

Світлана ЗАГУРАЛЬСЬКА, редактор



ЩО НЕ МОЖЕ ВКЛЮЧАТИ ДО ВИТРАТ ПІДПРИЄМЕЦЬ НА ЗАГАЛЬНІЙ СИСТЕМІ

Акценти цієї статті:

- які витрати підприємець не має права відобразити у витратах для цілей оподаткування;
- чим керуватися підприємцеві, визначаючи витрати для зменшення чистого оподаткованого доходу.

Для приватного підприємця на загальній системі оподаткування (далі – ПП) об'єкт оподаткування регулюється ст. 177 Податкового кодексу (далі – ПК). Там сказано, що об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом і **документально підтвердженими** витратами, пов'язаними з господарською діяльністю ПП (п. 177.2 ПК).



Нагадуємо! Усі свої операції ПП відображає в Книзі обліку доходів і витрат згідно з Порядком її ведення, затвердженим наказом Міндоходів від 16.09.13 р. № 481 (далі – Книга, Порядок № 481) (п. 177.10 ПК).

Давайте розглянемо, які витрати не можна відносити до складу витрат ПП.

Суми ПДВ

Приватні підприємці, зареєстровані платниками ПДВ, не включають до витрат суми ПДВ, які входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг) (п. 177.3 ПК).

Витрати, не підтвержені первинною документацією

Вимога документально підтверджувати витрати звучить у самому визначенні об'єкта оподаткування (п. 177.2 ПК) – див. вище. Проте на практиці можуть бути витрати, які виникають «самі собою»

під впливом економічних, технічних, технологічних, нормативних чинників та особливостей. Чи можна їх включати до витрат ПП?

З приводу деяких таких витрат ДФС висловила свою позицію (ЗІР, категорія 104.05).

Наприклад, ДФС зазначила, що обов'язок вести облік товарних запасів і залишків за ними для ПП законодавчо не передбачений. Отже, до витрат ПП **не включаються витрати, пов'язані з природною втратою товарів.**

Аргументація така: записи в Книзі виконуються за підсумками робочого дня, у якому отримано дохід (п. 5 Порядку № 481). І в графі 6 («Сума витрат, пов'язана з придбанням товарів (робіт, послуг)») Книги відображається сума витрат, які документально підтверджені та безпосередньо пов'язані з отриманням доходу за підсумками дня (п. 6 Порядку № 481). Тобто в Книзі немає місця для обліку залишків товарних запасів. Крім того, витрати у вигляді природних витрат не передбачені ст. 177 ПК.

Тепер щодо **амортизаційних відрахувань за придбаними основними засобами** (далі – ОЗ), нематеріальними активами (далі – НА) і **виготовленими ОЗ до 01.01.17 р.** Нагадуємо, що ПП на загальній системі оподаткування тільки з 01.01.17 р. отримали право включати до складу витрат суму амортизаційних відрахувань за придбаними і самостійно виготовленими ОЗ, а також за придбаними НА. З обов'язковим веденням обліку вартості та амортизаційних відрахувань за кожним об'єктом окремо. А ось витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення, а також ліквідацію (у частині залишкової

вартості) таких ОЗ включаються до складу витрат звітного періоду (ЗІР, категорія 104.05).

Витрати, не пов'язані з веденням господарської діяльності

Не можуть включатися до складу витрат ПП витрати, не пов'язані з веденням господарської діяльності (п. 177.2 ПК).

Щодо таких витрат у ЗІР теж є роз'яснення (**категорія 104.05**), а саме:

- **сума благодійної допомоги (спонсорської допомоги)** – не включається до складу витрат ПП. Навіть якщо така допомога передана благодійній неприбутковій організації;
- **сума сплаченого військового збору в розмірі 1,5 % від чистого оподаткованого доходу** – не може включатися до складу витрат ПП;



Нагадуємо! Сплата військового збору передбачена п. 16¹ підрозд. 10 розд. ХХ ПК. Об'єктом обкладення збором є, зокрема, загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід (ст. 163 ПК). Зокрема – отриманий від підприємницької діяльності згідно з п. 177 ПК (пп. 164.1.3 ПК).

