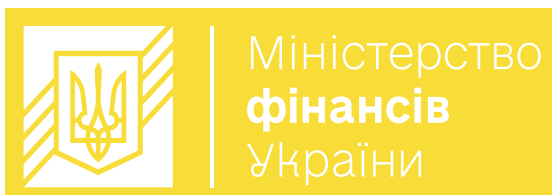


**РОЗ'ЯСНЕННЯ ЩОДО ПРОЄКТУ ЗМІН ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ
В ЧАСТИНІ ОБМЕЖЕННЯ ВИТРАТ НА ЗАПОЗИЧЕННЯ**

(імплементация вимог статті 4 Директиви Ради (ЄС) 2016/1164)

ПРО ЦЕЙ ДОКУМЕНТ

1. Цей документ є **проектом роз'яснення**, в якому розкривається зміст та надаються приклади щодо застосування норм проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементации правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку Європейського Союзу та України, відповідно до Директиви Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року (в частині положень статті 4 цієї Директиви)», зареєстрованого у Верховній Раді України 4 вересня 2026 року за № 16036.
2. Документ має інформаційний характер, не визначає прав і не створює обов'язків для платників податків та контролюючих органів. Його призначено для завчасного ознайомлення платників податку на прибуток підприємств зі змістом запропонованих норм і порядком їх застосування.
3. **Пропозиції, що надійдуть під час підготовки цього проекту Закону до розгляду та його прийняття у Верховній Раді України, можуть змінити текст остаточної редакції Закону.** У такому разі цей документ потребуватиме змін. Також до цього документа можуть бути внесені інші уточнення та доповнення, у тому числі наведені у документі приклади можуть бути змінені, доповнені чи виключені.
4. Після прийняття зазначеного Закону на підставі цього документа буде підготовлене відповідне роз'яснення Міністерства фінансів України щодо застосування нових правил.
5. **Пропозиції та зауваження** щодо цього документа можна надсилати на електронну адресу: tp@minfin.gov.ua. Вони будуть розглянуті під час подальшої роботи над роз'ясненням.



ЗМІСТ

I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ	5
1.1. Скорочення, вжиті в цьому роз'ясненні	5
1.2. Позначення показників	6
II. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗМІНИ, ЯКІ ПРОПОНУЄ ПРОЄКТ ЗАКОНУ	7
2.1. Заміна чинного правила	7
2.2. Підстава запровадження правила	8
2.3. Коло платників, на яких поширюється правило	8
2.4. Початок застосування правила і витрати на запозичення за договорами, укладеними раніше.....	8
2.5. Перенесення сум на наступні періоди	9
III. КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ ПРАВИЛА	10
3.1. Елементи правила і порядок їх застосування.....	10
IV. ВИТРАТИ НА ЗАПОЗИЧЕННЯ ТА ДОХОДИ У ФОРМІ ПРОЦЕНТІВ	11
4.1. Витрати на запозичення	11
4.2. Витрати і доходи, економічно еквівалентні процентам.....	11
<i>Приклад 1. Плата за організацію фінансування.....</i>	<i>12</i>
<i>Приклад 2. Безпроцентна (дисконтна) облігація.....</i>	<i>12</i>
<i>Приклад 3. Фінансовий лізинг.....</i>	<i>12</i>
4.3. Надмірні витрати на запозичення	13
4.4. Курсові різниці.....	13
4.4.1. Сукупний результат курсових різниць.....	13
<i>Приклад 4. Визначення сукупного результату курсових різниць</i>	<i>14</i>
4.4.2. Курсові різниці за основною сумою боргу	14
4.5. Капіталізовані витрати на запозичення	15
4.5.1. Загальний порядок врахування капіталізованих витрат на запозичення.....	15
4.5.2. Капіталізовані витрати на запозичення за об'єктами, що амортизуються	15
<i>Приклад 5. Капіталізовані витрати у вартості основного засобу</i>	<i>16</i>
4.5.3. Капіталізовані витрати на запозичення за об'єктами, вартість яких не амортизується	16
<i>Приклад 6. Об'єкт будівництва, призначений для продажу</i>	<i>17</i>
<i>Приклад 7. Продаж невиробничого основного засобу</i>	<i>17</i>
4.6. Фінансовий лізинг, оренда і факторинг.....	18
4.7. Деривативні фінансові інструменти і механізми хеджування	18
<i>Приклад 8. Інструмент, умовна сума якого перевищує суму боргу</i>	<i>19</i>

V. ГРОШОВИЙ ПОРІГ І КВАЛІФІКОВАНІ ВИТРАТИ НА ЗАПОЗИЧЕННЯ.....	20
5.1. Грошовий поріг і порядок його обчислення	20
<i>Приклад 9. Визначення грошового порога</i>	<i>20</i>
5.2. Кваліфіковані витрати на запозичення	20
<i>Приклад 10. Змішаний борг.....</i>	<i>21</i>
5.3. Перерахунок грошового порога у гривні і період, на який він установлюється	22
5.4. Вплив складу кредиторів на грошовий поріг	22
<i>Приклад 11. Дві компанії з однаковими витратами на запозичення</i>	<i>23</i>
5.5. Поручка або гарантія учасника групи.....	23
5.6. Ліміт за наявності кваліфікованих і некваліфікованих витрат на запозичення	24
<i>Приклад 12. Борг, залучений у банку і в пов'язаної особи.....</i>	<i>24</i>
VI. ЛІМІТ ВИТРАТ НА ЗАПОЗИЧЕННЯ ТА ПЕРЕНЕСЕННЯ СУМ	26
6.1. Склад ліміту витрат на запозичення	26
<i>Приклад 13. Перевищення ліміту витрат на запозичення.....</i>	<i>26</i>
<i>Приклад 14. Ліміт витрат на запозичення у чотирьох податкових (звітних) роках</i>	<i>26</i>
6.2. Показник EBITDA	28
<i>Приклад 15. Обчислення показника EBITDA</i>	<i>28</i>
6.3. Вплив курсових різниць на ліміт витрат на запозичення і показник EBITDA.....	29
<i>Приклад 16. Визначення впливу курсових різниць на показники розрахунку ліміту....</i>	<i>29</i>
6.4. Відмінність ліміту витрат на запозичення від грошового порога.....	31
6.5. Застосування правила протягом кількох років	31
<i>Приклад 17. Накопичена сума витрат на запозичення: утворення і врахування за чотири роки.....</i>	<i>31</i>
6.6. Накопичена сума витрат на запозичення	32
6.7. Невикористана сума ліміту витрат на запозичення.....	33
<i>Приклад 18. Використання невикористаної суми ліміту.....</i>	<i>33</i>
6.8. Накопичена сума витрат на запозичення і невикористана сума ліміту при реорганізації	34
VII. ВИНЯТКИ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВИЛА	36
7.1. Фінансові установи, до яких правило не застосовується.....	36
7.2. Виключення для довгострокових проєктів публічної інфраструктури.....	36
7.3. Умови, яким має відповідати довгостроковий проєкт публічної інфраструктури	37
7.4. Умова про частку боргового фінансування довгострокових проєктів публічної інфраструктури	39
<i>Приклад 19. Порівняння часток боргового фінансування</i>	<i>40</i>

