служби про одержання заяви

Голові Державної податкової служби

(прізвище, ім'я та по батькові)

(прізвище, ім'я та по батькові, посада керівника
великого платника податків)

ЗАЯВА **про укладення договору про ціноутворення для цілей оподаткування**

Повне найменування великого платника податків _____

Скорочене найменування великого платника податків _____

Основне місце обліку в органах державної податкової служби _____

Код великого платника податків згідно з ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--

Просимо укласти договір про ціноутворення для цілей оподаткування товарів (робіт, послуг), зазначених у цій заяві, із строком дії з ____ 20__ р. до ____ 20__ року.

Відповідно до наказу ДПС від ____ 20__ р. N ____ "Про затвердження Реєстру великих платників податків на ____ рік" _____
(скорочене найменування великого платника податків)
включено до зазначеного Реєстру на ____ рік.

Найменування товарів (робіт, послуг)	Метод визначення звичайної ціни	Офіційне джерело інформації, що використовується для визначення звичайної ціни	Примітка
---	---------------------------------------	--	----------

Керівник великого
платника податків

(прізвище, ім'я та по батькові)

(підпис)

(дата)

МП

Додаток 2
до Порядку

ДОГОВІР N ____ про ціноутворення для цілей оподаткування

м. Київ _____ 20__ року
ДПС в особі _____, що діє на підставі [Податкового кодексу України](#),
з однієї сторони та _____
(найменування великого платника податків, код згідно з ЄДРПОУ)
в особі _____, що діє на підставі
_____ (далі - великий платник податків), з іншої
сторони (далі - сторони), керуючися [пунктом 39.16 статті 39 Податкового кодексу України](#), уклали
договір про таке.

Предмет договору

1. ДПС узгоджує, а великий платник податків використовує для цілей оподаткування методи визначення звичайної ціни, а також порядок визначення цін на товари (роботи, послуги), що реалізуються ним відповідно до укладених договорів поставки.

Найменування товару (роботи, послуги)	Метод визначення звичайної ціни	Офіційне джерело інформації, що використовується для визначення звичайної ціни	Примітка
--	------------------------------------	--	----------

Права та обов'язки сторін

2. Великий платник податків зобов'язаний:

застосовувати для цілей оподаткування у відповідному звітному періоді виключно методи визначення звичайної ціни та офіційне джерело інформації, зазначені у пункті 1 договору;

повідомити у триденний строк ДПС про зміну його місцезнаходження.

3. ДПС зобов'язана:

застосовувати для проведення за результатами документальних перевірок розрахунку податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності щодо зазначених у договорі товарів (робіт, послуг) методи визначення звичайної ціни та офіційне джерело інформації, зазначені у пункті 1 договору;

не розголошувати без попередньої письмової згоди великого платника податків інформацію, отриману у зв'язку з укладенням та виконанням договору, за винятком подання інформації компетентним органам державної влади у випадках, прямо передбачених законом, та забезпечувати необхідний режим захисту комерційної таємниці великого платника податків.

4. Великий платник податків має право:

вимагати розірвання договору в разі порушення ДПС його умов;

продовжити строк дії договору в разі виконання його умов;

отримувати від ДПС податкові консультації, необхідні для виконання умов договору.

5. ДПС має право:

вимагати розірвання договору в разі порушення великим платником податків його умов;

одержувати від великого платника податків інформацію, необхідну для виконання умов договору.

Строк дії договору

6. Договір набирає чинності з моменту його підписання сторонами і діє до ____ 20__ року.

Дата та номер договору встановлюються після його підписання сторонами.

7. Внесення змін до договору здійснюється шляхом укладення додаткової угоди.

Договір може бути розірваний:

за взаємною згодою сторін;

з ініціативи однієї із сторін у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням своїх зобов'язань за договором.

Сторона, яка пропонує розірвати договір, письмово повідомляє іншій стороні про його розірвання не пізніше ніж за 10 днів до дати розірвання договору.

Зазначена у договорі інформація є конфіденційною.

Спори, що виникають між сторонами під час виконання договору, вирішуються шляхом проведення переговорів або в судовому порядку.

8. Договір укладено у двох примірниках, кожний з яких має однакову юридичну силу.

Інші умови

Реквізити сторін

ДПС

Великий платник податків

(підпис)

(прізвище, ім'я та по батькові)

МП

(підпис)

(прізвище, ім'я та по батькові)

МП

ВИЩИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД УКРАЇНИ

ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ

від 14.06.2012 р. N 1500/12/13-12

Головам апеляційних адміністративних судів

У зв'язку з виникненням у судовій практиці питань, пов'язаних із застосуванням [підпункту 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#) стосовно звернення керівників органів державної податкової служби з позовами щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін, на підставі [пункту 4 частини першої статті 32 Закону України "Про судоустрій і статус судів"](#) Вищий адміністративний суд України вважає за необхідне повідомити таке.

[Підпунктом 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#) передбачено право органів державної податкової служби звертатися з позовом до платника податків щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін.

Згідно з [пунктом 20.2 статті 20 Податкового кодексу України](#) право, передбачене [підпунктом 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 цього Кодексу](#), надається головам державних податкових адміністрацій і начальникам державних податкових інспекцій та їх заступникам.

При вирішенні питання про наявність у органів державної податкової служби в особі їх керівників права звертатися з 1 січня 2011 до 1 січня 2013 року з позовом щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін судам варто виходити з такого.

Відповідно до [частини другої статті 17 Кодексу адміністративного судочинства України](#) юрисдикція адміністративних судів поширюється на публічно-правові спори, зокрема, за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, установлених законом.

Норма [підпункту 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#) надає органу державної податкової служби право звертатися з позовом до платника податків щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін.

Водночас при реалізації зазначеного права необхідно враховувати кореспондування приписів [підпункту 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#) з іншими нормами, а саме із змістом [статей 39, 54 та 58 Податкового кодексу України](#).

Відповідно до [пункту 39.15 статті 39 Податкового кодексу України](#) визначені із застосуванням звичайних цін база, об'єкт оподаткування та інші показники податкового обліку використовуються органами державної податкової служби для проведення

розрахунку податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності за результатами проведення перевірки.

За результатами цієї перевірки приймається відповідне податкове повідомлення-рішення. У разі коли платник податків розпочинає процедуру оскарження цього податкового повідомлення-рішення, або несплати відповідної суми, визначеної в такому податковому повідомленні-рішенні, протягом строків, встановлених цим [Кодексом](#), податкове повідомлення-рішення вважається відкликаним. Керівник органу державної податкової служби зобов'язаний звернутися до суду з позовом про нарахування та сплату податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності.

Зі змісту наведеної законодавчої норми вбачається послідовний алгоритм дій органу державної податкової служби з визначення платникові податків податкових зобов'язань із застосуванням звичайних цін. Цей алгоритм передбачає такі обов'язкові етапи, як проведення перевірки та винесення за її результатами окремого податкового повідомлення-рішення, у якому визначається сума грошових зобов'язань внаслідок використання звичайних цін.

У разі оскарження вказаного податкового повідомлення-рішення платником податків або несплати визначеної в ньому суми таке повідомлення-рішення вважається відкликаним. І лише після цього керівник органу державної податкової служби звертається з позовом до платника податків про нарахування та сплату податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності.

Виходячи з викладеного, звернення керівника органу державної податкової служби з наведеним позовом є завершенням законодавчо встановленої послідовності дій податкового органу із застосування звичайних цін. При цьому обов'язковою передумовою для звернення із розглядом позовом є відкликання податкового повідомлення-рішення, винесеного податковим органом на підставі [пункту 39.15 статті 39 Податкового кодексу України](#).

Отже, право органів державної податкової служби, визначене [підпунктом 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#), може бути реалізоване виключно як завершальний етап загальної процедури з визначення платникові податків податкового зобов'язання із застосуванням звичайних цін і лише в разі відкликання податкового повідомлення-рішення, винесеного в порядку [пункту 39.15 статті 39 Податкового кодексу України](#).

Тому звернення керівника податкового органу з позовом щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін окремо від порядку, врегульованого [статтею 39 Податкового кодексу України](#), є неможливим.

Водночас згідно з [пунктом 1 розділу XIX Податкового кодексу України](#) [стаття 39 Податкового кодексу України](#) набирає чинності з 1 січня 2013 року.

Натомість із 1 січня 2011 року є чинними інші норми [Податкового кодексу України](#), що регулюють порядок визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платникові податків.

Так, згідно з [пунктом 54.3 статті 54 Податкового кодексу України](#) контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану

вартість платника податків, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством, якщо, зокрема, дані перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках ([підпункт 54.3.2 пункту 54.3 статті 54 Податкового кодексу України](#)).

Як впливає зі змісту наведеної норми, у разі виявлення під час проведення податкових перевірок будь-яких порушень правил ведення податкового обліку контролюючий орган (зокрема, орган державної податкової служби) зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків, що залишилися невідображеною платником податків через виявлені порушення, незалежно від причин таких порушень.

Реалізація обов'язку контролюючого органу щодо визначення платникові податків відповідних грошових зобов'язань відбувається шляхом вручення (надсилення) платникові податків податкового повідомлення-рішення. Дійсно, відповідно до [пункту 58.1 статті 58 Податкового кодексу України](#) у разі, коли сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, розраховується контролюючим органом відповідно до [статті 54 цього Кодексу](#), такий контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення.

Наведені норми [статей 54 та 58 Податкового кодексу України](#) є імперативними. Тому контролюючий орган зобов'язаний надіслати платникові податків податкове повідомлення-рішення в будь-якому разі, коли виявлені порушення норм податкового та іншого законодавства, що контролюється відповідним органом. Не становлять винятку і випадки виявлення порушення правил застосування звичайних цін.

Таким чином, у силу приписів [статей 54 та 58 Податкового кодексу України](#) податковий орган повинен надіслати платникові податків податкове повідомлення-рішення, в якому буде визначено суму грошових зобов'язань, яка підлягає сплаті внаслідок порушення правил застосування звичайних цін у податковому обліку.

При цьому за нечинності приписів [статті 39 Податкового кодексу України](#) податкове повідомлення-рішення, винесене щодо платника податків за результатами застосування звичайних цін, не може бути відкликано в разі його оскарження. Отже, такі податкові повідомлення-рішення можуть зберегти свою чинність після процедури адміністративного оскарження чи судового розгляду. Відповідно може бути підтверджено дійсність сум, визначених платнику податків таким податковим повідомленням-рішенням. Ці суми підлягатимуть обов'язковій сплаті в порядку, передбаченому [Податковим кодексом України](#).

Додаткове звернення за таких умов керівника податкового органу з позовом щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін може призвести до подвійного виконання того самого податкового обов'язку.

При цьому імперативність норм [статей 54 та 58 Податкового кодексу України](#) виключає застосування податковим органом способу визначення грошових зобов'язань внаслідок застосування звичайних цін на свій розсуд - чи то шляхом надіслання (вручення) податкового повідомлення-рішення, чи то шляхом безпосереднього звернення з позовом на підставі [підпункту 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#).

Тому податкове повідомлення-рішення обов'язково повинно бути надіслане (вручене) платникові податків у разі порушення ним правил застосування звичайних цін.

Із набранням чинності 1 січня 2013 року [статті 39 Податкового кодексу України](#) подвійне спонукання до виконання платником податків того самого податкового обов'язку (подвійної сплати сум, визначених внаслідок того самого порушення правил застосування звичайних цін) є неможливим, оскільки в разі оскарження податкового повідомлення-рішення контролюючого органу, що при цьому виноситься, є відкликаним. Тому вирішення питання про визначення суми податкового зобов'язання в цьому разі відбуватиметься лише за результатами розгляду в суді позову податкового органу, пред'явленого на підставі [підпункту 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#).

Ураховуючи викладене, до 1 січня 2013 року у податкових органів в особі їх керівників відсутнє право звертатися з позовом до платника податків щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін.

Натомість відповідно до [пункту 8 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України](#) у випадках, передбачених цим Кодексом, до набрання чинності [статтею 39 цього Кодексу](#) застосовується [пункт 1.20 статті 1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"](#).

Тому визначення податкових зобов'язань із застосуванням звичайних цін повинно здійснюватися в загальному порядку. Відповідно податковий орган при встановленні порушень платником податків правил застосування звичайних цін повинен надіслати (вручити) такому платникові податків податкове повідомлення-рішення, як це передбачено [статтями 54 та 58 Податкового кодексу України](#). У разі несплати суми грошового зобов'язання, визначеного в такому повідомленні-рішенні та узгодженого в установленому порядку, відповідна сума підлягатиме стягненню як податковий борг згідно з нормами [глави 9 Податкового кодексу України](#).

При цьому процедура, передбачена нормами [статті 39 та підпункту 20.1.38 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України](#), може застосовуватися лише після 1 січня 2013 року.

У разі пред'явлення органом державної податкової служби в період із 1 січня 2011 до 31 грудня 2012 року позову до платника податків щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін суд відмовляє у відкритті провадження на підставі [пункту 1 частини першої статті 109 Кодексу адміністративного судочинства України](#), а відкриті провадження підлягають закриттю згідно з [пунктом 1 частини першої статті 157 цього Кодексу](#).

Цей лист пропонуємо довести до відома суддів апеляційного та окружних адміністративних судів відповідного апеляційного округу для врахування при здійсненні правосуддя.

Заступник Голови суду

М. Цуркан

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 24.07.2012 р. N 20001/7/15-1217

Про направлення методичних рекомендацій щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій

(Витяг)

Державна податкова служба України <...> з метою правильності визначення звичайної ціни продукції (товарів) при організації проведення контрольно-перевірочної роботи, поліпшення якості проведення перевірок суб'єктів господарювання - юридичних осіб, які здійснюють зовнішньоекономічні операції, направляє для використання в роботі Методичні рекомендації щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій (далі - Методичні рекомендації).

<...>

**Директор Департаменту
оподаткування юридичних осіб**

Л. Павелко

Додаток

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО АЛГОРИТМУ ВИЗНАЧЕННЯ ЗВИЧАЙНОЇ ЦІНИ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ) ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ

I. Загальні положення

Методичні рекомендації щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій (далі - Методичні рекомендації) розроблено на підставі [пункту 1.20 статті 1 Закону України від 28 грудня 1994 року N 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств"](#) (далі - Закон) та [пункту 8 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України](#) (далі - Кодекс) з метою правильності визначення звичайної ціни продукції (товарів) при організації проведення контрольно-перевірочної роботи, поліпшення якості проведення перевірок суб'єктів господарювання - юридичних осіб, які здійснюють зовнішньоекономічні операції.