- **вартість виробничих розмов по мобільному телефону** – можна віднести до складу витрат, але тільки якщо розмови **пов'язані виключно з господарською діяльністю** ПП і в документах, які підтверджують ці витрати, відображені: час розмов, номер абонента, вартість розмови тощо;
- **сума коштів, отримана від державних фондів як компенсація за створення робочих місць для влаштування на роботу безробітних**, – обов'язково відображається у Книзі доходів і витрат зі знаком «-» у графі 7. Таким чином, сума компенсації зменшує витрати господарської діяльності ПП.

Витрати, які не ввійшли до переліку витрат у п. 117.4 ПК

Не всі витрати, пов'язані з веденням господарської діяльності, ПП може врахувати в сумі витрат для визначення об'єкта оподаткування.

Наприклад, перелік витрат, які безпосередньо пов'язані з отриманням доходів, наведений у п. 177.4 ПК. Витрати, що не ввійшли до цього переліку, **не можна** відобразити у складі витрат ПП на загальній системі оподаткування (ЗІР, категорія 104.05).

Назвемо такі витрати і наведемо думку ДФС.

Сума від'ємної курсової різниці, яка виникла при продажу валютної виручки від зовнішньоекономічної діяльності. Ця сума не відноситься до витрат ПП (ЗІР, категорія 104.05; Індивідуальна податкова консультація ДФС від 31.07.18 р. № 3337/Г/99-99-13-01-02-14/ІПК).

Сума орендної плати за користування землею державної (комунальної) власності. Такі витрати прирівнюються до податку на майно, а згідно з пп. 177.4.3 ПК такий податок не включається до складу витрат ПП на загальній системі оподаткування (пп. 14.1.147 ПК; лист ДФС від 21.04.15 р. № 3701/М/99-99-17-02-02-14, далі – Лист № 3701; ЗІР, категорія 104.05).

Сума земельного податку, сплаченого за землею під приміщенням, яке використовується в господарській діяльності приватного підприємця. Така сума не включається до складу витрат, оскільки цей платіж є обов'язковим у складі податку на майно (ЗІР, категорія 104.05; Лист № 3701).

Витрати на відрядження. Якщо сам підприємець особисто був у відрядженні та оплачував своє проживання, харчування, проїзд тощо, такі витрати не можуть включатися до складу витрат ПП на загальній системі оподаткування (ЗІР, категорія 104.05).

Погашення кредиту і проценти за кредитом. Згідно з роз'ясненнями, наведеними в ЗІР (категорія 104.05), навіть якщо кредит брався безпосередньо для ведення господарської діяльності, усе одно в ПП немає права включити ці суми до складу витрат .



На замітку! На сьогодні є Індивідуальна податкова консультація ДФС від 31.08.18 р. № 3809/Г/99-99-13-01-02-14/ІПК (далі – ІПК № 3809), надана на основі постанови Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 31.03.16 р. у справі № 804/16096/15 (далі – Постанова № 804).

У зазначеній ІПК ДФС визнає проценти за кредитними договорами з банками – оплатою банківських послуг, прямо пов'язаних з госпдіяльністю підприємця згідно з пп. 177.4.4 ПК, з правом включення до витрат підприємця. Звичайно, з урахуванням того, що ці кредитні кошти бралися для потреб фінансово-господарської діяльності підприємця, документально підтвержені, пов'язані з отриманням доходів підприємця, а проценти за кредитом фактично сплачені, послуги фактично отримані.

Суд у своїй Постанові № 804:

- зазначив, що сплата процентів, нарахованих на кредитні кошти, отримані для придбання товарів з метою використання в госпдіяльності, – є вартістю придбаних банківських послуг, прямо пов'язаних з госпдіяльністю підприємця;
- визнав недійсною і скасував Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 28.10.15 р. № 1061/Г/99-99-1702-02-14 (там підприємцеві заборонили включати до витрат проценти за кредитом) у зв'язку з неправомірністю висновків у цій консультації.

