



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 05.09.2024 р. № 25152/799-00-21-02-02-07 На № _____ від _____ 20__ р.

Головним управлінням ДПС
в областях та м. Києві

Міжрегіональним управлінням ДПС
по роботі з великими платниками
податків

Державна податкова служба України з метою практичного застосування норм Податкового кодексу України (далі – Кодекс) щодо окремих питань оподаткування податком на прибуток підприємств інститутів спільного інвестування (далі – ІСІ) повідомляє.

Згідно з визначенням, наведеним у п.п. 14.1.86 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, ІСІ – це інвестиційні фонди та взаємні фонди інвестиційних компаній, корпоративні інвестиційні фонди та пайові інвестиційні фонди, створені відповідно до законодавства.

Правові та організаційні основи створення, діяльності, припинення суб'єктів спільного інвестування, особливості управління активами зазначених суб'єктів визначає Закон України від 05 липня 2012 року № 5080-VI «Про інститути спільного інвестування», зі змінами (далі – Закон № 5080), спрямований на забезпечення залучення та ефективного розміщення фінансових ресурсів інвесторів, встановлює вимоги до складу, структури та зберігання таких активів, особливості емісії, обігу, обліку та викупу цінних паперів ІСІ, а також порядок розкриття інформації про їх діяльність.

Пунктами 1, 10, 13 частини першої ст. 1 Закону № 5080 визначено:

активи ІСІ – сформована за рахунок коштів спільного інвестування сукупність майна, об'єктів незавершеного будівництва, майбутніх об'єктів нерухомості та спеціальних майнових прав на них, корпоративних прав, майнових прав і вимог та інших активів, передбачених законами та нормативно-правовими актами Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – Комісія);

К
Державна податкова служба України
25152/799-00-21-02-02-07 від 05.09.2024



К
У ДПС у Вінницькій області
3042/8 від 06.09.2024



ІСІ – корпоративний або пайовий фонд;

кошти спільного інвестування – кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та у випадках, передбачених Законом № 5080, інші активи, залучені від учасників ІСІ, доходи від здійснення операцій з активами ІСІ, доходи, нараховані за активами ІСІ, та інші доходи від діяльності ІСІ (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо). Кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, вважаються коштами спільного інвестування після внесення такого фонду до Єдиного державного реєстру інститутів спільного інвестування (далі – Реєстр).

Реєстрація ІСІ здійснюється Комісією шляхом внесення відомостей про ІСІ до Реєстру з присвоєнням такому ІСІ реєстраційного коду. Ведення Реєстру здійснюється Комісією (частина перша ст. 6 Закону № 5080).

Корпоративним фондом визнається юридична особа, яка утворюється у формі акціонерного товариства і провадить виключно діяльність із спільного інвестування (частина перша ст. 8 Закону № 5080).

Управління активами корпоративного фонду на підставі відповідного договору, як передбачено частиною першою ст. 14 Закону № 5080, здійснює компанія з управління активами.

Пайовий фонд відповідно до ст. 41 Закону № 5080 – це сукупність активів, що належать учасникам такого фонду на праві спільної часткової власності, перебувають в управлінні компанії з управління активами та обліковуються нею окремо від результатів її господарської діяльності. Пайовий фонд не є юридичною особою і не може мати посадових осіб.

При цьому частиною першою ст. 43 Закону № 5080 визначено, що бухгалтерський та податковий облік операцій і результатів діяльності зі спільного інвестування, які проводяться компанією з управління активами через пайовий фонд, здійснюються компанією з управління активами окремо від обліку операцій та результатів її господарської діяльності та обліку операцій і результатів діяльності інших ІСІ, активи яких перебувають в її управлінні.

Відповідно до частин п'ятої та шостої ст. 63 Закону № 5080 компанія з управління активами може одночасно здійснювати управління активами кількох ІСІ.

У відносинах із третіми особами компанія з управління активами корпоративного фонду повинна діяти від імені та в інтересах такого фонду на підставі договору про управління активами.

У відносинах із третіми особами компанія з управління активами пайового фонду повинна діяти від власного імені, в інтересах учасників такого фонду та за його рахунок або в разі недостатності коштів фонду – за власний рахунок.