Податковий контроль за визначенням звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій передбачає застосування органами державної податкової служби системи заходів щодо встановлення відповідності цін в експортних операціях з нерезидентами рівню ринкових цін.

Відповідно до [пункту 8 підрозділу 10 розділу XX Кодексу](#) у випадках, визначених цим [Кодексом](#), до вступу в дію [статті 39 Кодексу](#), що регулюватиме порядок визначення звичайних цін починаючи з першого січня 2013 року, застосовується [пункт 1.20 статті 1 Закону](#).

Стосовно випадків застосування звичайних цін слід враховувати те, що:

- при перевірці звітних податкових періодів **до 01.04.2011 р.** застосовується [пункт 7.4 статті 7 Закону](#), відповідно до якого дохід, отриманий платником податку від зовнішньоекономічних операцій, визначається відповідно до договірних цін, але не менших за звичайні ціни на відповідні товари, що діяли на дату такого продажу;
- при перевірці звітних податкових періодів **після 01.04.2011 р.** застосовується [пункт 153.2 статті 153 розділу III Кодексу](#), відповідно до якого дохід, отриманий платником податку від зовнішньоекономічних операцій, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на відповідні товари, що діяли на дату такого продажу, у разі якщо договірна ціна на такі товари відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари.

Визначення термінів

Звичайна ціна - це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо [пунктом 1.20 статті 1 Закону](#) не встановлене інше. Якщо не доведене зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

Справедлива ринкова ціна - це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг).

Ринок товарів (робіт, послуг) - це сфера обігу товарів (робіт, послуг), яка визначається виходячи з можливості покупця (продавця) реально і без значних додаткових витрат придбати (продати) товар (роботу, послугу) на найближчій стосовно будь-якої із сторін договору території.

Ідентичні товари (роботи, послуги) - це товари (роботи, послуги), що мають однакові характерні для них основні ознаки. Під час визначення ідентичності товарів беруться до уваги, зокрема, їх фізичні характеристики, які не впливають на їх якісні характеристики і не мають суттєвого значення для визначення ознак товару, якість і репутація на ринку, країна походження та виробник. Незначні відмінності в їх зовнішньому вигляді можуть не враховуватися.

Однорідні товари (роботи, послуги) - це товари (роботи, послуги), які не є ідентичними, мають подібні характеристики і складаються зі схожих компонентів, що дозволяє їм виконувати однакові функції та (або) бути взаємозамінними. Під час визначення однорідності товарів (робіт, послуг) беруться до уваги, зокрема, їх якість, наявність товарного знака, репутація на ринку, країна походження та виробник.

Пов'язані особи - у значенні, наведеному у [пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Кодексу](#).

Джерела інформації, що використовуються для визначення звичайної ціни

Джерела інформації, що використовуються для визначення звичайної ціни, поділяються на такі, які можуть використовуватись в доперевірочному аналізі, під час перевірки, та також такі, які можуть використовуватись в обох випадках.

Для визначення звичайної ціни продажу продукції (товарів) на світових товарних ринках можуть використовуватись такі джерела інформації, зокрема, але не виключно:

1) статистичні дані державних органів статистики;

2) ціни спеціалізованих бірж з торгівлі окремими видами продукції;

3) Держзовнішінформ: бюлетень: "Огляд цін українського та світового товарних ринків", Товарний монітор "Біржові товари", Металургійні монітори "Сталевий прокат", "Сировинні матеріали", каталог "Імпортери та експортери України";

4) інтернет-сайти:

- metaltorg.ru - ціни на метали;
- metalcourier-online.com - світові ціни на метали, феросплави та вугілля;
- icis.com - аналітика цін хімічної продукції та продукції нафтопереробки на світових ринках Азії, Африки та Європи;
- commoclityonline.com - ціни на метали на світових товарних біржах;
- ugmk.ua - ціни на метали та продукти з металу на українському ринку;
- me.kmu.dov.ua - сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України (наявний моніторинг цін на метали на світових біржах);
- visnik.kiev.ua - ціни на зернові культури, по контрактах, укладених на товарних біржах;
- agriagency.com.ua - ціни на пшеницю, кукурудзу, соняшник, сою, рапс;
- storcongress.org - ціни на сільськогосподарську продукцію (зерно, ячмінь, пшениця тощо);
- zernoua.org - ціни та аналітика закупівельних цін на зерно тощо;

5) інформація від податкових органів інших країн;

6) інформація результатів незалежної оцінки майна та майнових прав, яка проведена відповідно до [Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні"](#);

7) пояснення, отримані від платника податків на запит органу Державної податкової служби України щодо обґрунтування рівня звичайних цін.

Разом з тим для визначення звичайної ціни продажу продукції (товарів) на світових товарних ринках органи податкової служби використовують всю наявну в інформаційних джерелах інформацію.

II. Практичні заходи

2.1. Доперевірочний аналіз

Робоча група із визначення звичайних цін (далі - Робоча група), затверджена розпорядженням ДПС України, здійснює доперевірочний аналіз.

Розпорядженням ДПС України затверджується склад Робочої групи.

До складу Робочої групи включаються представники Департаменту оподаткування юридичних осіб, Департаменту податкового контролю, Департаменту правової роботи, Департаменту прогнозування, аналізу, обліку і звітності, Головного управління податкової міліції, Управління міжнародних зв'язків, Департаменту інформатизації та обліку платників, Національного Університету (м. Ірпінь) ДПС України.

Доперевірочний аналіз складається з трьох етапів.

I етап. Визначення кола суб'єктів господарювання, які підлягають дослідженню

Робоча група на підставі аналізу [декларацій з податку на додану вартість](#) визначає перелік платників, що здійснюють експортні операції, питома вага яких у загальному обсязі поставок таких платників перевищує 50 відсотків.

В першу чергу для доперевірочного аналізу відбираються платники:

- що здійснюють постачання товарів нерезидентам через посередників, зареєстрованих у країнах з офшорним статусом та/або пільговим режимом оподаткування (наприклад, зареєстровані на території Республіки Кіпр тощо) по занижених цінах та з подальшою реалізацією таких товарів цими посередниками нерезидентам за ринковими цінами (фактичний рух товарів відрізняється від руху "по документах");
- по яких отримана інформація з третіх джерел про здійснення експортних операцій по занижених цінах (наприклад, інформація отримана від податкових органів інших країн);
- що мають рівень податкової віддачі за звітні періоди - 2010 та/або 2011 роки менше середнього значення по відповідній галузі.

У разі необхідності до переліку платників можуть включатися інші суб'єкти, відносно яких є інформація про можливе ухилення від оподаткування шляхом заниження цін.

II етап. Інформаційний

Робоча група після визначення переліку платників та товарних позицій, по яких необхідне дослідження рівня звичайних цін, формує з програмного забезпечення Oracle BI та/або АРМ "Митниця" інформацію про експортні операції за визначеним переліком платників та товарних позицій (додаток 1).

При цьому Робоча група надає запити до:

- митних органів щодо отримання копій договорів та додатків до них, відповідно до яких здійснюється експорт відповідних товарів;
- податкових органів інших країн щодо цін на відповідні товари, що склалися на визначену дату в країні імпорту;
- органів державної статистики, Держзовнішінформу та при потребі до галузевих міністерств по визначених товарних позиціях за формою, наведеною у додатку 2.

Робоча група проводить збір інформації про ціни, що склалися на спеціалізованих товарних біржах на кожну дату експорту, та ціни, за якими здійснювався експорт ідентичних або однорідних товарів іншими резидентами у відповідних звітних періодах.

За результатами отримання інформації із зовнішніх джерел щодо цін, які склалися у відповідних звітних періодах, та даних, сформованих з програмного забезпечення Oracle BI та/або АРМ "Митниця", Робоча група передає зібрану інформацію у знеособленому вигляді центру моніторингу товарних ринків при Національному Університеті ДПС України (м. Ірпінь, далі - ЦМТР) для проведення порівняльного аналізу у розрізі цін за одиницю певного виду товару (продукції) на кожну дату експорту.

При здійсненні порівняльного аналізу ЦМТР співставляє отриману інформацію та інформацію, наведену в розрізі "Джерел інформації, що використовуються для визначення звичайних цін" цих рекомендацій, а також інформацію з будь-яких інших джерел.

Разом з цим Робоча група здійснює вивчення: статутних документів, визначених суб'єктами господарювання; результати попередніх перевірок платників; КОР платників податків; наявних ліцензій та інших наявних документів.

На підставі проведеної роботи та інформації, отриманої від ЦМТР, Робоча група формує аналітичний звіт окремо по кожному платнику, в якому зазначається інформація, отримана на попередніх етапах дослідження, та заповнюється таблиця (додаток 3).

В аналітичному звіті, що складається за звітні періоди до 01.04.2011 р., зазначаються всі встановлені відхилення договірної ціни від звичайної ціни. Аналітичний звіт за звітні періоди після 01.04.2011 р. містить в собі лише встановлені відхилення договірної ціни від звичайної ціни більше ніж на 20 відсотків.

Аналітичний звіт складається у довільній формі та підписується керівником Робочої групи.

Інформація, викладена в аналітичному звіті, повинна надавати достатність підстав для включення до плану-графіка документальних перевірок або проведення документальної позапланової виїзної перевірки на підставі [пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 Кодексу](#).

III етап. Організаційний

Сформований аналітичний звіт Робоча група передає протягом 10 робочих днів до:

- Департаменту оподаткування юридичних осіб (в разі ненастання терміну подання декларації з податку на прибуток за звітний період, за який сформовано аналітичний звіт)

для організації роботи з платником щодо необхідності визначення об'єкта оподаткування з урахуванням звичайних цін;

- Департаменту податкового контролю (в разі настання терміну подання декларації з податку на прибуток та подання платником цієї декларації за звітний період, за який сформовано аналітичний звіт) для організації проведення документальної позапланової виїзної перевірки на підставі [пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 Кодексу](#) або для врахування при проведенні документальної планової перевірки платника.

2.2. Документальна перевірка

Перевірка платника податків з питання повноти нарахування і сплати податків і зборів здійснюється у порядку, встановленому [главою 8 розділу II Кодексу](#) з урахуванням таких особливостей.

Податковий орган має право застосувати звичайні ціни для визначення бази оподаткування у випадках, передбачених [Кодексом](#), незалежно від виду господарської операції, що здійснюється платником податку, або податкового статусу іншої сторони такої операції.

Для визначення звичайної ціни товару використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару договори з ідентичними (однорідними) товарами у співставних умовах. Зокрема, враховуються такі умови договорів:

- кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії);
- строки виконання зобов'язань;
- умови платежів, звичайних для такої операції;
- інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну.

При цьому умови договорів на ринку ідентичних (у разі їх відсутності - однорідних) товарів визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами суттєво не впливає на ціну, або може бути економічно обґрунтована. При цьому враховуються звичайні при укладанні угод між непов'язаними особами надбавки чи знижки до ціни. Зокрема, але не виключно, враховуються знижки, пов'язані з сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари, втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів; маркетинговою політикою, у тому числі при просуванні товарів на ринки; наданням дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів.

Якщо товари, ідентичні (за їх відсутності - однорідні) товарам, стосовно яких визначається звичайна ціна, прилюдно пропонуються до продажу або мають біржову ціну (біржове котирування), визначення звичайної ціни здійснюється із врахуванням таких факторів.

Для товарів, які продаються шляхом прилюдного оголошення умов їх продажу, звичайною визнається ціна, що міститься у такому прилюдному оголошенні.

Якщо товари продаються з використанням конкурсу, аукціону, біржової пропозиції або пропозиції на організованому ринку цінних паперів, або коли продаж (відчуження) товарів

здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, звичайною є ціна, отримана при такому продажу.

У разі коли ціни на товари підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена згідно з принципами такого регулювання. Це правило не поширюється на встановлення мінімальної продажної ціни - у цьому випадку звичайною є справедлива ринкова ціна.

Поряд з цим для виконання попередньої умови необхідно забезпечити:

1. Документальне підтвердження пов'язаності контрагентів.
2. Отримання від платника податків пояснень на запит органу ДПС щодо обґрунтування рівня звичайних цін (на підставі [пункту 73.3 статті 73 Кодексу](#) направляється запит до платника податків про надання пояснень та документального підтвердження щодо визначення ним рівня звичайних цін на певні групи товарів).
3. Здійснення аналізу статистичних даних державних органів і установ, біржових котирувань, прилюдно запропонованих до продажу ТМЦ, конкурсів, аукціонів, довідкових цін спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у тому числі електронних та інших банків даних, звітів та довідок відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном тощо (ціна продажу таких ТМЦ).
4. Отримання від інших платників податків (в т. ч. через офіційні джерела інформації) інформації щодо:
 - рівня закупівельних цін (ціни продажу) в порівняльних умовах;
 - рівня націнки;
 - витрат, пов'язаних із збутом ТМЦ;
 - собівартості ТМЦ.
5. Отримання інформації про договірні ціни на кожній ланці постачання ТМЦ до кінцевого споживача. В обов'язковому порядку підлягають перевірці факти постачання товарів нерезидентам (фактичного руху товарів) через посередників (офшорних компаній, компаній, зареєстрованих на території Республіки Кіпр) по занижених цінах та реалізація таких товарів цими посередниками нерезидентам за ринковими цінами.
6. Отримання від юридичних підрозділів висновків щодо можливості використання при визначенні звичайних цін відповідних джерел інформації та відповідної правової допомоги.

Крім того, згідно з нормами [статей 73 - 74 Податкового кодексу України](#) органи ДПС, що здійснюють перевірки платників податків, мають право звернутися до органів статистики, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Антимонопольного комітету, органів Державної фінансової інспекції, Держзовнішінформу, офіційних органів іноземних країн та інших органів з офіційним запитом щодо підтвердження інформації, що ціна договору (правочину) не відповідає рівню звичайної ціни.