7.5. Кредити міжнародних фінансових організацій	40
7.6. Платники єдиного податку і перехід на загальну систему	41
VIII. РЕЗИДЕНТИ ДІЯ СІТІ – ПЛАТНИКИ ПОДАТКУ НА ОСОБЛИВИХ УМОВАХ	42
8.1. Підстава поширення правила на резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах	42
8.2. Чинний порядок і зміни, передбачені проєктом Закону	42
8.3. Показники і обчислення бази оподаткування	43
8.4. Ставка податку і період його нарахування.....	45
<i>Приклад 20. Наррахування і зворотне зменшення за однаковою ставкою</i>	<i>46</i>
<i>Приклад 21. Урахування податку на доходи нерезидента</i>	<i>46</i>
<i>Приклад 22. Рік, за який визначається база оподаткування</i>	<i>47</i>
8.5. Співвідношення оподаткування виплати процентів і оподаткування перевищення ліміту	47
<i>Приклад 23. Проценти визнано в одному періоді, сплачено в наступному</i>	<i>48</i>
8.6. Зменшення суми податку, нарахованого за перевищення ліміту	49
<i>Приклад 24. Наррахування і повернення протягом трьох років.....</i>	<i>50</i>
8.7. Показники при переході до режиму і виході з нього	50
<i>Приклад 25. Показники на дату зміни режиму оподаткування.....</i>	<i>51</i>
IX. ОБЛІК ТА АДМІНІСТРУВАННЯ	52
9.1. Податкова звітність	52
9.2. Окремий облік	52
9.3. Строки зберігання документів.....	53
9.4. Підготовка до застосування правила	53

I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Скорочення, вжиті в цьому роз'ясненні

У цьому роз'ясненні застосовуються наступні скорочення:

Скорочення	Повна назва
Кодекс	Податковий кодекс України https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text
Проект Закону	проект Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації статті 4 Директиви Ради (ЄС) 2016/1164, реєстраційний № 16036 від 4 вересня 2026 року https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/70693
Директива	Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил проти практик уникнення оподаткування, які безпосередньо впливають на функціонування внутрішнього ринку, зі змінами, внесеними Директивою Ради (ЄС) 2017/952 від 29 травня 2017 року https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02016L1164-20220101
Звіт за Дією 4	Звіт ОЕСР за Дією 4 Плану дій BEPS «Запобігання розмиванню податкової бази, пов'язаному з відрахуваннями за відсотками та іншими фінансовими виплатами. Дія 4 — оновлення за 2016 рік» OECD (2017), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en
Період	Податковий (звітний) період

Посилання на норми Кодексу наводяться в редакції проекту Закону. Норми Кодексу в чинній редакції позначаються прямо – словами «чинний пункт», «чинний підпункт» або «у чинній редакції»; за відсутності такого позначення йдеться про норму в редакції проекту Закону.

Наведені у цьому роз'ясненні приклади є умовними.

1.2. Позначення показників

У цьому роз'ясненні застосовуються ті самі позначення показників, які використовуються для цілей пунктів 140.1–140.3 статті 140 і підпункту 141.9¹.5 статті 141 Кодексу в редакції проєкту Закону.

Позначення	Показник	Норма проєкту Закону, якою визначено показник	Пункт цього роз'яснення, в якому згадано показник
ВП	витрати на запозичення – загальна сума за період	підпункти 140.1.1.1, 140.1.2	4.1, 4.2, 4.3, 6.1
ПД	доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам	підпункт 140.1.6	4.2, 4.3, 6.1
НВ	надмірні витрати на запозичення – перевищення ВП над ПД	підпункт 140.1.1.8	4.3, 6.2, 6.7
ЛВ	ліміт витрат на запозичення	підпункт 140.2.1	6.1, 6.4, 6.6
БВ	базова величина ліміту – більша з величин $0,3 \times \text{EBITDA}$ і ГП	підпункт 140.2.1	6.1, 6.4
ГП	грошовий поріг	підпункт 140.2.1.1	5.1, 5.3, 6.4
ВПк	кваліфіковані витрати на запозичення	підпункт 140.1.1.7	5.1, 5.2, 5.4, 5.5
EBITDA	показник, що дорівнює $\text{ОО} + \text{А} + \text{НВ}$	підпункт 140.2.3	4.5.1, 6.2, 6.3
ОО	об'єкт оподаткування періоду без урахування від'ємного значення минулих років і різниць пункту 140.2	підпункт 140.2.3; для режиму Дія Сіті – підпункт 141.9 ¹ .5.1	6.2, 8.3
А	сума амортизації, що врахована при визначенні об'єкта оподаткування	підпункт 140.2.3	4.5.1, 4.6, 6.2
СН	накопичена сума витрат на запозичення	підпункти 140.2.2.1, 140.2.5	2.5, 6.6, 6.8, 7.6, 8.6
НЛ	невикористана сума ліміту витрат на запозичення	підпункт 140.2.6	2.5, 6.7, 6.8, 7.6
К	коефіцієнт перевищення – для резидентів Дія Сіті	підпункт 141.9 ¹ .5.3	8.3, 8.5
ПН	відстрочена сума податку – для резидентів Дія Сіті	підпункти 141.9 ¹ .5.1, 141.9 ¹ .5.6	8.3, 8.6, 8.7

II. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗМІНИ, ЯКІ ПРОПОНУЄ ПРОЄКТ ЗАКОНУ

2.1. Заміна чинного правила

Чинні норми Кодексу: пункти 140.2 і 140.3 статті 140. Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.1, 140.1.1.2, 140.1.1.8, 140.1.2, 140.1.4, 140.1.5 пункту 140.1; підпункти 140.2.1, 140.2.1.1, 140.2.2 пункту 140.2 статті 140.