Ми рекомендуємо, поки немає оновлених роз'яснень у ЗІР: спираючись на ІПК № 3809, звертатися до органів ДФС за отриманням ІПК на свою адресу із цього питання.

Охорона приміщень. Незалежно від того, є здача в оренду нерухомості основним видом діяльності ПП чи це його поточні витрати за орендованими або власними приміщеннями, п. 177.4 ПК не передбачає включати ці затрати до складу витрат (ЗІР, категорія 104.05).

Витрати на страхування. Нагадаємо що пп. 177.4.3 ПК дозволяє включати до складу витрат суми ЄСВ у розмірі та порядку, установлених законом. У своїх консультаціях ДФС роз'яснює, що сума ЄСВ включається до складу витрат того періоду, у якому вона сплачена (лист ДФС від 29.12.15 р. № 12235/Б/99-99-17-02-02-14; ЗІР, категорія 104.05).

Також ДФС в Індивідуальній податковій консультації від 14.03.18 р. № 1009/Б/99-99-13-01-02-14/ІПК зазначила: укладення договорів страхування цивільно-правової відповідальності, а також особисте страхування водіїв від нещасних випадків на транспорті під час поїздки є обов'язковим для власників транспортних засобів. А також завважила, що ці договори страхування прямо пов'язані з веденням господарської діяльності

з надання транспортних послуг у сфері пасажирських перевезень.

І дозволила підприємцям, які займаються перевезеннями, включати до витрат затрати на страхування згідно з п. 177.4 ПК – рівномірно протягом дії договорів страхування.

Ніяких інших витрат на страхування у складі витрат підприємця-загальносистемника ДФС не визнає.

Бухгалтерські послуги, які надаються окремим суб'єктом госпдіяльності. Сума затрат на оплату таких послуг не відображається у витратах ПП, оскільки відсутня у переліку витрат у п. 177.4 ПК. Таке пояснення дає ДФС в Індивідуальній податковій консультації від 07.06.17 р. № 517/С/99-99-13-01-02-14/ІПК.

Витрати за ОЗ подвійного призначення

Технічне обслуговування і ремонт ОЗ подвійного призначення. Такі затрати не включаються до складу витрат ПП (пп. 177.4.5 ПК), а також на суму амортизаційних відрахувань ОЗ подвійного призначення не зменшується оподатковуваний дохід (пп. 177.4.6 ПК). Ці роз'яснення надані в листі ДФС від 31.08.18 р. № 26967/7/99-99-13-04-03-17.



Для довідки. Основними засобами подвійного призначення вважаються ОЗ, за якими законодавством не передбачено оформлення права власності на ПП. Тобто за законом їх власником може виступати тільки юридична або фізична особа (резидент або нерезидент), але не ПП. Водночас він може використовувати їх у своїй підприємницькій діяльності.

До ОЗ подвійного призначення належать:

- земельні ділянки;
- об'єкти житлової нерухомості;
- легкові та вантажні автомобілі.

Такі самі роз'яснення наведені в Індивідуальних податкових консультаціях ДФС від 11.10.17 р. № 2220/А/99-99-13-01-02-14/ІПК, від 03.10.17 р. № 2114/Г/99-99-13-01-02-14/ІПК, а також у ЗІР (категорія 104.05).

Наднормативна витрата ПММ для вантажних автомобілів

У своїх консультаціях ДФС дозволяє включити до складу витрат вартість придбаних паливно-мастильних матеріалів для заправки вантажних автомобілів – у розмірі норм списання по пп. 177.4.1 ПК, якщо ці витрати прямо пов'язані з веденням господарської діяльності підприємця (Індивідуальна податкова консультація ДФС від 17.04.18 р. № 1674/Г/99-99-13-01-02-14/ІПК).