Для встановлення звичайних ринкових умов (або їх діапазону) необхідно порівняти характерні ознаки угоди чи підприємств, які впливатимуть на умови укладання звичайних

ринкових угод. Характерні особливості, які можуть бути важливими, включають характеристики майна, які передаються, виконані функції сторонами (беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики), договірні умови, економічні обставини сторін та бізнес-стратегії, яких сторони дотримуються.

Фактори, які визначають порівнянність:

1. Характеристики майна

Відмінності специфічних характеристик майна зазвичай впливають на різницю у їх вартості на відкритому ринку. Характеристики, які можуть бути важливими: у разі передачі матеріальних активів - фізичні особливості майна, його якість та надійність, доступність та обсяг поставки.

2. Функціональний аналіз

Таке порівняння спрямоване на визначення та порівняння економічно значущої діяльності та відповідальності, яку на себе взяли чи візьмуть незалежні та пов'язані підприємства. З цією метою окрема увага має приділятися структурі організації групи.

Органи державної податкової служби повинні порівняти, наприклад, проектування, виробництво, збирання, дослідження та розробки, обслуговування, купівлю, дистрибуцію, маркетинг, рекламування, перевезення, фінансування та управління. При дослідженні повинні бути визначені основні обов'язки, які виконує кожна зі сторін. Незважаючи на те, що одна зі сторін може мати велику кількість обов'язків по відношенню до іншої сторони за певною угодою, економічне значення мають лише такі обов'язки щодо аспектів частотності, характеру та цінності перед відповідними сторонами транзакції, які є важливими.

Важливим є порівняння обов'язків щодо врахування активів, які залучені та будуть залучені у майбутньому. Цей аналіз має враховувати тип використаних активів, такі як завод та обладнання, використання цінних нематеріальних активів тощо, та характер використаних активів, як-то вік, ринкова вартість, розташування, доступність захисту права власності тощо.

Також важливим є порівняння обов'язків щодо врахування ризиків, які беруть на себе відповідні сторони. Функціональний аналіз вважається неповним, доки не враховані взяті на себе матеріальні ризики кожною зі сторін, оскільки допущення чи розподіл ризиків могли б вплинути на умови угоди між пов'язаними підприємствами.

Види ризиків, які слід враховувати, включають такі ринкові ризики, як вартість виробничих факторів та відхилення ціни вихідної продукції; ризики втрати пов'язаного з інвестуванням майна та використання такого майна, виробничих потужностей та обладнання; фінансові ризики, спричинені коливаннями курсів валют та відсоткових ставок; кредитні ризики тощо.

3. Договірні умови

При укладанні угод на звичайних ринкових засадах договірними умовами угоди, як правило, точно і беззастережно визначається, як саме зобов'язання, ризики та привілеї будуть розподілені між сторонами. Умови угоди можуть міститися не лише у письмових договорах, а й у кореспонденції та повідомленнях між сторонами. У разі відсутності домовленостей у письмовій формі договірні відносини сторін повинні виходити з їх поведінки та економічних засад, які зазвичай регулюють відносини між незалежними підприємствами.

При укладенні угод між незалежними підприємствами розбіжність інтересів між сторонами забезпечується таким чином, що вони намагаються утримувати одне одного у рамках визначених у договорі умов, та такі договірні умови зазвичай не ігноруються та не змінюються інакше, ніж за обопільним інтересом сторін. Подібна розбіжність інтересів між пов'язаними підприємствами може не існувати, а тому важливо дослідити, чи відповідає поведінка сторін умовам договору або ж поведінка сторін вказує на недотримання договірних умов чи їх порушення. У таких випадках потрібен подальший аналіз для визначення справжніх умов угоди.

4. Економічні обставини

Звичайні ринкові ціни на різних ринках можуть відрізнятися, навіть якщо угода включає однакове майно чи послуги, тому для досягнення порівнянності потрібно, щоб ринки, на яких незалежні та пов'язані підприємства здійснюють свою діяльність, були порівнянними, та щоб відмінності не мали суттєвого впливу на ціну. Першим кроком має бути необхідність визначення відповідного ринку чи ринків з урахуванням доступності взаємозамінних товарів або послуг. Економічні обставини, які можуть бути важливими для визначення порівнянності ринку, включають: географічне розташування, розмір ринків, ступінь конкуренції на ринках та відносні конкурентні позиції покупців та продавців; доступність (їх ризик) взаємозамінних товарів та послуг; рівні постачання та попит на ринку в цілому та по регіонах зокрема, купівельна спроможність споживачів; характер та обсяг урядового регулювання ринку, виробничі витрати, включаючи вартість земельних, трудових та капітальних ресурсів; транспортні витрати; рівень ринку (наприклад, оптовий чи роздрібний); дата та час транзакцій тощо.

5. Ділові стратегії

Для визначення порівнянності також повинні досліджуватися стратегії ведення бізнесу. Ділові стратегії можуть включати велику кількість аспектів певного підприємства, зокрема, інновації та розвиток нової продукції, ступінь диверсифікації, неохочість до ризику, оцінювання політичних змін, реалізація існуючого і планування трудового законодавства та інші фактори, які обумовлюють щоденну діяльність певного підприємства.

Стратегії ведення бізнесу також можуть включати програми щодо завоювання ринку. Намагання платника податків завоювати ринок або збільшити свою участь на ринку може тимчасово впливати на зміну ціни його продукції у бік пониження по відношенню до іншої порівнянної продукції на тому ж ринку. Крім того, платник податків, який намагається проникнути на новий ринок чи завоювати (або ж відстояти) свої позиції на ринку, може тимчасово нести більші витрати (наприклад, первинні витрати або заходи на стимулювання споживацького попиту), а отже, може досягнути меншої прибутковості, ніж інші платники податків, які працюють на тому ж ринку.

<...>

**Директор Департаменту
оподаткування юридичних осіб**

Л. Павелко

Додаток 1

N п/ п	Код підприємства	Назва підприємства	Назва товару	Код товару УКТЗ ЕД (10 цифр)	Офіційний курс гривні до іноземної валюти, установлений Національним банком України на дату операції	Одиниця виміру	Умови поставки	Ціна за одиницю товару у звітному місяці, грн.	Обсяг товарної партії	Дата операції	Загальна вартість, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Додаток 2

Код товару УКТЗЕД (10 цифр)	Назва товару	Дата експорту	Одиниця виміру	Фактична ціна поставки за одиницю продукції (грн.)	Звичайна ціна за одиницю продукції (грн.)	Ціна на внутрішньому ринку на дату експорту (грн.)	Ціна на світових товарних біржах на дату експорту (грн. у перерахунку за офіційним курсом НБУ на дату експорту)
1	2	3	4	5	6	7	8

Додаток 3

Назва платника

Код ЄДРПОУ

Код товару УКТЗ ЕД (10 цифр)	Назва товару	Дата експорту	Обсяг товарної партії	Одиниця виміру	Фактична ціна поставки за одиницю продукції (грн.)	Звичайна ціна за одиницю продукції (грн.)	Джерело(ла) інформації про звичайну ціну	Відхилення фактичної ціни від звичайної за одиницю продукції (%)	Резерв можливого донарахування податку на прибуток (гр. 4 x (гр. 7 - гр. 6) x ставка податку/100), тис. грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

ЦИВІЛЬНИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ

16 січня 2003 року

№ 435-IV

(Витяг)

Глава 52

ПОНЯТТЯ ТА УМОВИ ДОГОВОРУ

Стаття 632. Ціна

1. Ціна в **договорі** встановлюється за домовленістю сторін.

У випадках, встановлених законом, застосовуються ціни (тарифи, ставки тощо), які встановлюються або регулюються уповноваженими органами державної влади або **органами місцевого самоврядування**.

2. Зміна ціни після укладення договору допускається лише у випадках і на умовах, встановлених договором або законом.

3. Зміна ціни в договорі після його виконання не допускається.

4. Якщо ціна у договорі не встановлена і не може бути визначена виходячи з його умов, вона визначається виходячи із звичайних цін, що склалися на аналогічні товари, роботи або **послуги** на момент укладення договору.

РОЗДІЛ III

ОКРЕМІ ВИДИ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Глава 68

ДОРУЧЕННЯ

Стаття 1002. Право повіреного на плату

1. Повірений має право на плату за виконання свого обов'язку за договором доручення, якщо інше не встановлено договором або законом.

2. Якщо в договорі доручення не визначено розміру плати повіреному або порядок її виплати, вона виплачується після виконання доручення відповідно до звичайних цін на такі послуги.

Глава 69

КОМІСІЯ

Стаття 1013. Комісійна плата

1. Комітент повинен виплатити комісіонерові плату в розмірі та порядку, встановлених у договорі комісії.

2. Якщо комісіонер поручився за виконання правочину третьою особою, він має право на додаткову плату.

3. Якщо договором комісії розмір плати не визначений, вона виплачується після виконання договору комісії виходячи із звичайних цін за такі послуги.

4. Якщо договір комісії не був виконаний з причин, які залежали від комітента, комісіонер має право на комісійну плату на загальних підставах.

5. У разі розірвання або односторонньої відмови від договору комісії комісіонер має право на плату за фактично вчинені дії.

Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Об'єднання підприємств"

Наказ Міністерства фінансів України
від 7 липня 1999 року N 163

Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 19

Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань

<i>Об'єкти визначення справедливої вартості</i>	<i>Визначення справедливої вартості</i>
1. Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки - експертна оцінка
2. Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менше 5 % номінальної суми)
3. Запаси	
3.1. Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів
3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції
3.3. Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
4. Основні засоби	
4.1. Земля та будівлі	Ринкова вартість
4.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість - відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
4.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості - оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою є несуттєвою (менше 5 % номінальної вартості)
9. Обтяжливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

Про затвердження Методики визначення звичайної ціни страхового тарифу

Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України
від 30 грудня 2004 року N 3259

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
18 січня 2005 р. за N 53/10333

Відповідно до Законів України "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про страхування", "Про обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів" та Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, затвердженого Указом Президента України від 4 квітня 2003 року N 292, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України (далі - Держфінпослуг) **ПОСТАНОВИЛА:**

1. Затвердити Методику визначення звичайної ціни страхового тарифу (додається).
2. Департаменту державного регулювання та розвитку ринків фінансових послуг (Угрин І. Б.) та Юридичному управлінню (Ткаченко Д. В.) подати це розпорядження до Міністерства юстиції України для державної реєстрації.
3. Управлінню організаційно-аналітичного забезпечення роботи керівника (Шевченко Т. М.) забезпечити опублікування цього розпорядження у засобах масової інформації після його державної реєстрації.
4. Контроль за виконанням цього розпорядження покласти на заступника Голови Держфінпослуг Мосійчук Т. К.

**Протокол засідання Комісії
від 30 грудня 2004 р. N 110**

ЗАТВЕРДЖЕНО
розпорядженням Державної комісії з
регулювання ринків фінансових послуг
України
від 30 грудня 2004 р. N 3259

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
18 січня 2005 р. за N 53/10333

**МЕТОДИКА
визначення звичайної ціни страхового тарифу**

Методика визначення звичайної ціни страхового тарифу (далі - Методика) розроблена відповідно до [Законів України "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про страхування", "Про обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів", "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг"](#) та Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, затвердженого [Указом Президента України від 4 квітня 2003 року N 292](#).

1. Загальні положення

- 1.1. Методика встановлює порядок визначення звичайної ціни страхового тарифу.
- 1.2. Дія Методики поширюється на юридичних осіб, які відповідно до законодавства є страховиками-резидентами.
- 1.3. Терміни, що застосовуються в Методиці, вживаються в значенні [Законів України "Про страхування", "Про обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів" і "Про оподаткування прибутку підприємств"](#).

2. Порядок визначення звичайної ціни страхового тарифу

- 2.1. При укладанні договорів з обов'язкових видів страхування, крім обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, страховики-резиденти застосовують страхові тарифи в межах максимальних розмірів страхових тарифів або відповідно до методики актуарних розрахунків, встановлених Кабінетом Міністрів України для відповідного виду обов'язкового страхування.

2.2. При укладанні договорів обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів застосовується розмір базового страхового платежу, затверджений Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України (далі - Держфінпослуг) за поданням Моторного (транспортного) страхового бюро України. Зазначений базовий платіж застосовується з урахуванням коригуючих коефіцієнтів, визначених відповідно до законодавства.

2.3. Якщо розмір базового страхового платежу з обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів та коригуючих коефіцієнтів не затверджений в установленому порядку, то діють їх попередні розміри.

2.4. Страхові тарифи за добровільними видами страхування обчислюються страховиком актуарно (математично) на підставі відповідної статистики настання страхових випадків. Конкретний розмір страхового тарифу визначається в договорі страхування за згодою сторін.

2.5. Розмір страхових тарифів за добровільними видами страхування, обчислений страховиком актуарно (математично), є складовою частиною правил страхування, які розробляються страховиком для кожного виду страхування окремо та реєструються в Держфінпослуг.

2.6. Страхові тарифи, які є складовою частиною правил страхування, посвідчуються (відповідно до Ліцензійних умов провадження страхової діяльності, затверджених [розпорядженням Держфінпослуг 28 серпня 2003 року N 40](#), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 15 вересня 2003 року за N 805/8126) підписом особи (актуарієм), яка має підтверджену відповідним свідоцтвом кваліфікацію, згідно з вимогами, встановленими Держфінпослуг.

3. Відповідальність

3.1. За порушення вимог Методики до страховиків застосовуються заходи впливу відповідно до [Закону України "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг"](#) та Положення про застосування Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України заходів впливу, затвердженого [розпорядженням Держфінпослуг 13 листопада 2003 року N 125](#), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 3 грудня 2003 року за N 1115/8436.

Заступник Голови

Т. Мосійчук

Журнал «Вісник податкової служби України»
Передплатні індекси – 22599 (укр.), 22600 (рос.)
E-mail: mail@visnuk.com.ua
Тел.: (044) 501-06-43
<http://www.visnuk.com.ua>

Страхування основних засобів: податкові витрати

Під час експлуатації основні засоби кожне підприємство може зіткнутися з ризиком їх пошкодження чи навіть знищення. Тому з року в рік зростає попит на страхові продукти, адже страхування є гарантією відновлення порушених майнових інтересів при настанні страхового випадку і звільняє суб'єкта підприємницької діяльності від витрат на відшкодування збитків. Страхування основних засобів є одним із видів майнового страхування.