Чинний пункт 140.2 статті 140 Кодексу обмежує вирахування процентів за борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з нерезидентами, якщо сума таких зобов'язань перевищує суму власного капіталу платника податку більш ніж у 3,5 раза: фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму процентів понад 30 відсотків показника, обчисленого за цим пунктом. Чинний пункт 140.3 статті 140 Кодексу передбачає, що сума, яка збільшила фінансовий результат, зменшує його в майбутніх періодах, щорічно зменшуючись на 5 відсотків. Коригування не здійснюються щодо процентів, визнаних такими, що не відповідають принципу «втягнутої руки», процентів на користь міжнародних фінансових організацій, наділених привілеями та імунітетом, за кредитами (позиками) під державні або місцеві гарантії, і процентів на користь іноземних банків (пункт 140.2 статті 140 Кодексу).

Проєктом Закону ця конструкція замінюється правилом статті 4 Директиви: надмірні витрати на запозичення вираховуються в межах ліміту витрат на запозичення, який дорівнює сумі доходів у формі процентів та інших доходів, економічно еквівалентних процентам, і більшої з двох величин – $0,3 \times \text{EBITDA}$ або грошового порога (підпункти 140.2.1 і 140.2.1.1). Проєкт Закону також змінює три елементи конструкції:

периметр боргових зобов'язань: обмеження перестав залежати від того, чи виникло боргове зобов'язання за операцією з нерезидентом, і застосовується до всіх боргових зобов'язань – перед нерезидентами і резидентами, перед банками і небанківськими кредиторами, перед пов'язаними і непов'язаними особами (підпункт 140.1.1.2);

склад витрат: обмежуються не тільки проценти, а й інші витрати на запозичення – включно з платежами, економічно еквівалентними процентам, і витратами, понесеними у зв'язку із залученням фінансування (підпункти 140.1.1.1 і 140.1.2), від'ємним сукупним результатом курсових різниць (підпункт 140.1.4) і від'ємним сукупним результатом розрахункових процентів за деривативними фінансовими інструментами (підпункт 140.1.5);

спосіб обмеження: замість співвідношення боргу до власного капіталу сума витрат на запозичення періоду порівнюється з лімітом (підпункт 140.2.2).

Проєкт Закону запроваджує поняття, не передбачене чинним правилом, – надмірні витрати на запозичення: суму, на яку витрати на запозичення перевищують доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам (підпункт 140.1.1.8). За чинним правилом обмеженню підлягають проценти у повній сумі: доходи у формі процентів на результат розрахунку не впливають. Порівняння при цьому проводиться між повною сумою витрат на запозичення і лімітом, до складу якого входять доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам (підпункт 140.2.1); обидва способи обчислення дають однаковий результат. Докладно – у пункті 4.3 цього роз'яснення.

2.2. Підстава запровадження правила

Норми: статті 3 і 4 Директиви.

Стаття 4 Директиви є обов'язковою: держава-член може встановити суворіші правила (стаття 3 Директиви), але не може не встановити правила взагалі. Для України транспозиція Директиви є частиною підготовки до набуття членства в Європейському Союзі.

2.3. Коло платників, на яких поширюється правило

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.8, 140.2.2.1, 140.2.2.2, 140.3.1, 140.3.2 статті 140; абзаци восьмий і дев'ятий підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134; підпункт 4 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX; підпункт 141.9¹.5 пункту 141.9¹ статті 141.

Правило застосовується до всіх платників податку на прибуток підприємств, у тому числі до нерезидентів, що здійснюють господарську діяльність в Україні через постійне представництво, і резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах; для останніх передбачено окремий механізм (підпункт 141.9¹.5; розділ VIII цього роз'яснення).

Правило не застосовується до платника податку, який є банком, нерезидентом, що провадить банківську діяльність в Україні через філію іноземного банку, або страховиком (підпункт 140.3.1). Виключення стосується такого платника, а не процентів, сплачуваних на його користь: для позичальника витрати за кредитом банку є витратами на запозичення на загальних підставах. Окремо з розрахунку виведено витрати на запозичення оператора проєкту за довгостроковим проєктом публічної інфраструктури, що відповідає встановленим умовам, – у частині такого проєкту (підпункт 140.3.2; розділ VII цього роз'яснення), а також, тимчасово до набуття Україною повноправного членства в Європейському Союзі, витрати за кредитами (позиками) міжнародних фінансових організацій, наділених привілеями та імунітетом, під державні або місцеві гарантії (підпункт 4 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу).

Правило застосовується і до платників податку, у яких річний дохід за останній річний звітний період не перевищує 40 мільйонів гривень і які прийняли рішення про незастосування коригування фінансового результату до оподаткування на різниці. Проєктом Закону різниці пункту 140.2 включено до переліку коригувань, обов'язкових для таких платників (абзаци восьмий і дев'ятий підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу).

2.4. Початок застосування правила і витрати на запозичення за договорами, укладеними раніше

Норми проєкту Закону: пункт 1 розділу II «Прикінцеві положення». Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: абзаци перший і другий та підпункти 1–3 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу; підпункт 140.1.3 пункту 140.1 статті 140.

Проєкт Закону передбачає, що Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування, а вводиться в дію з 1 січня 2028 року (пункт 1 розділу II «Прикінцеві положення»). До періодів до 1 січня 2028 року, у тому числі до періоду 2027 року, застосовуються пункти 140.1–140.3 статті 140 Кодексу в редакції, що діяла до цієї дати (абзац перший пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу).

Прив'язка зроблена до періодів, а не до дати укладення договорів або вчинення операцій: нові норми застосовуються до періодів, починаючи з 1 січня 2028 року, незалежно від дати укладення договорів (правочинів) та вчинення операцій, у тому числі за борговими зобов'язаннями, що обліковувалися на балансі станом на 1 січня 2028 року (абзац другий пункту 74). Перерахунок показників минулих періодів за новими правилами не здійснюється.