Норми витрати для списання палива і мастильних матеріалів затверджені наказом Мінтрансу від 10.02.98 р. № 43. Вони застосовуються виходячи з даних пробігу автомобіля.

Вартість ПММ, витрачених понад установлені норми, вважається витратами негосподарської діяльності і не включається до складу витрат ПП згідно пп. 177.4.5 ПК.

Рекомендації підприємцєві

Наш перелік спірних затрат не може бути вичерпним. І потрібно дуже уважно ставитися до включення затрат до складу витрат для цілей оподаткування. Адже необґрунтоване заниження оподаткованого доходу ПП веде не тільки до понарахування податку, але й до штрафів.



Зробіть усе правильно! До складу витрат ПП на загальній системі оподаткування має право включити тільки ті затрати, які: прямо зазначені в п. 177.4 ПК, безпосередньо пов'язані з веденням господарської діяльності, були здійснені для отримання доходу у звітному періоді, документально підтверджені та відображені в Книзі обліку доходів і витрат згідно з Порядком № 481.

№ 82-83 (1853-1854), 16 жовтня 2018 р.

Засновник:

ТОВ «Баланс-Клуб»
© ТОВ «Баланс-Клуб»

Видається з **26.06.94** р.
Дні виходу: понеділок, четвер.



Почесна грамота Кабінету Міністрів України і Почесний знак «За значний внесок у розвиток видавничої справи і високий професіоналізм»

Міжнародна нагорода ім. Луки Пачолі «За професійний внесок у відродження економіки та ефективне використання фінансових механізмів»

АДРЕСА РЕДАКЦІЇ:

Україна, 49047, м. Дніпро, пров. Верстатобудівельний, 4

Багатоканальний тел./факс: (056) 370-44-25.

Е-mail для запитань читачів: otvet@balance.ua

Web-сервер: http://www.balance.ua

Е-mail для пропозицій: office@balance.ua

Е-mail для листування із членами Клубу: club@balance.ua

Е-mail для замовлення передплати: podpiska@balance.ua

АДРЕСА РЕДАКЦІЇ В КИЄВІ:

Україна, 03150, м. Київ, вул. Предславинська, 28, оф. 504

Е-mail: office@balance.kiev.ua

ПЕРЕДПЛАТНІ ІНДЕКСИ:

російською мовою – **33684**, українською мовою – **40418**

Ідейний натхненник – ПОЗОВ Аполлон Харалампійович – генеральний директор Видавничо-консалтингової компанії «Баланс-Клуб», кандидат економічних наук, голова Всеукраїнського бухгалтерського клубу, член Методологічної ради з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Шеф-редактор Ольга ЦЕЛУЙКО

Головний редактор Катерина ДАВИДОВА

Випускаючий редактор Анна ТРЕТЬЯКОВА

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Позов А. Х., Гуня В. О., Гуцайлюк З. В., Дрозд І. К., Кузьмінський Ю. А., Петрик О. А., Савчук Н. В., Швець В. Г.

Інформаційна підтримка – системи ЛІГА:ЗАКОН

Мережі ділової інформації ЛІГАБізнесІнформ.

Тел. (044) 538-01-01. www.liga.net

Реєстраційне свідоцтво серії КВ № 2639 від 20.06.97 р.

Авторські матеріали проходять відбір і рецензування.

Рукописи не повертаються. Редакція залишає за собою право редагування авторських робіт.

Інформація, розміщена на сторінках газети «БАЛАНС» з позначкою **P**, виходить на правах реклами. Відповідальність за зміст рекламних матеріалів несе рекламодавець.

Відтворення в будь-якому вигляді матеріалів газети допускається тільки за письмовою згодою редакції.

Кольороподіл і друк друкарні ВКК «Баланс-Клуб», тел. 370-44-25.

Формат 60x84 1/8. Друк офсетний. Умов. друк. арк. 7,44.

Підписано до друку 10.10.18 р. Зам. № 315в.

Загальний тираж газети **68 900** прим.

Ціна договірна.