Щодо особливостей бухгалтерського обліку ІСІ, то такі особливості, як визначено частиною четвертою ст. 49 Закону № 5080, встановлюються Комісією за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

На виконання зазначеної норми Закону № 5080 рішенням Комісії від 26.11.2013 № 2669 затверджено Положення про особливості бухгалтерського обліку операцій інститутів спільного інвестування, що зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.12.2013 за № 2156/24688 (у редакції рішення Комісії від 06.10.2015 № 1611) (далі – Положення № 2669).

Бухгалтерський облік діяльності ІСІ, як встановлено п. 1 розділу I Положення № 2669, здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Розділом III Положення № 2669 передбачено особливості бухгалтерського обліку діяльності компанії з управління активами у випадку створення нею пайового інвестиційного фонду, а саме: компанія з управління активами складає окрему фінансову звітність за результатами власної діяльності та діяльності зі спільного інвестування кожного зі створених нею пайових інвестиційних фондів.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі – МСБО 18) дохід у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів визначено як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. Дохід включає як дохід від звичайної діяльності, так і прибуток від інших операцій. Дохід від звичайної діяльності є доходом, який виникає у процесі звичайної діяльності суб'єкта господарювання і позначається різними назвами, а саме: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті. Метою МСБО 18 є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій.

Положення про склад та структуру активів інституту спільного інвестування, затверджене рішенням Комісії від 10.09.2013 № 1753, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 01.10.2013 за № 1689/24221, зі змінами (далі – Положення № 1753), розроблено відповідно до законів України № 5080, «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки», «Про державне регулювання ринків капіталу та організованих товарних ринків» та установлює вимоги щодо складу та структури активів ІСІ з метою ефективного розміщення фінансових ресурсів інвесторів.

Відповідно до п. 1 розділу II Положення № 1753 активи ІСІ складаються з грошових коштів, у тому числі в іноземній валюті, на поточних та депозитних рахунках, відкритих у банківських установах, банківських металів, об'єктів нерухомості, цінних паперів, визначених Законом України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки», цінних паперів іноземних держав та інших іноземних емітентів, корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, майнових прав і вимог, а також деривативних контрактів та інших активів, дозволених законодавством України, з урахуванням обмежень, установлених Законом № 5080 безпосередньо для конкретних типів та видів інвестиційних

фондів. Зазначені активи формуються (оплачуються) за рахунок коштів спільного інвестування.

При цьому встановлення вимог щодо складу та структури активів ІСІ, особливостей бухгалтерського обліку ІСІ за погодженням із Міністерством фінансів України належить до компетенції Комісії (підпункти 59 та 71 п. 4 Положення про Комісію, затвердженого Указом Президента України від 23 листопада 2011 року № 1063/2011 «Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку» (зі змінами)).

Особливості оподаткування податком на прибуток ІСІ встановлено у п. 141.6 ст. 141 Кодексу.

Так, відповідно до положень п.п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 Кодексу звільняються від оподаткування кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників ІСІ, доходи від здійснення операцій з активами ІСІ, доходи, нараховані за активами ІСІ, та інші доходи від діяльності ІСІ (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо).

Для цілей п.п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 Кодексу під активами ІСІ розуміється сформована (оплачена) за рахунок коштів спільного інвестування сукупність майна, корпоративних прав, нерухомості (у тому числі у вигляді неподільного об'єкта незавершеного будівництва / майбутнього об'єкта нерухомості та/або подільного об'єкта незавершеного будівництва), майнових прав, вимог та інших активів, передбачених законами та нормативно-правовими актами Комісії.

Зауважимо, що Кодекс не містить визначень термінів «доходи від здійснення операцій з активами ІСІ» та «доходи, нараховані за активами ІСІ».

Такі доходи визначаються згідно з правилами бухгалтерського обліку.

При цьому питання бухгалтерського обліку операцій ІСІ, у тому числі з отримання доходів від здійснення операцій з активами ІСІ та доходів, нарахованих за активами ІСІ, належать до компетенції Комісії.