Господарським кодексом наведено визначення терміна «майно підприємства» – це виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Суб'єкт господарювання може застрахувати такі основні засоби:

- будівлі та споруди в цілому (усі їх конструктивні елементи), а також окремі приміщення;
- комунікації та інженерні системи;
- виробниче обладнання, виробничі машини та устаткування, верстати;
- торговельне обладнання;
- комп'ютери та оргтехніка, засоби зв'язку;
- будь-які меблі та офісне обладнання;
- інше майно, належним чином зазначене в договорі страхування.

МАЙНОВЕ СТРАХУВАННЯ – це галузь страхування, в якій об'єктом страхових відносин є майнові інтереси, що не суперечать законодавству України, пов'язані з володінням, користуванням і розпорядженням майном юридичних або фізичних осіб, що здійснюються на підставі добровільно укладеного договору між страховиком і страхувальником.

Договір майнового страхування регулюється Цивільним кодексом, Законом про страхування, а також іншими законодавчими актами. Страхування майна підприємств, у тому числі основних засобів, відповідно до Закону про страхування є добровільним видом страхування.

ОСНОВНІ ЗАСОБИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ОБЛІК СТРАХОВИХ ВНЕСКІВ

Підпунктом 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу встановлено, що будь-які витрати зі страхування майна платника податку включаються в податковому обліку до витрат такого страхувальника без обмеження. При цьому страхові платежі (внески, премії) належать до витрат подвійного призначення, тому обов'язково повинна виконуватися умова щодо взаємозв'язку

застрахованих ризиків із господарською діяльністю підприємства.

Цією самою нормою обумовлено, що страховий платіж повинен бути в межах звичайної ціни страхового тарифу відповідного виду страхування, що діє на момент укладення такого страхового договору. Методику визначення звичайної ціни страхових тарифів за видами страхування розроблено та затверджено розпорядженням Держфінпослуг України. Відповідно до [Методики № 3259](#) за добровільними видами страхування застосовуються страхові тарифи, розмір яких обчислюється страховиком актуарно (математично) і є складовою частиною правил страхування, які розробляються страховиком для кожного виду страхування окремо і реєструються в Держфінпослуг України.

Крім того, [пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу](#) передбачено, що до витрат платника податку належать витрати на страхування не тільки майна платника податку, а й об'єктів фінансового, а також оперативного лізингу, якщо це передбачено договором оренди.

Тобто право на включення страхових платежів до складу витрат у податковому обліку отримали також орендарі за договорами оперативної оренди та лізингодавці за договорами фінансового лізингу. І немає значення, кому належить орендоване майно – орендарю (лізингоотримувачу) чи орендодавцю (лізингодавцю), якщо умову страхування майна орендарем передбачено договором оренди.

Також додамо, що зазначені витрати у вигляді страхування орендованого майна відносяться до витрат подвійного призначення, тобто таких, які в рахунок зменшення податкової бази приймаються лише якщо вони пов'язані безпосередньо з господарською діяльністю підприємства.

Витрати на страхування основних засобів відображаються в податковому обліку платника податку залежно від використання об'єкта страхування у господарській діяльності.

[Закон про страхування](#) містить застереження, яке полягає в тому, що коли майно застраховано у кількох страховиків і загальна сума перевищує дійсну вартість майна, то страхове відшкодування, яке виплачується усіма страховиками, не може перевищувати дійсної вартості майна. При цьому кожний страховик здійснює виплату пропорційно розміру страхової суми за укладеним ним договором

страхування.

Зауважимо, що в цілях оподаткування підприємство-страхувальник може включити до витрат страхові платежі зі страхування майна одним чи кількома страховиками на страхову суму, що не перевищує вартості цього майна.

Включення до витрат підприємства страхових платежів зі страхування одного й того самого об'єкта майнового страхування кількома страховиками на страхову суму, що перевищує вартість цього об'єкта, є неправомірним.

Витрати на страхування, визначено в [пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу](#), належать до витрат подвійного призначення. При визначенні об'єкта оподаткування витрати на страхування враховуються у складі інших витрат. Згідно з [п. 138.5 ст. 138](#) цього Кодексу такі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені відповідно до правил бухгалтерського обліку. У свою чергу, у бухгалтерському обліку страхувальника витрати на страхування об'єктів страхування визнаються шляхом системного розподілу вартості цієї операції між відповідними звітними періодами незалежно від здійснення попередньої оплати.

Наприклад, якщо страхуються основні засоби загальновиробничого призначення (виробничі приміщення, обладнання тощо), то страховий платіж відноситься до складу загальновиробничих витрат ([пп. «г» пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138 Податкового кодексу](#)), якщо страхується майно загальногосподарського використання (автомобіль, що використовується в адміністративних цілях) – страхові платежі включаються до адміністративних витрат ([пп. «в» пп. 138.10.2 п. 138.10](#) цієї статті), у випадку страхування основних засобів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг, страховий платіж відноситься до витрат на збут ([пп. «д» пп. 138.10.3](#) вищезазначеного пункту).

Відображення суми страхових платежів за договорами страхування орендованих основних засобів, як і у випадку страхування власного майна платника податку, залежить від того, з якою метою використовуються орендовані основні засоби – для загальновиробничих потреб, адміністративних чи з метою збуту продукції, залежно від чого такі витрати відображаються у відповідних рядках додатків до податкових декларацій з податку на прибуток.

Визначення вартості застрахованих основних засобів

Важливий крок у страхуванні – це визначення страхової суми. Відповідно до [ст. 9 Закону про страхування](#) **страхова сума – це грошова сума, в межах якої страховик згідно з умовами страхування зобов'язаний провести виплату при настанні страхового випадку.**

Розмір страхової суми та (або) розміри страхових виплат визначаються за домовленістю між страховиком та страхувальником під час укладання договору страхування або внесення змін до договору страхування, або у випадках, передбачених чинним законодавством.

У [Податковому кодексі](#) питання визначення вартості застрахованого майна не обумовлено. Проте є спеціальний Закон про страхування, [ст. 9](#) якого передбачено, що страхова сума при страхуванні майна встановлюється в межах вартості майна за цінами і тарифами, що діють на момент укладання договору, якщо інше не передбачено договором страхування.

Таким чином, **страхова вартість об'єкта страхування – це дійсна (реальна) вартість об'єкта, в обсязі якої йому може бути завдано шкоди. На практиці страхова вартість найчастіше розраховується як вартість придбання майна за вирахуванням фактичного зносу.**

Страхова сума може встановлюватися або у розмірі 100 % вартості основних фондів, або у розмірі визначеної частки їх вартості. У випадку коли майно прийняте на страхування з умовою, що страхова сума становить певну частку від дійсної вартості основних фондів, всі об'єкти вважаються застрахованими у тій самій частці.

[Статтею 41 Закону про страхування](#) передбачено, що не допускається, за винятком обов'язкових видів страхування, страхування життя, майна громадян, перестраховання, будь-яке централізоване регулювання (уніфікація, обмеження, обов'язковість тощо) розмірів страхових платежів (тарифів) і страхових сум (страхового відшкодування), умов укладання страхових договорів, взаємовідносин страховика і страхувальника, якщо вони не суперечать законодавству України.

Таким чином, **за договорами добровільного страхування основних засобів оцінка вартості застрахованих об'єктів в цілях оподаткування може здійснюватися виходячи з вартості майна, визначеної договором страхування.**

Інша річ, коли йдеться про укладення договору обов'язкового страхування основних засобів. Проаналізуємо це на прикладі страхування об'єкта іпотеки.

На законодавчому рівні іпотечне страхування є страхуванням предмета іпотеки від ризиків випадкового знищення, випадкового пошкодження або псування і є обов'язковим відповідно до [п. 35 ст. 7 Закону про страхування](#) та [ст. 8 Закону про іпотеку](#). Цей вид страхування використовується у випадку наявності відповідних боргових зобов'язань, виконання яких забезпечено іпотекою, наприклад кредит, позика, купівля-продаж, лізинг тощо.

Страхова сума за договором обов'язкового страхування іпотеки визначається в розмірі повної вартості майна, що є предметом іпотеки, але не менше ніж вартість, зазначена в іпотечному договорі, а повна вартість застрахованого майна визначається виходячи з його дійсної вартості (пункти [19](#), [20](#)

Методикою № 3259 передбачено, що за обов'язковими видами страхування застосовуються страхові тарифи в межах максимальних розмірів страхових тарифів або відповідно до методики актуарних розрахунків, встановлених Кабінетом Міністрів України, для відповідного виду обов'язкового страхування.

Отже, якщо йдеться про обов'язкові види страхування, розмір страхового тарифу, затверджений Кабінетом Міністрів України, і є звичайною ціною страхового тарифу.

На підставі [ст. 8 Закону про іпотеку](#) вартість заставного майна в договорі страхування визначається договором іпотеки майна. При цьому згідно зі [ст. 5](#) цього Закону вартість предмета іпотеки визначається за згодою між іпотекодавцем і іпотекотримачем або шляхом проведення оцінки предмета іпотеки відповідним суб'єктом оціночної діяльності у випадках, встановлених законом або договором.

В Україні механізм регулювання питань з іпотечного страхування на підзаконному рівні тривалий час був відсутній, і лише з появою [Порядку № 358](#) страховий ринок отримав правила обов'язкового страхування предмета іпотеки, якими встановлено форму типового договору, визначено страхові ризики, розміри страхових сум та порядок виплати страхового відшкодування, а також методику актуарних розрахунків страхових тарифів тощо.

Дійсна вартість застрахованого майна визначається суб'єктом оціночної діяльності відповідно до низки нормативно-правових актів ([п. 21 Порядку № 358](#)).

Платник податків для визначення вартості заставленого майна у разі укладення договору обов'язкового страхування предмета іпотеки має виходити з вартості майна, визначеної суб'єктом оціночної діяльності. Крім того, для визначення суми страхового внеску в межах звичайної ціни страхового тарифу застосовуються страхові тарифи, методику актуарних розрахунків яких наведено в [додатку до Порядку № 358](#).

Облік страхового відшкодування і застрахованих збитків

Однією з найскладніших і найвідповідальніших операцій страхових компаній є визначення розміру збитку та розміру виплати страхового відшкодування при настанні страхових випадків з основними засобами на підприємстві.

Страхове відшкодування – це страхова виплата, яка здійснюється страховиком у межах страхової суми за договорами майнового страхування і страхування відповідальності при настанні страхового випадку. Страхове відшкодування не може перевищувати розміру прямого збитку, якого зазнав страхувальник ([ст. 9 Закону про страхування](#)).

Відповідно до [ст. 25 Закону про страхування](#) здійснення страхових виплат і виплата страхового відшкодування проводиться страховиком згідно з договором страхування або

законодавством на підставі заяви страхувальника (його правонаступника або третіх осіб, визначених умовами страхування) і страхового акта (аварійного сертифіката), який складається страховиком або уповноваженою ним особою (аварійним комісаром) у формі, що визначається страховиком.

Зверніть увагу!

Положення [п. 146.16 ст. 146](#) та [п. 140.16 ст. 140](#) Податкового кодексу не можуть застосовуватися одночасно у випадку зруйнування (пошкодження, викрадення) основного засобу (або його частини), якщо його застраховано. адже у протилежному випадку такі дії призведуть до подвоєння податкових витрат, оскільки під час страхового випадку витрати буде сформовано у розмірі застрахованих збитків, а також у розмірі залишкової вартості пошкодженого об'єкта.

Підпунктом 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу встановлено, що під час виплати страхового відшкодування на користь платника податку – страхувальника застраховані збитки, яких зазнав такий платник податку у зв'язку з веденням господарської діяльності, включаються до його витрат за податковий період, в якому він зазнав збитків, а будь-які суми страхового відшкодування зазначених збитків включаються до доходів такого платника за податковий період їх отримання.

Таким чином, датою отримання доходу у вигляді страхового відшкодування в контексті положень [Податкового кодексу](#) визнається дата отримання суми страхового відшкодування. Виплати страхового відшкодування провадяться, як правило, на рахунок, вказаний у заяві про страхову виплату. Якщо страхувальник зазначив у заяві рахунок суб'єкта господарювання, який здійснюватиме відновлення пошкодженого об'єкта, то виплату буде проведено на рахунок цього суб'єкта.

Питання відображення в податковому обліку зруйнованих, викрадених чи тих, що підлягають ліквідації, основних засобів (їх частини) як об'єктів страхування регулюється [п. 146.16 ст. 146 Податкового кодексу](#), згідно з яким платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів.

Розмір страхового відшкодування, який відображається страховиком у страховому акті, визначається залежно від розміру власної участі страхувальника в компенсації збитків (франшизи), якщо це встановлено умовами договору страхування.

Тож незалежно від об'єкта страхування, яким може бути будь-яке майно, порядок відображення сум отриманого страхового відшкодування та застрахованих збитків у податковому обліку страхувальника є однаковим.

Тому слід керуватися лише нормою [пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу](#), а саме: у звітному податковому періоді, коли настав страховий випадок, застраховані збитки належать до витрат, а отримане страхове відшкодування – до доходів у звітному періоді його отримання.

Стосовно того, що ж є датою визнання витрат платника податку в сумі застрахованих збитків, чинне законодавство не містить поняття застрахованих збитків. Документом про визнання страховиком факту настання страхового випадку і розміру заподіяної шкоди, що слугує підставою для виплати страхового відшкодування, є страховий акт або аварійний сертифікат. Отже, застраховані збитки, понесені страхувальником, відносяться до складу його витрат у податковому періоді, у якому було складено страховий акт (аварійний сертифікат).

Водночас якщо платник податку – страхувальник здійснює відновлення пошкодженого основного засобу за власні кошти, то витрати, пов'язані з ремонтом такого основного засобу, відображаються у податковому обліку відповідно до норм [п. 144.1 ст. 144](#) та [п. 146.12 ст. 146 Податкового кодексу](#), а саме: сума витрат на ремонт у межах 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного періоду включається до податкових витрат, а у разі перевищення цього ліміту – збільшує первісну вартість ремонтного основного засобу.