Для показників, сформованих за правилами, що діяли до 1 січня 2028 року, встановлено три положення. Проценти, які збільшили фінансовий результат до оподаткування відповідно до пункту 140.2 в редакції, що діяла до цієї дати, і залишилися не врахованими станом на останній день періоду 2027 року, включаються до накопиченої суми витрат на запозичення станом на 1 січня 2028 року; щорічне зменшення на 5 відсотків до них більше не застосовується (підпункт 1 пункту 74). Витрати на запозичення, капіталізовані у вартості активу до 1 січня 2028 року, включаються до складу витрат на запозичення в порядку, встановленому підпунктом 140.1.3, – у частині, в якій відповідна частина вартості активу враховується в періодах, починаючи з 1 січня 2028 року (підпункт 2 пункту 74). Невикористана сума ліміту витрат на запозичення за періоди до 1 січня 2028 року не виникає (підпункт 3 пункту 74).

2.5. Перенесення сум на наступні періоди

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.2.2.1, 140.2.2.2, 140.2.5, 140.2.6 пункту 140.2 статті 140.

Сума, на яку витрати на запозичення перевищили ліміт, обліковується як накопичена сума витрат на запозичення (підпункт 140.2.2.1) і зменшує фінансовий результат до оподаткування в наступних періодах, у яких витрати на запозичення не перевищують ліміт (підпункт 140.2.2.2). Строку для такого перенесення не встановлено (підпункт 140.2.5).

Окремо переноситься невикористана сума ліміту: якщо в періоді ліміт використано не повністю, різниця може зменшити перевищення в наступних періодах протягом п'яти років (підпункт 140.2.6).

Порядок перенесення і розрахунків сум викладено в пунктах 6.6 і 6.7, а випадки, у яких перенесення обмежується, – у пунктах 6.8 і 7.6 цього роз'яснення.

III. КЛЮЧОВІ ЕЛЕМЕНТИ ПРАВИЛА

3.1. Елементи правила і порядок їх застосування

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.1, 140.1.1.7, 140.1.1.8, 140.1.6 пункту 140.1; підпункти 140.2.1, 140.2.1.1, 140.2.2, 140.2.2.1, 140.2.2.2, 140.2.3, 140.2.6 пункту 140.2 статті 140.

Правило складається з таких елементів, що застосовуються в наведеній послідовності:

витрати на запозичення (ВП) і доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам (ПД), а також надмірні витрати на запозичення (НВ) – перевищення показника ВП над показником ПД (підпункти 140.1.1.1, 140.1.1.8, 140.1.6); їх склад розкрито в розділі IV цього роз'яснення;

грошовий поріг (ГП), розмір якого залежить від суми кваліфікованих витрат на запозичення (ВПк) і становить не менше суми, еквівалентної 500 тисячам євро, та не більше суми, еквівалентної 3 мільйонам євро (підпункти 140.1.1.7, 140.2.1.1); порядок його визначення викладено в розділі V цього роз'яснення;

ліміт витрат на запозичення (ЛВ), який дорівнює сумі показника ПД і базової величини – більшої з двох величин: 30 відсотків показника EBITDA або грошового порога (підпункти 140.2.1, 140.2.3);

порівняння показника ВП з показником ЛВ: сума перевищення, зменшена на невикористану суму ліміту (НЛ), перенесену з попередніх років, збільшує фінансовий результат до оподаткування і накопичену суму витрат на запозичення (СН); за відсутності перевищення фінансовий результат до оподаткування зменшується за рахунок накопиченої суми в межах, визначених підпунктом 140.2.2.2 (підпункти 140.2.2.1, 140.2.2.2, 140.2.6).

Ліміт, його складові і перенесення сум СН і НЛ розкрито в розділі VI, випадки, у яких правило не застосовується, – у розділі VII, особливості застосування правила резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих умовах – у розділі VIII цього роз'яснення.

IV. ВИТРАТИ НА ЗАПОЗИЧЕННЯ ТА ДОХОДИ У ФОРМІ ПРОЦЕНТІВ**4.1. Витрати на запозичення**

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1, 140.1.1.1, 140.1.1.2, 140.1.2 пункту 140.1 статті 140.

Проектом Закону витрати на запозичення визначено через три категорії: проценти за всіма видами боргових зобов'язань; інші витрати, економічно еквівалентні процентам; інші витрати, понесені у зв'язку із залученням фінансування (підпункт 140.1.1.1). Далі наведено невичерпний перелік складових – «зокрема, але не виключно» (підпункт 140.1.2). Одна й та сама сума враховується один раз: суми, включені до витрат на запозичення за одним із положень, повторно за іншими положеннями не включаються (абзац сьомий підпункту 140.1.1.1).

Боргові зобов'язання: кредити, позики, депозити, операції РЕПО, договори фінансового лізингу, факторинг, інші інструменти, пов'язані із залученням фінансування, а також розстрочення (відстрочення) платежу за товари, роботи, послуги – у частині боргового (фінансового) компонента (підпункт 140.1.1.2). Наявність і розмір такого боргового компонента визначаються незалежно від того, чи відокремлюється він у бухгалтерському обліку: у контрольованих операціях – за правилами статті 39 Кодексу; у розмірі сум, що сплачуються особі, іншій ніж постачальник, понад вартість товарів (робіт, послуг); у розмірі, на який ціна товарів (робіт, послуг) або платіж збільшуються у зв'язку з продовженням або встановленням строку оплати (підпункт 140.1.1.2).

Не вважаються витратами на запозичення знижки за оплату товарів (робіт, послуг) раніше встановленого договором строку; знижки та бонуси (премії) залежно від обсягу придбання; неустойка (штрафи та/або пеня); проценти та інфляційні витрати від простроченої суми; відшкодування збитків; компенсація неoderжаного доходу (упущеної вигоди), нараховані відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів (абзац восьмий підпункту 140.1.1.1). Це правило діє в тій частині, в якій відповідні суми не є витратами, економічно еквівалентними процентам.