Щодо податкової звітності пайових фондів зауважимо, що компанія з управління активами повинна складати та надавати до контролюючих органів окремо податкові декларації з податку на прибуток підприємств за результатами діяльності кожного пайового інвестиційного фонду, активами якого така компанія управляє.

Форма податкової декларації з податку на прибуток підприємств затверджена наказом Міністерства фінансів України 20.10.2015 № 897 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 11.11.2015 за № 1415/27860 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 20.02.2023 № 101), зі змінами (далі – Декларація).

При цьому зазначимо, що Декларація передбачає можливість складання та подання її платником, який здійснює управління активами кількох ІСІ, утворених без статусу юридичної особи, окремо по кожному ІСІ, активами яких він управляє

відповідно до Закону № 5080, із заповненням рядка 9, в якому зазначаються повне найменування ІСІ – фонду та реєстраційний код ІСІ – фонду за даними Реєстру.

У рядку 10 «Особливі відмітки» проставляється позначка «інституту спільного інвестування у вигляді утворення без статусу юридичної особи».

Отже, за умови заповнення відповідних обов'язкових реквізитів щодо ІСІ у рядках 9 та 10 Декларації, за один звітний (податковий) період компанією з управління активами може бути подано кілька декларацій, окремо по кожному ІСІ без статусу юридичної особи, активами яких управляє така компанія – платник податку на прибуток підприємств.

Крім того, разом із Декларацією подається фінансова звітність, складена за окремим ІСІ без статусу юридичної особи.

Щодо заповнення окремих показників основної частини Декларації за результатами діяльності корпоративних та пайових фондів, зважаючи, що формою Декларації не передбачено особливостей для ІСІ, рекомендуємо враховувати таке:

у рядку 01 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку» основної частини Декларації зазначається відповідний показник зі звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) корпоративних та пайових фондів. Тобто зазначений показник включає всі доходи ІСІ: як звільнені від оподаткування відповідно до п.п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 Кодексу, так і ті, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств у загальному порядку;

у рядку 02 «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, -)» основної частини Декларації зазначається відповідний показник зі звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), тобто фінансовий результат до оподаткування від усіх видів діяльності ІСІ;

у рядку 05 ПЗ «Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, -)» основної частини Декларації рекомендуємо відображати суму доходів ІСІ, що підлягають звільненню від оподаткування згідно з п.п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 Кодексу (зокрема, доходи від здійснення операцій з активами ІСІ, доходи, нараховані за активами ІСІ, та інші доходи від діяльності ІСІ (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо)) та які враховані у складі доходів при визначенні фінансового результату звітного періоду відповідно до правил бухгалтерського обліку.

При цьому зазначений показник у додатку ПЗ до рядка 05 ПЗ Декларації доцільно відобразити на підставі відповідного заповнення рядку 05 Таблиці 1 «Розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування» із зазначенням підстави для застосування пільги у таблиці 2 «Підстави для застосування пільги» такого додатка (а саме: п.п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 Кодексу та коду пільги).

Сума звільнених від оподаткування коштів спільного інвестування відповідно до п.п. 141.6.1 п. 141.6 ст. 141 Кодексу є податковою пільгою з податку на прибуток підприємств (код пільги 11020303) відповідно до довідників податкових пільг, які затверджуються Головою ДПС, та підлягає відображенню у додатку ПП до Декларації.

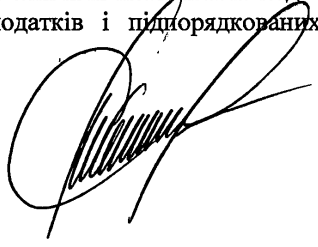
Всі інші рядки Декларації у разі наявності відповідних показників заповнюються за кожним окремим ІСІ у загальному порядку.

Водночас на підставі п. 46.4 ст. 46 Кодексу зауважимо, якщо платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам цього Кодексу з такого податку чи збору, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації.

У разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання. Платник податків, який подає звітність в електронній формі, подає таке доповнення в електронній формі.

Головним управлінням ДПС в областях, м. Києві, міжрегіональним управлінням ДПС по роботі з великими платниками податків довести зазначений лист до відома платників податків і підпорядкованих підрозділів з метою використання в роботі.

В. о. заступника Голови



Євгеній СОКУР