Франшиза може встановлюватися у відсотках до страхової суми або в абсолютному розмірі. Розрізняють умовну франшизу, коли страховик звільняється від відповідальності за збиток, що не перевищує суми франшизи, і повинен відшкодувати збиток повністю, якщо його сума більше за франшизу, та безумовну франшизу – коли збиток відшкодовується за виключенням франшизи.

Як правило, сума застрахованих збитків дорівнює сумі страхового відшкодування, наведений у розрахунку до страхового акта, що визначається як різниця між сумою матеріального збитку і франшизою.

Облік операцій зі страхування майна застави

Різновидом страхування майна на підприємстві, у тому числі й основних засобів, є страхування майна застави як необхідна умова банків, які приймають це майно у вигляді гарантії повернення кредиту підприємством-позичальником. Зазвичай вся вартість страхування заставного майна повністю перекладається на позичальника.

Згідно зі статтями [8, 10 Закону № 2654](#) ризик випадкового знищення або випадкового пошкодження предмета застави несе власник заставленого майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Якщо предмет застави не підлягає обов'язковому страхуванню, він може бути застрахований за згодою сторін на погоджену суму, але не більшу за його ринкову вартість.

Якщо платник податку отримує фінансовий кредит для використання його у власній господарській діяльності, то витрати у вигляді страхових платежів за договором страхування власного заставленого майна він може віднести до податкових витрат без будь-яких обмежень ([пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу](#)).

Якщо витрати зі страхування несе заставодержатель, то витрати, понесені ним на страхування заставленого майна, не можуть враховуватися при визначенні об'єкта оподаткування, оскільки укладення договору застави не передбачає переходу права власності

на об'єкт застави, а є способом забезпечення зобов'язань перед кредитором (заставодержателем).

Крім того, у випадку коли об'єктом застави виступає майно (основні засоби) поручителя, який поручається за підприємство-позичальника, яке отримало в банку кредит, то понесені таким поручителем витрати на страхування власного майна від ризику його випадкової загибелі на користь банку (вигодонабувача) також не включаються до складу його податкових витрат.

Олексій Задорожний

*Заступник директора Департаменту – начальник
Управління адміністрування податку на
прибуток та податкових платежів
Департаменту
оподаткування юридичних осіб ДПС
України*

«Вісник податкової служби України», жовтень 2012 р., № 38 (706), с. 34 (www.visnuk.com.ua)

Дата підготовки
Журнал «Вісник податкової служби України»

12.10.2012

Журнал «Вісник податкової служби України»
Передплатні індекси – 22599 (укр.), 22600 (рос.)
E-mail: mail@visnuk.com.ua
Тел.: (044) 501-06-43
<http://www.visnuk.com.ua>

Звичайні ціни: порядок застосування

Відповідно до [пп. 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу](#) звичайна ціна – це ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. [Статтею 39 Податкового кодексу](#) встановлено методи визначення та порядок застосування звичайної ціни, які набирають чинності з 01.01.2013 р. До цього часу, тобто до набрання чинності ст. 39 цього Кодексу, порядок визначення звичайних цін регулюється [п. 1.20 ст. 1 Закону про прибуток](#).

Випадки застосування звичайних цін

Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток звичайна ціна застосовується, зокрема, але не виключно при визначенні:

- **доходу, отриманого у вигляді вартості товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих у звітному періоді** (пп. 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 Податкового кодексу);

Приклад
Підприємство «Х» у III кварталі 2011 р. отримало безоплатно верстат. Звичайна ціна верстата – 15000 грн. (без ПДВ). Суму 15000 грн. було відображено у складі доходів III кварталу. У IV кварталі верстат було продано: • варіант 1 – за 20000 грн. (без ПДВ). У такому разі за підсумками IV кварталу слід відобразити у складі доходу суму 20000 грн. (без ПДВ) та у складі витрат – 15000 грн. (без ПДВ) (собівартість верстата); • варіант 2 – за 10000 грн. (без ПДВ). У такому разі за підсумками IV кварталу слід відобразити у складі доходу суму 5000 грн. (без ПДВ) та у складі витрат – 15000 грн. (без ПДВ) (собівартість верстата).

- **витрат на страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції, громадянської відповідальності**, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів платника податків та інших видів страхування, перелічених у пп. 140.1.6 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу. У цьому випадку звичайна ціна застосовується для страхових тарифів відповідного виду страхування, що діють на момент укладення страхового договору;

- **первісної вартості об'єкта амортизації** у випадках, якщо об'єкти основних засобів:

придбано одразу декілька на загальну суму (при цьому вартість кожного з об'єктів основних засобів договором не встановлено). У такому випадку, щоб визначити початкову вартість кожного об'єкта, загальна вартість розподіляється пропорційно звичайній ціні кожного з них окремо (п. 146.7 ст. 146 Податкового кодексу);

отримано як внесок до статутного фонду (п. 146.8 цієї статті);

отримано в результаті договору міни (пункти 146.9 і 146.10 цієї статті);

є нерухомістю, придбаною разом із землею під таким об'єктом. Ціна визначається в сумі, що не перевищує звичайну ціну, без урахування вартості землі (п. 147.3 ст. 147 цього Кодексу).

Також на рівні звичайної ціни визначається:

- **дохід від продажу чи іншого відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів або землі**, якщо ціна, зазначена в договорі купівлі-продажу, не відповідає рівню ринкових цін (п. 146.14 ст. 146 і п. 147.5 ст. 147 Податкового кодексу);

- дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, у разі якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги) (п. 153.2 ст. 153 цього Кодексу);
- дохід, отриманий від операцій з платниками податків, що застосовують спеціальні режими оподаткування або інші розміри ставок, ніж основна ставка податку на прибуток, або не є платниками цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності (пп. «в» п. 39.1 ст. 39 Податкового кодексу);
- при визначенні розміру авансового внеску з податку на прибуток, якщо дивіденди було виплачено в негрошовій формі (пп. 153.3.2 п. 153.3 ст. 153 цього Кодексу).

Приклад
Підприємство «В» наприкінці березня 2012 р. прийняло рішення про виплату дивідендів засновнику (учаснику) товариства у вигляді об'єкта незавершеного будівництва (балансова вартість 41500 грн.), ринкова вартість (звичайна ціна) такого об'єкта становить 50000 грн. (без ПДВ).

У такому випадку при виплаті дивідендів у натуральній формі (об'єкт незавершеного будівництва) базою для нарахування авансового внеску з податку на прибуток буде ринкова (звичайна ціна), яка становить 50000 грн. Отже, під час здійснення такої операції підприємство має сплатити авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі 10500 грн. (50000 x 21 %).

Звичайні ціни застосовуються і при визначенні:

- об'єкта оподаткування операцій з фінансового лізингу, у разі якщо вартість об'єкта фінансового лізингу, що вперше або повторно вводиться в експлуатацію, визначається договором у сумі, що є меншою від вартості витрат на його придбання або спорудження (п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу);
- доходів і витрат за товарообмінними (бартерними) операціями з товарами, роботами і послугами (п. 153.10 ст. 153 цього Кодексу).

Приклад
Договірна ціна товару, що передається за бартером, становить 10000 грн. (без ПДВ). Звичайна ціна такого товару – 15000 грн. (без ПДВ). В обмін підприємство отримує інший товар на суму 10000 грн. (без ПДВ).
До складу витрат у цьому випадку підприємство має включити суму не нижче від звичайної ціни – 15000 грн. (без ПДВ) та донарахувати дохід виходячи зі звичайних цін отриманих товарів – 5000 грн. (без ПДВ).

Застосовується звичайна ціна і при визначенні об'єкта оподаткування операцій з продажу товарів, робіт і послуг неприбутковими організаціями, якщо ціна таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг є нижчою від звичайної або якщо така ціна регулюється державою (п. 157.15 ст. 157 Податкового кодексу).

Механізм розрахунку звичайної ціни

Згідно з п. 1.20 ст. 1 Закону про прибуток, якщо цим пунктом не встановлено інше, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

Податковий кодекс містить доволі широкий перелік операцій, до яких застосовуються певні правила визначення звичайних цін.

Зокрема, при продажу товарів за прилюдним оголошенням (пп. 1.20.3 п. 1.20 ст. 1 Закону про прибуток) звичайною буде ціна, що міститься в такому оголошенні. До останнього, крім традиційних публічних договорів, можна віднести й інші способи поширення інформації про товар та умови його продажу, призначеної для широкого загалу, а саме: прайс-листи, каталоги, оголошення в друкованих ЗМІ, рекламні оголошення на телебаченні, в мережі Інтернет тощо.

При продажу товарів на торгах чи у примусовому порядку (пп. 1.20.4 п. 1.20 ст. 1 Закону про прибуток) звичайною вважається ціна, отримана під час здійснення такої торговельної операції. Під узагальненим терміном «торги» слід розуміти конкурси, аукціони, біржові пропозиції та пропозиції на організованому ринку цінних паперів. Щодо примусового продажу, то це стосується лише тих підприємств, активи яких перебувають у податковій заставі або якщо на їх майно звернуто стягнення.

Приклад
Підприємство в жовтні 2011 р. продало на біржі легковий автомобіль за 20000 грн. (без ПДВ). При цьому ринкова ціна такого транспортного засобу становить у середньому 40000 грн. (без ПДВ). Первісна вартість автомобіля – 36000 грн., сума нарахованого зносу – 10200 грн.
У такому випадку в результаті проведеної через біржу операції дохід підприємства становитиме 20000 грн. (без ПДВ) у зв'язку з тим, що ціну легкового автомобіля визначено при проведенні біржових торгів (біржову ціну).

Звичайні ціни застосовуються у разі продажу товарів, ціни на які підлягають державному регулюванню (пп. 1.20.5 п. 1.20 ст. 1 Закону про прибуток), звичайною буде ціна, встановлена за принципами такого регулювання. Це правило не поширюється на

встановлення мінімальної продажної ціни – у цьому випадку звичайною є справедлива ринкова ціна.

При наданні страхових послуг (пп. 1.20.5² цього пункту) механізм розрахунку звичайної ціни страхового тарифу регулюється [Методикою № 3259](#).

Продаж товарів природними монополістами визначено [Законом № 1682](#) (пп. 1.20.9 п. 1.20 ст. 1 [Закону про прибуток](#)). Для цієї категорії платників податків Кабінет Міністрів України має право розробити додаткову методику визначення звичайних цін, використовуючи методи ціни перепродажу та «витрати плюс». Але доки цього не сталося, природні монополісти керуватимуться всіма іншими правилами, прописаними п. 1.20 ст. 1 [Закону про прибуток](#).

У загальній ситуації звичайну ціну товару слід шукати серед інформації про укладені на момент продажу цього товару договори з ідентичними (однорідними) товарами в зіставних умовах (підпункти 1.20.1 та 1.20.2 п. 1.20 ст. 1 [Закону про прибуток](#)). Причому слід врахувати такі умови договорів, як обсяги та строки поставки, умови платежів, звичайні для непов'язаних осіб надбавки та знижки до ціни тощо.

Якщо товари, що є ідентичними (однорідними) тим, щодо яких визначається звичайна ціна, прилюдно пропонуються до продажу, мають ціни на організованому ринку цінних паперів або біржову ціну (котирування), то при визначенні звичайної ціни таких товарів ці фактори слід узяти до уваги.

У разі якщо звичайну ціну не може бути визначено з використанням попередніх методів, то згідно з пп. 1.20.5¹ п. 1.20 ст. 1 [Закону про прибуток](#) до доказів обґрунтування її рівня застосовуються правила національних стандартів бухгалтерського обліку та з питань оцінки майна і майнових прав. У цьому підпункті звичайна ціна ототожнюється зі справедливою, ринковою вартістю, а також із чистою вартістю реалізації.

Останнім правилом визначення звичайної ціни можна вважати норму пп. 1.20.6 п. 1.20 ст. 1 [Закону про прибуток](#). Так, при продажу унікальних товарів, а також у разі відсутності (недоступності) інформації про операції з ідентичними та однорідними товарами звичайною ціною таких товарів вважається їх контрактна ціна.

Визначення складу пов'язаних осіб

Згідно з пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 [Податкового кодексу](#) пов'язані особи – юридичні та/або фізичні особи, взаємовідносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють і які відповідають будь-якій з наведених нижче ознак:

- юридична особа, що здійснює контроль за господарською діяльністю платника податку або контролюється таким платником податку чи перебуває під спільним контролем з таким платником податку;
- фізична особа або члени її сім'ї, які здійснюють контроль за платником податку;
- посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення правових відносин, а також члени її сім'ї;

- платники податку – учасники об'єднання підприємств незалежно від його виду та організаційно-правової форми, що провадять господарську діяльність шляхом утворення такого об'єднання.

Під контролем господарської діяльності платника податку слід розуміти:

- володіння безпосередньо або через пов'язаних фізичних та/або юридичних осіб часткою (паєм, пакетом акцій) статутного фонду платника податку в розмірі не менше ніж 20 % від статутного фонду платника податку;
- вплив безпосередньо або через пов'язаних фізичних та/або юридичних осіб на господарську діяльність суб'єкта господарювання в результаті:

надання права, яке забезпечує вирішальний вплив на формування складу, результати голосування та рішення органів управління платника податку;

обіймання посад членів наглядової (спостережної) ради, правління, інших наглядових чи виконавчих органів платника податку особами, які вже обіймають одну чи декілька із зазначених посад в іншому суб'єкті господарювання;

обіймання посади керівника, заступника керівника спостережної ради, правління, іншого наглядового чи виконавчого органу платника податку особою, яка вже обіймає одну чи декілька із зазначених посад у інших суб'єктів господарювання;

надання права на укладення договорів і контрактів, які дають змогу визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або здійснювати делеговані повноваження і функції органу управління платника податку.

Для фізичної особи загальна сума володіння часткою статутного фонду платника податку (голосів у керівному органі) визначається як загальна сума корпоративних прав, що належать такій фізичній особі, членам сім'ї такої фізичної особи та юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою або членами її сім'ї.

З метою недопущення заниження об'єкта оподаткування платникам податку на прибуток необхідно уважно ставитися до операцій з такими особами та зважати на звичайні ціни товарів (робіт, послуг), які їм постачаються. Бо інакше органи ДПС мають право застосувати звичайні ціни для визначення бази оподаткування у випадках, передбачених [Податковим кодексом](#), незалежно від виду господарської операції, що здійснюється платником податку, або податкового статусу іншої сторони такої операції.