Визначення витрат на запозичення застосовується для цілей пунктів 140.1–140.3 статті 140 Кодексу (підпункт 140.1.1). Віднесення платежу до витрат на запозичення не змінює його кваліфікації для інших норм Кодексу, зокрема для правил оподаткування доходів нерезидента. І навпаки: віднесення або невіднесення витрат до пов'язаних із нарахуванням чи виплатою процентів за іншими положеннями Кодексу не є підставою для включення платежу до витрат на запозичення або для його виключення; платіж може не відповідати терміну «проценти» у значенні підпункту 14.1.206 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, проте для цілей застосування пунктів 140.1–140.3 статті 140 Кодексу належати до витрат на запозичення (підпункт 140.1.1.1).

4.2. Витрати і доходи, економічно еквівалентні процентам

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.3, 140.1.2, 140.1.6 пункту 140.1 статті 140.

Доходи або витрати вважаються економічно еквівалентними процентам, якщо за своєю економічною суттю вони є еквівалентом плати за борговими зобов'язаннями. Кваліфікація не залежить ні від юридичного оформлення операції, ні від її відображення в бухгалтерському обліку (підпункт 140.1.1.3).

Згідно з вимогами Кодексу в редакції проєкту Закону проценти та економічно еквівалентні їм суми можуть бути виражені: у відсотковому вираженні від основної суми заборгованості чи вартості майна; у вигляді фіксованої суми, яка надається або сплачується у зв'язку з

виникненням боргового зобов'язання або у зв'язку зі зміною умов його погашення; у вигляді частини доходу або прибутку, яку позичальник сплачує кредитору; у вигляді різниці між ціною розміщення та ціною погашення (номіналом) цінного паперу; у вигляді різниці між ціною купівлі (продажу) цінних паперів та ціною їх зворотного продажу (купівлі) в операціях РЕПО. Перелік не є вичерпним (підпункт 140.1.1.3).

До витрат на запозичення окремо віднесено: суми, що виплачуються (нараховуються) позичальником на користь кредитора, розмір яких повністю або частково визначається залежно від прибутку, доходу, обороту, вартості активів чи інших результатів господарської діяльності позичальника; умовно нараховані проценти за борговими інструментами, що визнаються із застосуванням методу ефективної ставки відсотка, зокрема за конвертованими та безпроцентними (дисконтними) облігаціями; суми за альтернативними механізмами фінансування, у тому числі за механізмами ісламського фінансування; борговий (фінансовий) компонент лізингових платежів; комісії за гарантії, пов'язані з механізмами фінансування; комісії за організацію залучення фінансування, зокрема комісії за організацію, надання та обслуговування запозичень; суми, які згідно зі статтею 39 Кодексу визнаються платою за надане платнику податку фінансування (підпункт 140.1.2).

Названий вище перелік доповнюють капіталізовані витрати на запозичення (підпункт 140.1.3), від'ємний сукупний результат курсових різниць (підпункт 140.1.4) і від'ємний сукупний результат сум розрахункових процентів за деривативними фінансовими інструментами та механізмами хеджування (підпункт 140.1.5), порядок визначення яких розкрито в пунктах 4.4, 4.5 і 4.7 цього роз'яснення.

Такий самий підхід застосовується до дохідної сторони. До доходів у формі процентів та інших доходів, економічно еквівалентних процентам, належать проценти за наданими платником податку кредитами, позиками, депозитами та іншими інструментами, пов'язаними з наданням фінансування, додатний сукупний результат курсових різниць, додатний сукупний результат сум розрахункових процентів за деривативними фінансовими інструментами та механізмами хеджування, а також інші доходи за операціями, переліченими для витратної сторони, у яких платник податку виступає кредитором (підпункт 140.1.6).

Приклад 1. Плата за організацію фінансування Банк надає підприємству кредит 10 мільйонів гривень і при його наданні утримує плату за організацію фінансування у фіксованій сумі 100 тисяч гривень. Процентна ставка до цієї суми не застосовується. Однак така плата сплачується підприємством банку у зв'язку з виникненням боргового зобов'язання, а тому включається до витрат на запозичення: проценти та економічно еквівалентні їм суми можуть бути виражені і у вигляді фіксованої суми. Комісії за організацію, надання та обслуговування запозичень прямо включаються до складу витрат на запозичення.

Приклад 2. Безпроцентна (дисконтна) облігація Підприємство розмістило дворічну облігацію номінальною вартістю 1 мільйон гривень за ціною 900 тисяч гривень. Проценти за облігацією не нараховуються і не виплачуються; при погашенні сплачується номінальна вартість – 1 мільйон гривень. Дисконт 100 тисяч гривень є платою за залучене фінансування, а отже, належить до витрат, економічно еквівалентних процентам. До витрат на запозичення дисконт включається не одноразово при розміщенні, а в тих періодах, у яких він визнається у бухгалтерському обліку за методом ефективної ставки відсотка.

Приклад 3. Фінансовий лізинг Підприємство отримало обладнання у фінансовий лізинг. Лізингові платежі за рік становлять 1,2 мільйона гривень, з них компенсація (відшкодування) вартості об'єкта лізингу – 1 мільйон гривень, плата за користування наданим фінансуванням – 200 тисяч гривень. До витрат на запозичення включається 200 тисяч гривень. Сума 1 мільйон гривень до витрат на запозичення не включається.

Кваліфікація платежу, не названого у вищенаведених переліках, здійснюється за його економічною суттю в кожному конкретному випадку (підпункт 140.1.1.3).

4.3. Надмірні витрати на запозичення

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.8, 140.1.6 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.1, 140.2.2, 140.2.3, 140.2.4, 140.2.6 пункту 140.2 статті 140.

Надмірні витрати на запозичення (НВ) – це сума, на яку витрати на запозичення періоду перевищують доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам, того самого періоду (підпункт 140.1.1.8). Це нетто-величина: показник визначається як перевищення витрат над відповідними доходами, а не як загальна сума витрат.

Обидва показники беруться в тому обсязі, в якому вони одночасно визнані у бухгалтерському обліку і враховані при визначенні об'єкта оподаткування з урахуванням різниць, визначених Кодексом. Для витрат на запозичення з цього розрахунку виключаються різниці, визначені пунктом 140.2 статті 140 Кодексу (підпункт 140.1.1.8).