Звертаємо увагу, що починаючи з 01.01.2013 р. визначення звичайної ціни здійснюватиметься відповідно до [п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу](#) за одним із таких методів: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, «витрати плюс», розподілу прибутку, чистого прибутку.

Олексій Задорожний

*Заступник начальника Управління адміністрування
податку на прибуток та податкових
платежів
Департаменту оподаткування юридичних
осіб ДПС України*

«Вісник податкової служби України», червень 2012 р., № 23 (691), с. 13

Про внесення змін до Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення

**Наказ Міністерства економіки України,
Міністерства фінансів України
від 15 грудня 1999 року N 149/300**

**Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
29 грудня 1999 р. за N 921/4214**

На виконання доручення Президента України від 9 листопада 1999 року N 1-14/1587
НАКАЗУЄМО:

Унести зміни та доповнення до Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, затвердженого [наказом Міністерства економіки України і Міністерства фінансів України від 10 вересня 1996 р. N 120/190](#) і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 вересня 1996 р. за N 546/1571, виклавши його в новій редакції.

Міністр економіки України

В. В. Роговий

Міністр фінансів України

І. О. Мітюков

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства економіки України
і Міністерства фінансів України
від 15 грудня 1999 р. N 149/300

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
29 грудня 1999 р. за N 921/4214

ПОЛОЖЕННЯ
про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей

Загальні положення

1. За цим Положенням проводиться уцінка товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, що залежалися (не мають збуту більше трьох місяців) і не користуються попитом у споживачів, а також таких товарів та продукції, які частково втратили свою первісну якість (далі - товари, продукція), та надлишкових товарно-матеріальних цінностей (матеріалів, комплектуючих виробів, інших матеріальних цінностей, що більше трьох місяців не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки таку продукцію виробляти недоцільно за відсутності попиту на неї як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках).
2. Уцінка товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей проводиться на виробничих і торговельних підприємствах та в організаціях усіх форм власності, які виробляють продукцію, продають (постачають) товари, у міру потреби за рішенням керівника (власника) підприємства (організації).

Визначення обсягів товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці

3. Для виявлення товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, та проведення їх уцінки керівник (власник) підприємства затверджує комісію, до складу якої, як правило, входять: заступник керівника підприємства (голова комісії), головний бухгалтер, товарознавець, економіст з цін, технолог та інші спеціалісти підприємства, обізнані з кон'юктурою і попитом на ринку.
4. Уцінка товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей на виробничих і торговельних підприємствах та в організаціях проводиться за даними інвентаризації. Керівник (власник) підприємства може прийняти рішення щодо уцінки за станом на перше число місяця за даними обліку.
5. Не підлягають уцінці товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності із запасів товарно-матеріальних цінностей, які оформлено в заставу, перебувають у резерві або на відповідальному зберіганні.
6. На підставі аналізу даних про наявність товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей виробничі підприємства вносять зміни до планів виробництва, а торговельні підприємства - до планів завезення аналогічних товарів, матеріальних цінностей, проводять роботу з перегляду укладених угод на їх завезення і закупівлю за імпортом.
7. Після виявлення товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей підприємства вишукують можливості їх максимальної реалізації.
8. На підставі аналізу даних про наявність товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, скоригованих на суми їх реалізації після проведення інвентаризації, комісія, яка повинна проводити уцінку, складає переліки цих товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей. У переліках указуються повна назва, кількість, роздрібна ціна товару (собівартість продукції), назва підприємства-виробника та пропозиції щодо розміру уцінки. Комісія також виявляє товари, продукцію, що підлягають уцінці у зв'язку з частковою втратою первісної якості.

9. Переліки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, подаються на розгляд керівнику (власнику) відповідно виробничого чи торговельного (постачальницького) підприємства для прийняття рішення.

Організація проведення уцінки

10. До початку проведення безпосередньої уцінки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей комісія попередньо розглядає складені раніше переліки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці. Особливу увагу при цьому треба звернути на суму можливої уцінки. Суму уцінки, яка орієнтовно розрахована в переліках товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, потрібно порівняти з можливими фінансовими джерелами для цієї мети.

Тільки після визначення величини коштів (у розрізі їх джерел), що можуть бути спрямовані на покриття втрат від уцінки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, комісія безпосередньо розпочинає проведення уцінки.

11. Розміри уцінки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей повинні визначатися комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчих властивостей, насиченості ринку цими товарами, продукцією та надлишковими товарно-матеріальними цінностями.

Товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності, які раніше було уцінено, але не реалізовано, можуть уцінюватися повторно до рівня цін можливої реалізації.

12. Технічно складні товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності, які мають виробничі паспорти (радіоприймачі, прилади, годинники, верстати та ін.), уцінюються тільки за наявності паспорта. Дані товари і продукція повинні бути справними і придатними до експлуатації.

13. Дані про уцінені товари, продукцію та надлишкові товарно-матеріальні цінності записують в опис-акт (додається). Опис-акт складається на виробничих підприємствах і підприємствах оптової торгівлі та постачання у кожному складі товарів, продукції, надлишкових товарно-матеріальних цінностей; на підприємствах роздрібною торгівлі - у кожному відділі (секції), магазині чи іншій торговій одиниці у двох примірниках і підписується членами комісії, що проводила уцінку, а також матеріально відповідальними особами.

14. При уцінці технічно складних товарів, продукції, що частково втратили свою первісну якість, в описах-актах, у графі 3, обов'язково вказується фабричний номер моделі конкретного виробу.

15. Якщо окремі товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності уцінюються повторно, то в описах-актах вказується ціна після першої та другої уцінки.

16. Матеріали на уцінку товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що залежалися та частково втратили свою первісну якість (у необхідних випадках разом з письмовими поясненнями матеріально відповідальних осіб) повинні бути розглянуті і затверджені керівником (власником) підприємства у дводенний термін після їх отримання.

17. Затверджені описи-акти передаються: перший примірник - бухгалтерській службі; другий примірник - матеріально відповідальній особі.

18. Після затвердження описів-актів усі уцінені товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності, які перемарковано в порядку, установленому в пунктах 21 - 24 цього Положення, на підприємствах торгівлі негайно передаються для реалізації за накладною, у якій вказуються роздрібні ціни до і після уцінки, а виробничі підприємства уцінену продукцію і товарно-матеріальні цінності передають для реалізації у першу чергу своїм фірмовим магазинам, а також вживають заходів щодо реалізації цих запасів іншим підприємствам.

19. Результати уцінки відображаються у тому місяці, у якому було складено опис-акт уцінки.

20. Сума уцінки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей відображається у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим [наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року N 246](#).

Порядок маркування

21. Уцінені товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності повинні бути перемарковані. Перемаркування цін на самих товарах, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностях або фабричних ярликах, технічних паспортах та інших видах позначення цін виконується комісією, яка проводить уцінку товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, шляхом закреслення попередньої ціни і позначення нової ціни на кожній одиниці товару з підтвердженням її підписом голови комісії. Якщо закреслити стару ціну практично неможливо, то нові ціни позначаються шляхом наклеювання або навішування ярликів. На дрібних виробках, на які неможливо наклеїти або повісити ярлик, нові ціни зазначаються на упаковці, а в торговельному залі підприємства торгівлі вивішуються оголошення про нові ціни, які зберігаються до остаточного продажу цих товарів. Якщо товар, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності при уцінці розпакуванню не підлягають, то нові ціни вказуються на упаковці з наступним унесенням змін у маркування цін кожного виробу негайно після розпакування.

22. Перемаркування і навішування нових належно оформлених ярликів на об'єкти уцінки здійснюються підприємствами за місцем проведення уцінки товарів і продукції.

23. При перемаркуванні цін, що змінені у зв'язку з частковою втратою якості об'єкта уцінки, на ярликах, упаковці або цінниках ставиться літера "П".

24. Крім товарних ярликів, виробничі підприємства і підприємства торгівлі, які провели уцінку товарів, продукції і надлишкових товарно-матеріальних цінностей та здійснюють їх розпродаж, можуть використовувати рекламні засоби для повідомлення про старі й нові ціни, відсоток уцінки та інші дані про об'єкти уцінки.

Організація і порядок розпродажу уцінених товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей

25. Реалізація уцінених товарів повинна здійснюватись у магазинах, відділах, секціях з використанням прогресивних форм торгівлі та відповідно до чинного законодавства України.

Уцінені товари розміщуються у торговельному залі за групами, видами виробів, розмірами та іншими ознаками згідно з правилами торгівлі відповідними групами товарів.

26. Для розпродажу уцінених товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей слід широко використовувати проведення спеціальних ярмарків, базарів, товарні біржі, застосовувати рекламні засоби масової інформації (газети, радіо, телебачення та ін.) з повідомленням про розпродаж товарів і продукції за зниженими цінами, про місцезнаходження магазинів, бірж, ярмарків, асортимент товарів і продукції. При цьому недоцільно вживати слова, що відштовхують покупців від придбання цих товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей.

Контроль за проведенням уцінки та реалізації уцінених товарів і продукції

27. Контроль за правильністю проведення уцінки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, а також за своєчасною їх реалізацією здійснюється керівниками (власниками) відповідних виробничих, торговельних, постачальницьких підприємств.

**Начальник управління
фінансових відносин
Міністерства економіки України**
**Начальник управління методології
бухгалтерського обліку
Міністерства фінансів України**

М. Ф. Вольчак

В. М. Пархоменко

Додаток
до Положення про порядок уцінки і
реалізації продукції, що залежала, з
групи товарів широкого вжитку,
продукції виробничо-технічного
призначення та надлишкових товарно-
матеріальних цінностей

Штамп підприємства

Затверджую

(підпис керівника (власника) підприємства, його прізвище та ініціали)

"__" _____ 199_ року

Опис-акт уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей

Комісія у складі _____

провела інвентаризацію та уцінку

на підставі наказу від "___" _____ 199_ р. N _____ (товарів, продукції, надлишкових товарно-матеріальних цінностей)

У результаті виявлено товарів, продукції, надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, за роздрібними цінами (собівартістю) до уцінки на суму

_____ грн.; за новими цінами після уцінки на суму (цифрами і словами)
_____ грн. (цифрами і словами)

Уцінені товари (продукція, товарно-матеріальні цінності) перемарковано.

N з/п	Шифр товару, продукції, товарно-матеріальних цінностей	Модель, фасон, марка, фабричний номер моделі технічних складних товарів, продукції, товарно-матеріальних цінностей	Назва товару, продукції, товарно-матеріальних цінностей	Рік, місяць придбання (випуску на виробничих підприємствах)	Кількість	Одиниць виміру	До уцінки		Після уцінки		Сума уцінки (гр. 9 - гр. 11)
							вартість одиниці	сума (гр. 8 х гр. 6)	вартість одиниці	сума (гр. 10 х гр. 6)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Разом на сторінці або в описі											

Голова комісії

Члени комісії

Цінності, що перелічені в опису-акті, на загальну суму після уцінки _____ грн. перебувають на моєму (нашому) (словами) відповідальному зберіганні.

Матеріально відповідальна особа (особи).

Организация и учет торговли со скидками

Елена САМАРЧЕНКО, консультант по налогообложению и бухгалтерскому учету

В соответствии со ст.632 **ГКУ** цена товаров (работ, услуг) в договоре устанавливается по договоренности сторон. То есть, продавец свободен в определении цен на товары (работы, услуги), если иное не предусмотрено законодательными актами (например, в случае установления уполномоченными органами государственной власти или органами местного самоуправления фиксированных или регулируемых цен на отдельные товары (работы, услуги)).

В данной публикации мы не будем касаться того относительно небольшого перечня товаров (работ, услуг), цены на которые в настоящее время подлежат государственному регулированию. Хотя бы потому, что в большинстве случаев государством ограничивается верхний уровень цен, по которым товары (работы, услуги) могут быть реализованы. В предлагаемом же материале рассмотрены варианты продажи качественных товаров¹ по ценам, сниженным относительно первоначально установленной продажной цены, избегая при этом довольно трудоемкого процесса уценки. Этого можно достичь путем применения различного вида скидок.

Снижение многими предприятиями как оптовой, так и розничной торговли цен на реализуемые товары с помощью скидок чаще всего вызвано необходимостью продвижения товаров и услуг. При этом скидки покупателям предоставляются по разным схемам: от дисконтных карт в розничной торговле до скидок за уменьшение сроков оплаты товаров при торговле оптом.

Понятие и виды скидок

В нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, а также в налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «скидка». Вместе с тем, предоставление скидки, как одно из мероприятий, направленных на увеличение объема продаж, можно в определенной степени отнести к рекламному мероприятию. Если обратиться к **Закону о рекламе**, то этот нормативный документ определяет скидку как «*временное уменьшение цены товара, которое предоставляется покупателям (потребителям)*». По мнению автора, к этому определению можно добавить, что такое уменьшение цены предоставляется покупателю, выполнившему определенные условия, установленные продавцом (предварительная оплата товаров, покупка товаров на определенную сумму или в определенном количестве и тому подобное). Перечисленные основания для предоставления скидок не являются исчерпывающими. По усмотрению продавца, вид и размер скидки могут быть обусловлены ценовой и маркетинговой политикой предприятия, состоянием рынка и другими факторами. В любом случае размер предоставляемой покупателям скидки должен быть экономически оправданным, тщательно рассчитанным.

¹ В дальнейшем под товарами будем понимать также работы и услуги (прим. авт.).

Бытует мнение, что сумма скидки должна варьироваться исключительно в пределах первоначальной наценки, установленной на товар. Особенно когда речь идет о предоставлении скидок предприятиями розничной торговли. В качестве обоснования зачастую выдвигается порядок отражения в бухгалтерском учете операции по продаже товара с расчетом среднего процента торговой наценки (скидка отражается за счет наценки, а списать сумму *большую*, чем сама наценка, нельзя). Если принимать во внимание лишь тот факт, что целью деятельности любого предприятия является получение прибыли, то с утверждением, что скидка не должна превышать наценку, пожалуй, можно согласиться. Ведь в противном случае предприятие будет продавать товар с убытком. Однако может случиться так, что предприятию выгодно в какой-то момент продать товар с убытком, но получить при этом оборотные средства на закупку другого товара, который можно будет продать с существенной прибылью. Следовательно, и в убыточной продаже может быть заложен экономический смысл.