Сума, яка з урахуванням різниць, визначених Кодексом (крім різниць пункту 140.2 статті 140 Кодексу), не була врахована при визначенні об'єкта оподаткування, до витрат на запозичення для цього розрахунку не включається. Витрати на запозичення за борговими зобов'язаннями, щодо яких обов'язковим є дотримання принципу «витягнутої руки», враховуються у показнику ВП у сумі, що не перевищує суми, яка відповідає цьому принципу (підпункт 140.2.4).

Якщо доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам, дорівнюють витратам на запозичення або перевищують їх, надмірні витрати на запозичення відсутні і показник НВ дорівнює нулю. За такий період фінансовий результат до оподаткування не збільшується і невикористана сума ліміту витрат на запозичення не виникає (абзац четвертий підпункту 140.2.6).

4.4. Курсові різниці

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.2, 140.1.2, 140.1.3, 140.1.4, 140.1.5, 140.1.6 пункту 140.1 статті 140.

4.4.1. Сукупний результат курсових різниць

Курсові різниці враховуються не окремо за кожною операцією, а одним показником – сукупним результатом курсових різниць за період (підпункт 140.1.4).

Сукупний результат курсових різниць визначається щодо боргових зобов'язань платника, вимог, що виникають із наданого ним фінансування – кредитів, позик, депозитів та інших інструментів, пов'язаних із наданням фінансування, – а також деривативних фінансових інструментів і механізмів хеджування валютного ризику за такими зобов'язаннями і вимогами. Ураховуються і реалізовані, і нереалізовані курсові різниці за даними бухгалтерського обліку (підпункт 140.1.4).

Суми, від яких розраховуються курсові різниці, різні для процентів і для основної суми боргу (підпункт 140.1.4):

від суми нарахованих процентів та інших сум, економічно еквівалентних процентам, – за всіма борговими зобов'язаннями і вимогами (підпункт «а» абзацу другого підпункту 140.1.4);

від основної суми боргу – за борговими зобов'язаннями у частині, що відповідає коштам (майну), наданим платнику податку за рахунок коштів (майна) пов'язаної з ним особи (підпункт «б» абзацу другого підпункту 140.1.4);

від основної суми боргу за вимогами – якщо боржником є пов'язана з платником податку особа (підпункт «в» абзацу другого підпункту 140.1.4).

Сукупний результат курсових різниць дорівнює різниці між сумою позитивних і сумою негативних курсових різниць. Якщо результат від'ємний, сума перевищення включається до витрат на запозичення (підпункт 140.1.2); якщо додатний – сума перевищення включається до доходів, економічно еквівалентних процентам, і тим самим збільшує ліміт витрат на запозичення (підпункт 140.1.6).

За деривативними фінансовими інструментами і механізмами хеджування валютного ризику до сукупного результату курсових різниць включаються визнані в бухгалтерському обліку прибутки і збитки, зумовлені зміною валютного курсу. Якщо умовна (номінальна) сума інструмента перевищує суму, від якої розраховуються курсові різниці за відповідним зобов'язанням або вимогою, включається пропорційна частина таких прибутків і збитків (підпункт 140.1.4).

Приклад 4. Визначення сукупного результату курсових різниць

мільйонів гривень

Показник	Сума
Кредит пов'язаної особи: курсова різниця за основною сумою боргу	-120
Кредит пов'язаної особи: курсова різниця за процентами	-12
Кредит банку: курсова різниця за процентами	+30
Кредит банку: курсова різниця за основною сумою боргу	до розрахунку не включається
Сукупний результат курсових різниць	-102

Сукупний результат курсових різниць від'ємний, тому 102 включається до витрат на запозичення. Якби сукупний результат був додатним, ця сума увійшла б до доходів, економічно еквівалентних процентам. Підстави невключення курсової різниці за основною сумою банківського кредиту викладено у підпункті 4.4.2 цього роз'яснення.

4.4.2. Курсові різниці за основною сумою боргу

Курсові різниці за основною сумою боргу не враховуються, якщо кредитор не є пов'язаною з платником особою і кошти (майно) не надані за рахунок коштів (майна) такої особи (підпункт «б» абзацу другого підпункту 140.1.4). Курсові різниці за нарахованими процентами та сумами, економічно еквівалентними процентам, за таким зобов'язанням ураховуються на загальних підставах (підпункт «а» абзацу другого підпункту 140.1.4).

Кошти (майно) вважаються наданими за рахунок коштів (майна) пов'язаної особи у двох випадках: кредитором є така особа; або така особа безпосередньо чи через інших осіб передала кредитором кошти (майно) на умовах їх повернення або придбала боргові цінні папери кредитора з метою надання платнику податку коштів (майна) за таким борговим зобов'язанням (підпункт 140.1.4). Забезпечення боргового зобов'язання пов'язаною особою на розрахунок курсових різниць не впливає.

Установлено виняток із цього правила: кошти (майно) не вважаються наданими за рахунок коштів пов'язаної особи у частині, що відповідає коштам, залученим кредитором від осіб, які

не є пов'язаними з платником податку, за умови що валюта боргового зобов'язання платника збігається з валютою таких залучених коштів (підпункт 140.1.4).

Не включаються до сукупного результату також курсові різниці за монетарними статтями, які не є борговими зобов'язаннями, вимогами чи зазначеними інструментами, – зокрема за заборгованістю за товари, роботи і послуги в частині, що не визнається борговим (фінансовим) компонентом (підпункти 140.1.1.2 і 140.1.4).

Курсові різниці, капіталізовані у вартості активу, до сукупного результату поточного періоду не включаються, але з розрахунку не зникають: вони враховуються у складі капіталізованих витрат на запозичення і включаються до витрат на запозичення в порядку і в періодах, визначених підпунктом 140.1.3 Кодексу (підпункт 140.1.4). Курсові складові, уже враховані у складі сукупного результату сум розрахункових процентів за деривативними фінансовими інструментами і механізмами хеджування, повторно не включаються: одна сума враховується один раз (підпункти 140.1.4 і 140.1.5).

4.5. Капіталізовані витрати на запозичення

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.4, 140.1.3, 140.1.4 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.3, 140.2.8 пункту 140.2 статті 140. Чинні норми Кодексу: пункти 138.2 і 138.3 статті 138.

4.5.1. Загальний порядок врахування капіталізованих витрат на запозичення

Капіталізованими є витрати на запозичення, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності збільшили вартість будь-якого активу, у зв'язку з яким вони капіталізуються, – до моменту, з якого капіталізація припиняється (підпункт 140.1.1.4). Капіталізованими витратами на запозичення вважаються також курсові різниці, які згідно з тими самими стандартами збільшили вартість активу (підпункти 140.1.1.4 і 140.1.4).

У періоді капіталізації такі витрати до витрат на запозичення не включаються. Вони включаються тоді і в тій сумі, в якій відповідна частина вартості активу враховується при визначенні об'єкта оподаткування – через амортизацію, через собівартість реалізованих товарів, робіт і послуг або у зв'язку з вибуттям активу (підпункт 140.1.3).

Порядок такого включення різниться залежно від того, амортизується вартість активу чи ні; обидва випадки викладено у підпунктах 4.5.2 і 4.5.3 цього роз'яснення.

Сума амортизації, що припадає на капіталізовані витрати на запозичення і врахована у складі витрат на запозичення, до показника А формули EBITDA не включається (підпункт 140.2.3).

Для застосування цього порядку платник веде окремий облік витрат на запозичення, що були капіталізовані (підлягали включенню до вартості активу), та сум таких витрат, що включаються до складу витрат на запозичення згідно з підпунктом 140.1.3 (підпункт «б» підпункту 140.2.8).

4.5.2. Капіталізовані витрати на запозичення за об'єктами, що амортизуються

Для основних засобів і нематеріальних активів ураховується частка в сумі амортизації, розрахованій за пунктом 138.3 Кодексу, за умови що на цю суму зменшено фінансовий результат до оподаткування за правилами пункту 138.2 Кодексу (підпункт 140.1.3). Для інших активів, що амортизуються, ураховується частка в амортизації, включеній до витрат періоду (підпункт 140.1.3).

При продажу або іншому вибутті об'єкта, що амортизується, до витрат на запозичення включається частка капіталізованих витрат, яка припадає на залишкову вартість такого об'єкта, враховану при визначенні об'єкта оподаткування у періоді вибуття, крім частки, раніше врахованої у складі амортизації (підпункт 140.1.3).

Приклад 5. Капіталізовані витрати у вартості основного засобу

мільйонів гривень

Показник	Сума
Первісна вартість виробничої лінії	1 000
з них капіталізовані витрати на запозичення	150
Річна амортизація (прямолінійний метод, 10 років)	100
у складі річної амортизації – капіталізовані витрати на запозичення	15
Показник А за рік	85

Щороку 15 входить до витрат на запозичення, а показник А дорівнює 85. Разом $15 + 85 = 100$, тобто вся амортизація, що врахована при визначенні об'єкта оподаткування, врахована один раз.

4.5.3. Капіталізовані витрати на запозичення за об'єктами, вартість яких не амортизується

До таких об'єктів належать оборотні активи, вартість яких враховується у витратах шляхом включення до собівартості реалізованих товарів, робіт і послуг, – зокрема запаси і об'єкти будівництва, призначені для продажу, – а також необоротні активи, що не амортизуються. Згідно з чинним підпунктом 138.3.2 пункту 138.3 статті 138 Кодексу до останніх належать вартість гудвілу, витрати на придбання або самостійне виготовлення невиробничих основних засобів і невиробничих нематеріальних активів та витрати на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення; невиробничими вважаються основні засоби і нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника. До цієї самої групи належать інші активи, які амортизації за стандартами бухгалтерського обліку не підлягають.

Капіталізація витрат на запозичення в цій категорії виникає щодо активів, створення або підготовка яких до продажу чи використання потребує тривалого часу.

До таких витрат застосовуються такі правила (підпункт 140.1.3).

Момент. Капіталізовані витрати включаються до витрат на запозичення в періоді, в якому вартість активу або її частина включається до витрат, – зокрема до собівартості реалізованих товарів, робіт і послуг або у зв'язку з вибуттям об'єкта.

Розмір. Частка капіталізованих витрат, що включається до витрат на запозичення, визначається пропорційно частці таких витрат у вартості відповідного активу.

Обмеження за сумою, врахованою при визначенні об'єкта оподаткування. Якщо вартість активу або її частина включається до витрат за даними бухгалтерського обліку, але при визначенні об'єкта оподаткування враховується не в повній сумі, а в межах, установлених Кодексом, – зокрема при продажу невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, вартість яких ураховується в сумі, що не перевищує доходу від такого продажу, – частка капіталізованих витрат визначається за формулою:

$KBP = KB3 \times P3 / PB$, де:

КВП – сума капіталізованих витрат на запозичення, що включається до витрат на запозичення відповідного періоду;

КВЗ – загальна сума капіталізованих витрат на запозичення у вартості активу або його частини, що вибуває;

ПЗ – сума, на яку вартість активу фактично зменшила об'єкт оподаткування;

ПВ – повна вартість активу, яка враховувалася б у зменшення об'єкта оподаткування без обмежень, установлених Кодексом.

Якщо вартість активу або її частина при визначенні об'єкта оподаткування не враховується в жодній частині – зокрема при ліквідації невикористаних основних засобів, – капіталізовані витрати на запозичення, що на неї припадають, до витрат на запозичення не включаються (підпункт 140.1.3).

Приклад 6. Об'єкт будівництва, призначений для продажу

мільйонів гривень

Показник	Сума
Собівартість об'єкта будівництва	1 000
з них капіталізовані витрати на запозичення	150
Собівартість реалізації в році продажу	600
Капіталізовані витрати, що включаються до витрат на запозичення	$600 / 1\,000 \times 150 = 90$

У роках будівництва капіталізовані витрати до витрат на запозичення не входять. У році реалізації до них включається 15 відсотків собівартості реалізації, тобто 90.

Приклад 7. Продаж невикористаного основного засобу

мільйонів гривень

Показник	Сума
Вартість об'єкта	1 000
з них капіталізовані витрати на запозичення	150
Дохід від продажу	700
Вартість, врахована при визначенні об'єкта оподаткування (ПЗ)	700
Повна вартість без обмежень (ПВ)	1 000
Капіталізовані витрати, що включаються до витрат на запозичення (КВП)	$700 / 1\,000 \times 150 = 105$

Вартість об'єкта враховується при визначенні об'єкта оподаткування в сумі, що не перевищує доходу від продажу, тобто 700 із 1 000. Відповідно до витрат на запозичення включається $150 \times 700 / 1\,000 = 105$. Решта 45 до витрат на запозичення не включається.