Таким образом, при определении размера скидки предприятия должны знать, что ограничений, установленных на законодательном уровне, не существует. И при желании можно предоставить покупателю скидку, превышающую наценку на товар. Но при всем при этом предприятие должно понимать, с какой целью предоставляются скидки и насколько это экономически выгодно самому предприятию.

В зависимости от цели, которую преследует предприятие-продавец, устанавливая скидку на товары, от условий осуществления торговой деятельности скидки можно разделить на несколько видов.

Сезонная скидка – уменьшение цены товаров для покупателей, осуществляющих внесезонные покупки. Например, предприятие, реализующее товары летнего ассортимента (пляжные принадлежности, купальные костюмы, солнцезащитные очки и т.п.), по окончании пика сезонной торговли (в конце лета – в начале осени) может предоставлять покупателям скидки, избавляясь тем самым от товарных остатков и высвобождая оборотные средства. Такие же скидки могут предоставляться и перед началом сезона для поощрения покупателей к совершению покупки. Например, в октябре-ноябре предприятие, продающее спортивный инвентарь, устанавливает скидки на лыжи и сноуборды. При этом повышает наценку на соответствующее снаряжение (ботинки, крепления и т.д.). Информация о скидках привлечет покупателей, а дополнительная наценка позволит предприятию получить необходимую прибыль.

Праздничная скидка – уменьшение цены товара в связи с наступлением определенной праздничной даты (события). Это может быть как общегосударственный праздник (Рождество, Новый год и проч.), так и событие, имеющее значение для конкретного предприятия (дата открытия магазина, юбилей фирмы и т.д.).

Скидка за количество закупаемого товара – уменьшение цены для покупателей, приобретающих определенное количество товара. Типичным примером может служить условие: «цена товара - 10 грн. за единицу при покупке до пяти единиц, 9,50 грн. за единицу - при покупке более пяти единиц товара». Аналогично может быть сформулировано условие продажи при предоставлении скидки в зависимости от суммы, на которую приобретаются товары. Скидка за приобретение товаров в определенном количестве чаще всего предоставляется при покупке одного наименования товаров, а **скидка на приобретение товаров на определённую сумму** - при покупке нескольких наименований. Скидка предоставляется, если покупатель приобретает товары в количестве (на сумму), достаточную для предоставления скидки. Довольно часто предприятия, постоянно предоставляющие скидки за количество закупаемых товаров или за покупку товаров на определенную сумму, используют для этого дисконтные карты, выдаваемые покупателям.

Скидка постоянным покупателям – это разновидность двух скидок, упомянутых выше. Для получения такой скидки предприятие обычно устанавливает для покупателей приблизительно такое условие: «при приобретении товара не менее трех раз в течение месяца». Если к тому же такая скидка уславливается в дифференцированном размере (чем

больше покупатель посещает магазин, тем больше сумма скидки), то она позволяет обеспечить некую «привязанность» покупателя к конкретному продавцу.

Скидка за платеж наличными обычно предоставляется производителями либо оптовыми поставщиками тем покупателям, которые готовы оплатить стоимость поставляемого товара (продукции, оборудования) наличными. В применении такой скидки на практике существует сложность, связанная с определенными законодательными ограничениями на обращение наличности.

Во-первых, если такую скидку на товар хочет предоставить предприятие, не являющееся производителем данного товара, то ему необходимо оформлять прием наличности через регистратор расчетных операций (РРО). А это дополнительные финансовые затраты (на приобретение РРО, обучение персонала и т.д.), и организационные сложности (постановка РРО на учет, ежемесячная отчетность и т.д.).

Во-вторых, для покупателя-субъекта хозяйственной деятельности существует ограничение на осуществление наличного платежа (не более 10 тыс. грн. в день с одним поставщиком). И если речь идет, например, о дорогостоящем оборудовании, то сумма скидки должна быть настолько интересна для покупателя, чтобы он захотел несколько дней подряд снимать деньги в банке и приносить их в кассу продавца.

Скидка за своевременную оплату - уменьшение цены для покупателей, которые своевременно оплачивают счета. В тех случаях, когда продавец предоставляет краткосрочную отсрочку платежа, а покупатель согласен рассчитаться за товары сразу в момент приобретения или до истечения срока оплаты, оговоренного продавцом, ему может быть предоставлена такая скидка. Такая скидка наиболее распространена среди производителей и предприятий оптовой торговли. Предоставляя подобную скидку, в разделе «Форма и условия оплаты» договора купли-продажи (поставки) продавец указывает, например, следующее: «при условии оплаты товаров в течение 3-х дней покупателю предоставляется скидка в размере 3 %, при оплате в течение 10-ти дней – в размере 1 %».

Скидка за приобретение пробной партии товара практикуется опять-таки среди производителей и предприятий оптовой торговли (импортеров). Цель ее предоставления – это, в частности, поощрение покупателей к приобретению нового товара. Это может быть товар, новый для конкретного рынка, или для конкретного покупателя.

Прогрессивная скидка предоставляется продавцом при условии предварительной договоренности на приобретение в дальнейшем определенной партии товаров. Такую скидку еще называют иногда накопительной. Например, покупатель первоначально приобретает товар по ценам без скидки, но на условиях, что скидка будет предоставлена ему по итогам какого-то периода (месяца, квартала и др.), если за этот период общая сумма покупок будет составлять определенный сторонами размер. Постепенно при увеличении суммы покупок процент (размер) скидки увеличивается. В этом случае сторонам необходимо оговорить в договоре период, за который происходит подсчет суммы покупок, совершенных покупателем, а также установить размер скидки, зависящий от накопленной суммы покупок (естественно, чем больше общая сумма покупок, тем выше размер скидки).

Функциональная скидка – скидка, предлагаемая продавцом предприятиям, выполняющим определенные функции, такие, как продажа товаров, их хранение. Функциональные скидки предоставляются привилегированным покупателям, в заказах которых наиболее заинтересован продавец. Однако условия предоставления любой функциональной скидки, изложенные письменно, например, во внутренних документах предприятия, не должны указывать на какую-либо привилегированность или исключительность получателей скидки. Она должна предоставляться любому, кто выполнит определенные условия, будет соответствовать определенным критериям. Функциональные скидки могут быть нескольких видов, например, бонусная, дилерская.

Бонусная скидка (или скидка за оборот) предоставляется продавцом своим постоянным покупателям за реализацию ими определенного количества товаров. Таким образом, продавец поощряет своих покупателей не только к приобретению товара, но и к

более активной продаже этого товара конечному потребителю. Иногда на практике название этой скидки сокращают до более «красивого» слова «бонус». По мнению автора, такое сокращение может только навредить как покупателю, так и продавцу. И дело не в слове, а в его восприятии представителями контролирующих органов. Так, по мнению ГНАУ, изложенному в письме от 18.08.2008 г. № 7925/6/16-1515-04, бонус – это подарок продавца своему покупателю. Сумма бонуса не облагается НДС, но при этом и не включается в валовые расходы продавца. А покупатель отражает сумму бонуса в составе валового дохода.

Дилерская скидка предоставляется оптовым продавцом или производителем своим постоянным покупателям или посредникам, которые занимаются вопросами реализации товаров на определенных условиях.

Скидка при комплексной закупке товаров или как ее еще иногда называют **скидка на комплект**. Это снижение продажной цены, предоставляемое покупателю в том случае, когда он приобретет товар вместе с другими дополнительными товарами. Суть данной скидки заключается в том, что цена каждого из товаров в составе комплекта оказывается ниже, чем при отдельной покупке, пусть даже у того же самого продавца. Например, предприятие реализует бытовую технику. Продажная стоимость кухонного комбайна составляет 1500 грн. А стоимость дополнительного оборудования к этому комбайну (не входящего в стандартную комплектацию комбайна) – 600 грн. Если покупатель приобретает оба наименования товара (комбайн и дополнительное оборудование), то ему предоставляется скидка на комбайн в сумме 150 грн.

Клубная скидка. Суть клубной скидки заключается в том, что покупатель (а это может быть как физическое, так и юридическое лицо) может приобретать товары в различных магазинах, входящих в клубную систему. Обычно члены клубов уплачивают вступительный (иногда еще и ежегодный) взнос, получают пластиковую клубную карточку, а также справочник магазинов и других предприятий, предоставляющих по ней скидки на товары. В справочниках приводятся наименования и адреса продавцов, участвующих в клубной системе, график их работы, размер предоставляемых скидок и возможные дополнительные условия (например, приобретение двух или более видов товаров), а также вид расчетов.

На практике предприятия, которые входят в клубную сеть, заключают соглашение с координатором – предприятием, которое будет собирать членские взносы, изготавливать за счет этих средств клубные карточки для покупателей, распространять информацию о правилах участия в клубе и о клубных скидках через средства массовой информации. Подробнее об учете у такого предприятия-координатора мы расскажем далее.

Любое расширение круга покупателей (в том числе и за счет членов клуба) выгодно для предприятия-продавца. И в его учете не должно возникать проблем из-за того, что оно не понесло расходов на изготовление и распространение карточек.

Экспортная скидка, которая может устанавливаться помимо действующих на предприятии скидок и предоставляться продавцом зарубежному покупателю при продаже товаров на экспорт.

Скрытая скидка предоставляется в виде скидок на услуги по перевозке, путем предоставления бесплатных услуг. В международной практике такой вид скидок достаточно широко применяется. Однако, исходя из норм действующего украинского законодательства, бесплатное предоставление услуг может не лучшим образом повлиять на налогообложение продавца (например, в части начисления НДС при бесплатной поставке услуги). Поэтому, целесообразней, по мнению автора, в договоре указать, что в стоимость товаров входят дополнительные услуги (доставка, монтаж и тому подобное), а в калькуляцию продажной стоимости товаров включить стоимость услуг (хотя бы минимальную).

В зависимости от конъюнктуры рынка, покупательского спроса на тот или иной вид товаров или под влиянием иных факторов предприятие может изменять систему предоставляемых покупателям скидок по своему усмотрению. Каждое решение руководства предприятия о применении той или иной скидки должно быть оформлено приказом

(распоряжением) руководителя предприятия и доведено до работников, непосредственно оформляющим заказы покупателям (заключающим с ними договоры). А в случае, если скидки предоставляются розничным предприятием, то такой приказ (распоряжение) должно быть в наличии у кассира, непосредственно принимающего наличность от покупателей. Такой внутренний распорядительный документ может быть оформлен в виде Положения о продаже товаров со скидкой или приказа по предприятию (см. далее раздел «Документальное оформление»).

Кроме того, тем предприятиям, которые продают товар конечным потребителям необходимо помнить, что употребление понятий «скидка» или «уменьшенная цена» или любых других, аналогичных по значению, разрешается только при соблюдении условий, предусмотренных ст.15 **Закона о защите прав потребителей**. К ним, в частности, относятся следующие условия:

- ◆ понятия «скидка» или «уменьшенная цена» применяются к товарам, которые непосредственно реализует данное предприятие;
- ◆ скидка или уменьшенная цена применяется на протяжении определенного и ограниченного периода времени;
- ◆ цена товара ниже ее обычной цены (то есть цены, установленной до даты применения скидки).

После публичного объявления о начале применения скидок до конечного потребителя должна доводиться информация о цене товара до применения скидки и о цене со скидкой.

Документальное оформление

Ассортиментный перечень товаров, на которые устанавливается рекламная скидка, перечень лиц, имеющих право на скидку; размер скидки; период действия скидки и другие необходимые параметры устанавливаются руководителем предприятия, предоставляющего скидки, самостоятельно и оформляются документально.

Решение руководителя предприятия об установлении на какой-то период времени рекламной скидки может быть либо:

- ◆ предусмотрено Положением о скидках. В этом документе обычно перечисляются различные виды скидок, которые могут действовать на предприятии одновременно, или заменять друг друга в различные периоды времени и т.д. Кроме того, в Положении о скидках должны быть четко выписаны все условия, выполняя которые покупатель получает скидку. Размер скидок (в твердой сумме или в процентах) может быть также установлен Положением о скидках (см. Образец 1);
- ◆ оформлено распоряжением или приказом (см. Образец 2);
- ◆ оговорено в Плане проведения рекламной компании, который разрабатывается предприятием перед проведением такой компании. Даже если План проведения рекламной компании разрабатывается сторонней организацией (например, рекламным агентством) он должен согласовываться и утверждаться руководителем предприятия, чьи товары (работы, услуги) будут рекламироваться.

Образец 1

УТВЕРЖДАЮ
Директор ООО «Березка»

_____ **Т.Д. Трусов**
« 15 » июня 2010г.

**Положение о порядке предоставления скидок
дилерам, оптовым покупателям и покупателям**

1. Общие положения

- 1.1. Положение об условиях работы ООО «Березка» с покупателями (далее – Положение) устанавливает методику ценообразования и применения скидок при поставке товаров резидентам Украины.
- 1.2. Объектом данного положения являются товары, реализуемые ООО «Березка».

2. Статус покупателя продукции ООО «Березка»

2.1. Предусматривается 3 уровня покупателей:

- дилер
- оптовый покупатель
- покупатель

2.2. Требования, предъявляемые к дилерам.

- 2.2.1. Стабильная работа на протяжении **3-х месяцев**.
- 2.2.2. Обеспечение среднемесячного минимального объема поставок за месяцы, непосредственно предшествующие месяцу присвоения статуса дилера, на сумму 500 тыс. грн.
- 2.2.3. Своевременная оплата по условиям заключенных договоров.
- 2.2.4. Ежеквартальное представление (до 10 числа месяца, следующего за кварталом) информации о конъюнктуре рынка, ходе продаж товара, появления новых торговых объектов конкурентов, выхода на данные рынки новых товаров (конкурентного сегмента), новых операторов и новых производителей.
- 2.2.5. Присутствие на мероприятиях, организуемых ООО «Березка» по вопросам сбыта товаров.
- 2.2.6. Наличие поддерживаемой и обновляемой экспозиции ООО «Березка» в магазинах общей площадью не менее 15 м².
- 2.2.7. Продвижение товаров, поставляемых ООО «Березка» путем информирования покупателей о свойствах и качестве предлагаемого товара.
- 2.2.8. Своевременное представление в магазинах новых образцов товаров.

2.3. Требования, предъявляемые к оптовым покупателям.

- 2.3.1. Стабильная работа на протяжении **2-х месяцев**.
- 2.3.2. Обеспечение среднемесячного минимального объема поставок за месяцы, непосредственно предшествующие месяцу присвоения статуса оптового покупателя, на сумму 150 тыс. грн.
- 2.3.3. Своевременная оплата по условиям заключенных договоров.

2.4. Требования, предъявляемые к покупателям.

- 2.4.1. Стабильная работа на протяжении **2-х месяцев**.
- 2.4.2. Обеспечение среднемесячного минимального объема поставок за месяцы, непосредственно предшествующие месяцу присвоения статуса оптового покупателя, на сумму 80 тыс. грн.
- 2.4.3. своевременная оплата по условиям заключенных договоров;

2.5. Присвоение и лишение статусов покупателя.

- 2.5.1. Присвоение статусов «дилер», «оптовый покупатель» и «покупатель» и лишение этих статусов подтверждается письменным уведомлением ООО «Березка», которое является единственным основанием для установления и применения скидок.

3. Виды скидок

- 3.1. На ООО «Березка» действуют следующие виды скидок:

3.1.1. Скидки в зависимости от статуса покупателя:

- дилеру предоставляется скидка 10%
- оптовому покупателю предоставляется скидка 8%
- покупателю предоставляется скидка 4%

3.1.2. Сезонные, праздничные и прочие скидки предоставляются по дополнительному письменному уведомлению ООО «Березка».

3.2. Скидки применяются к цене товара, установленной по прайсу. При применении нескольких скидок они арифметически суммируются.

3.3. При осуществлении предоплаты в течение 5-ти дней с момента оформления заказа на очередную партию товара любому покупателю предоставляется дополнительная скидка в размере 3%.

3.4. При поступлении оплаты ранее срока, установленного договором любому покупателю предоставляется дополнительная скидка в размере 0,3% за каждый день.

Коммерческий директор

_____ А.А. Аникин

Директор по маркетингу

_____ Б.Б. Бурин

Образец 2

ООО «Березка»		
(наименование предприятия)		
г. Киев	Приказ № <u>34</u>	«10» июня 2010 г.
«О системе скидок, применяемых в магазинах ООО «Березка»»		
В целях продвижения на рынок новых видов товаров, привлечения покупателей, сокращения товарных запасов приказываю: - С 15 июня 2010 г. при продаже продовольственных товаров (за исключением ликероводочных и табачных изделий) установить следующие скидки: - при покупке на сумму свыше 150 грн. – в размере 1,5% от стоимости покупки; - при покупке на сумму свыше 300 грн. – в размере 2,5% от стоимости покупки; - при покупке на сумму свыше 500 грн. – в размере 3,5% от стоимости покупки - С 15 июня 2010 г. при продаже товаров бытовой химии установить следующие скидки: - при покупке двух пачек стирального порошка «Чистюля» предоставляется скидка на мыло «Хозяюшка» в размере 15%; - при покупке двух упаковок чистящей пасты «Блеск» предоставляется скидка на вторую упаковку в размере 10%. - Материально ответственным лицам обеспечить отражение операций продажи товаров со скидками в товарных отчетах. - Главному бухгалтеру обеспечить правильное отражение в бухгалтерском и налоговом учете операций продажи товаров со скидками. - Совместно с центром сервисного обслуживания РРО, с учетом технических возможностей кассового аппарата, установить режим продажи со скидками. - Ответственность за исполнение данного приказа возложить на заведующих магазинами и главного бухгалтера Нетребкину Н.Н.		
Директор _____	Т.Д. Трусов _____	
(подпись)	(Ф.И.О.)	
М.П.		

Каким бы документом не оформлялись скидки, информацию о них необходимо довести до покупателей: через средства массовой информации (газеты, радио, телевидение), путем вывешивания объявлений в местах продажи товаров (работ, услуг) и другими способами.

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ЛИСТ від 11.12.2012 р. N 6888/0/61-12/17-1115

...

Підпунктом 168.4.4 пункту 168.4 статті 168 Кодексу визначено, що юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок, за своїм місцезнаходженням сплачують (перераховують) суми утриманого податку (одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів) на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Згідно із пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 Кодексу поняття відокремлені підрозділи для розділу IV Кодексу вживається у значенні, визначеному Господарським кодексом України (далі - Господарський кодекс).

Відповідно до п. 1 ст. 55 Господарського кодексу суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. При цьому суб'єкти господарювання, зазначені у пункті першому частини другої цієї статті, мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без створення юридичної особи.

Згідно зі ст. 58 Господарського кодексу суб'єкт господарювання підлягає державній реєстрації як юридична особа у порядку, визначеному законом. Відкриття суб'єктом господарювання філій (відділень), представництв без створення юридичної особи не потребує їх державної реєстрації. Відомості про відокремлені підрозділи суб'єктів господарювання залучаються до її реєстраційної справи та включаються до Єдиного державного реєстру в порядку, визначеному законом.

Разом з тим, згідно з п. 63.3 ст. 63 Кодексу платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів останніх (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) своїх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням, або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних органах державної податкової служби за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, органи державної податкової служби за місцезнаходженням таких об'єктів за формою 20-ОПП у порядку, встановленому наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 N 1588 "Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.12.2011 за N 1562/20300.

При цьому додатком 6 до Закону України "Про Державний бюджет України на 2011 рік" та Законом України "Про Державний бюджет України на 2012 рік" визначено розрахунковий обсяг доходів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, які в свою чергу включають надходження податку на доходи фізичних осіб.

Отже, податок на доходи фізичних осіб з найманих працівників підрозділів (підстанцій, цехів, виробничих баз), які не уповноважені нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб, повинен бути перерахований до бюджету за місцем знаходження цих підрозділів.

Водночас згідно з пп. 168.4.7 п. 168.4 ст. 168 Кодексу відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід.

ОКРУЖНА ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА - ЦЕНТРАЛЬНИЙ ОФІС З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДПС

ЛИСТ від 19.12.2012 р. N 16779/10/06-038

<...> Відповідно до п. 200.7 та п. 200.8 ст. 200 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. N 2755-VI, із змінами та доповненнями, платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному органу державної податкової служби податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації.

До податкової декларації платником податків додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування та оригінали митних декларацій. У разі якщо митне оформлення

товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, така електронна митна декларація надається митним органом органу державної податкової служби в порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України, в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону.

Згідно з п. 18 розділу III Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2011 р. N 1492, у разі наявності експортних операцій (заповнення рядка 2.1 податкової декларації з ПДВ) до податкової декларації з ПДВ додаються оригінали митних декларацій (примірники декларанта).

Платники податку, які подають податкову звітність в електронному вигляді, оригінали митних декларацій (примірники декларанта) подають окремо у порядку, визначеному для подання податкової звітності у паперовому вигляді.

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 22.10.2012 р. N 4066/0/61-12/15-3115

Державна податкова служба України розглянула лист <...> щодо використання електронних митних декларацій для віднесення до податкового кредиту сум податку на додану вартість у разі ввезення товарів на митну територію України та зняття з валютного контролю імпорتنих операцій та повідомляє.

Відповідно до пункту 3 статті 257 Митного кодексу України (далі - Кодекс) митна декларація (далі - МД) та інші документи, подання яких митним органам передбачено цим Кодексом, оформлені на паперовому носії та у вигляді електронних документів, мають однакову юридичну силу.

Відповідно до статей 257, 260 та 269 Кодексу Кабінетом Міністрів України прийнято постанову від 21.05.2012 N 450 "Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій", якою затверджено Положення про митні декларації (далі - Положення).

Абзацом 2 пункту 16 Положення передбачено, що електронна митна декларація вважається оформленою за наявності внесеної до неї посадовою особою митного органу, яка завершила митне оформлення, за допомогою автоматизованої системи митного оформлення відмітки про завершення митного оформлення та засвідчення такої декларації електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення.

Оформлена електронна митна декларація за допомогою автоматизованої системи митного оформлення перетворюється у візуальну форму, придатну для сприйняття її змісту людиною, у форматі, що унеможливило у подальшому внесення змін до неї, засвідчується електронним цифровим підписом посадової особи митного органу, яка завершила митне оформлення, та надсилається декларанту або уповноваженій ним особі.

Пунктом 3.3 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 24.03.99 N 136, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 28 травня 1999 року за N 338/3631 (із змінами), передбачено, що в разі імпорту продукції з увезенням її на територію України, якщо така продукція згідно із законодавством України підлягає митному оформленню, така операція резидента знімається з контролю на підставі МД (типу ІМ-40 "Імпорт", ІМ-41 "Реімпорт", ІМ-72 "Магазин безмитної торгівлі", ІМ-75 "Відмова на користь держави", ІМ-76 "Знищення або руйнування") та за наявності інформації про цю операцію в реєстрі МД.

Відповідно до пункту 5.4 Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 N 651, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 14 серпня 2012 року за N 1372/21684, за письмовим зверненням осіб, а також у випадках, передбачених

законодавством, митний орган (підрозділ митного органу) засвідчує ксерокопії оформлених аркушів МД на паперовому носії або копії оформлених електронних МД на папері.

Для засвідчення ксерокопій оформлених аркушів МД на паперовому носії, за якими оформлено транспортні засоби, складові частини, що мають ідентифікаційні номери та підлягають державній реєстрації, письмове звернення не вимагається.

Копія електронної МД на папері являє собою засвідчене посадовою особою митного органу в порядку, передбаченому цим підпунктом, візуальне подання на папері оформленої митним органом електронної МД, відображеної у форматі *.xps.

Засвідчення здійснюється шляхом проставлення посадовою особою митного органу у верхній частині лицьового боку кожного аркуша ксерокопії МД на паперовому носії або роздрукованої на папері копії електронної МД відмітки "Копія. Згідно з оригіналом", особистого підпису, ініціалів і прізвища, дати засвідчення копії та відбитка особистої номерної печатки.

Таким чином, зазначені копії митних декларацій можуть бути визнані документом, що є підставою для зняття з валютного контролю імпорتنих операцій, та підтвердженням сум податку на додану вартість, які відносяться до податкового кредиту.

При цьому слід зауважити, що у разі подання відповідно до статей 259 і 260 Кодексу попередньої, тимчасової або періодичної митної декларації до податкового кредиту відносяться суми податку на додану вартість лише після подання митному органу декларантом або уповноваженою ним особою протягом строків, визначених відповідно до Кодексу, додаткової декларації, яка містить точні відомості про товари, задекларовані за попередньою, тимчасовою або періодичною митною декларацією.

Лист ДПСУ від 15.11.2012 р. N 4967/0/51-12/15-3416

<...>

Таким чином, з урахуванням положень перерахованих норм податкового законодавства, **операції з компенсації витрат на утримання прибудинкової території (відшкодування сплати земельного податку) орендодавцю згідно з умовами договору оренди нежитлового приміщення, як до 01.01.2011 р. (до набрання чинності Кодексу), так і після вказаної дати, включаються до бази оподаткування та є об'єктом оподаткування ПДВ**, за виключенням операцій з компенсації таких витрат орендодавцю - бюджетній установі, які з 01.07.2012 р. не включаються до бази оподаткування та податком на додану вартість не оподатковуються.

Письмо ГНСУ от 21.12.2012 г. N 3531/0/141-12/Я/15-3116

<...>

В соответствии с пунктом 2 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом МФУ от 01.11.2011 г. N 1379 (далее - Порядок), реквизиты заглавной части налоговой накладной выравниваются по правой границе поля.

Данная норма была введена с целью урегулирования вопроса заполнения тех реквизитов, заполнение которых предусмотрено в полях с клетками, поскольку если количество знаков реквизита меньше количества клеток, отведенных для его заполнения, возникал вопрос порядка выравнивания знаков в таких полях.

Таким образом, указанная норма касается реквизитов, для заполнения которых в налоговой накладной предусмотрены поля с клетками.

Следует обратить внимание на то, что указанное не касается заполнения полей даты выписки налоговой накладной и даты заключения договора (выписки счета-фактуры и т. п.), поскольку пунктами 3 и 4 Порядка предусмотрена последовательность, в которой они заполняются.

ПИСЬМО ГНСУ от 28.12.2012 г. N 7786/0/51-12/15-3114

(Извлечение)

Что касается вопроса права на включение сумм в налоговый кредит на основании налоговых накладных, заполненных **на русском языке**, сообщаем следующее.

В соответствии с пунктом 201.2 статьи 201 Кодекса форма и порядок заполнения налоговой накладной утверждаются центральным органом исполнительной власти, обеспечивающим формирование государственной финансовой политики.

Так, форма налоговой накладной и Порядок заполнения налоговой накладной утверждены приказом Министерства финансов Украины от 01.11.2011 N 1379, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 22 ноября 2011 года за N 1333/20071.

Согласно Решению Конституционного Суда Украины от 14.12.99 г. N 10-рп/99 положение части первой статьи 10 Конституции Украины, по которому **"государственным языком в Украине является украинский язык"**, нужно понимать так, что украинский язык как государственный является обязательным средством общения на всей территории Украины при осуществлении полномочий органами государственной власти и органами местного самоуправления (язык актов, работы, делопроизводства, документации и т. п.), а также в других публичных сферах общественной жизни, которые определяются законом (часть пятая статьи 10 Конституции Украины).

Таким образом, пунктом 2 Порядка заполнения налоговой накладной предусмотрено, что налоговая накладная заполняется на государственном языке.

ЛИСТ МФУ

від 24.01.2013 р. N 31-08410-06-52297

Щодо відображення у бухгалтерському обліку авансових внесків з податку на прибуток

<...>

Авансові внески з податку на прибуток відображаються за кредитом рахунка 31 "Рахунки в банках" та дебетом аналітичного рахунка з обліку розрахунків з податку на прибуток рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами". Протягом року дебетове сальдо аналітичного рахунка з обліку розрахунків з податку на прибуток відображається у балансі підприємства у статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом".

У кінці року зобов'язання з податку на прибуток підприємством відображається за кредитом аналітичного рахунка з обліку розрахунків з податку на прибуток рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами" і дебетом рахунка 98 "Податок на прибуток". Кредитове сальдо на відповідному аналітичному рахунку підлягає перерахуванню до бюджету.