4.6. Фінансовий лізинг, оренда і факторинг

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.2, 140.1.2 пункту 140.1 статті 140; підпункт 140.2.3 пункту 140.2 статті 140. Чинні норми Кодексу: підпункт 14.1.97 пункту 14.1 статті 14.

Зобов'язання за договорами фінансового лізингу та за факторингом прямо названі серед боргових зобов'язань (підпункт 140.1.1.2).

За договором фінансового лізингу до витрат на запозичення включається борговий (фінансовий) компонент лізингових платежів – частина платежів, що становить плату за користування наданим фінансуванням (підпункт 140.1.2). Частина лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації вартості об'єкта лізингу, до витрат на запозичення не включається; числовий приклад наведено в пункті 4.2 цього роз'яснення.

Факторинг охоплює і випадок, коли фактор або інша особа надає платнику податку фінансування шляхом оплати або погашення його зобов'язань перед постачальниками товарів, робіт і послуг (підпункт 140.1.1.2).

Зобов'язання за договором оренди, яка не є фінансовим лізингом, борговим зобов'язанням не є: процентна складова орендних платежів до витрат на запозичення не входить. Симетрично до показника А при розрахунку показника EBITDA не включається амортизація активів з права користування, визнаних відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, крім активів за договорами фінансового лізингу (підпункт 140.2.3). Класифікація договору здійснюється за критеріями чинного підпункту 14.1.97 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, згідно з яким терміни «фінансовий лізинг» і «фінансова оренда» для цілей Кодексу є тотожними.

4.7. Деривативні фінансові інструменти і механізми хеджування

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.5, 140.1.1.6, 140.1.4, 140.1.5, 140.1.6 пункту 140.1 статті 140.

Термін «деривативні фінансові інструменти» вживається у значенні Закону України «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» (підпункт 140.1.1.5). Механізмом хеджування вважається правочин або сукупність правочинів, укладені з метою повної або часткової компенсації впливу зміни валютного курсу, процентної ставки або інших умов боргового зобов'язання, незалежно від того, чи є такий правочин деривативним фінансовим інструментом і чи застосовує платник облік хеджування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (підпункт 140.1.1.6).

За такими інструментами визначаються два окремі показники. Валютна складова входить до сукупного результату курсових різниць (підпункт 140.1.4; пункт 4.4 цього роз'яснення). Процентна складова утворює окремий показник – сукупний результат сум розрахункових процентів (підпункт 140.1.5).

Сукупний результат сум розрахункових процентів визначається за кожний період як різниця між сумами, що підлягають сплаті, і сумами, що підлягають отриманню платником за такими інструментами. Розрахунковими процентами вважаються суми, які нараховуються на умовну (номінальну) суму інструмента і за своєю економічною суттю є еквівалентом плати за борговими зобов'язаннями (підпункт 140.1.5).

Інструмент вважається пов'язаним з борговим зобов'язанням або з наданим платником фінансуванням, якщо його укладено з метою повної або часткової компенсації чи зміни впливу процентної ставки або інших умов такого зобов'язання (підпункт 140.1.5).

Якщо умовна (номінальна) сума інструмента перевищує суму відповідного боргового зобов'язання, до сукупного результату включається лише частина сум розрахункових процентів, визначена пропорційно відношенню суми зобов'язання до умовної суми інструмента (підпункт 140.1.5).

Якщо сукупний результат сум розрахункових процентів від'ємний, сума перевищення включається до витрат на запозичення (підпункт 140.1.2); якщо додатний – до доходів, економічно еквівалентних процентам (підпункт 140.1.6).

Приклад 8. Інструмент, умовна сума якого перевищує суму боргу

мільйонів гривень

Показник	Сума
Умовна (номінальна) сума процентного свопу	1 000
Сума боргового зобов'язання, з яким пов'язаний інструмент	600
Сукупний результат сум розрахункових процентів	-50
Включається до витрат на запозичення	$600 / 1\,000 \times (-50) = -30$

До витрат на запозичення включається 30. Решта 20 стосується частини умовної суми, що не відповідає борговому зобов'язанню, і до розрахунку не входить.

V. ГРОШОВИЙ ПОРІГ І КВАЛІФІКОВАНІ ВИТРАТИ НА ЗАПОЗИЧЕННЯ

5.1. Грошовий поріг і порядок його обчислення

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.1, 140.2.1.1 пункту 140.2 статті 140.

Грошовий поріг – одна з двох величин, з яких визначається базова величина ліміту (підпункт 140.2.1). Він дорівнює більшій з таких величин: сумі, еквівалентній 500 тисячам євро, або меншій із суми, еквівалентної 3 мільйонам євро, та суми кваліфікованих витрат на запозичення (підпункт 140.2.1.1).

Нижня межа порога – сума, еквівалентна 500 тисячам євро (підпункт «а» підпункту 140.2.1.1). Вона застосовується до кожного платника незалежно від структури боргу, у тому числі коли кваліфікованих витрат на запозичення немає. Понад нижню межу розмір порога визначається сумою кваліфікованих витрат на запозичення, але не може перевищувати суми, еквівалентної 3 мільйонам євро (підпункт «б» підпункту 140.2.1.1). Витрати на запозичення, які не є кваліфікованими, на розмір порога не впливають, хоча й входять до показника ВП, який порівнюється з лімітом (підпункт 140.2.2).

Приклад 9. Визначення грошового порога

мільйонів євро

Кваліфіковані витрати на запозичення (ВПк)	Менша з верхньої межі (3 мільйони євро) і ВПк	Грошовий поріг	Яка величина визначає грошовий поріг
2,4	2,4	2,4	сума ВПк (між 0,5 і 3)
0,3	0,3	0,5	нижня межа (ВПк менші за 0,5)
0	0	0,5	нижня межа (ВПк немає)
4	3	3	верхня межа (ВПк більші за 3)

Остання колонка таблиці показує, яка величина визначає грошовий поріг: сума кваліфікованих витрат на запозичення, якщо вона перебуває між нижньою і верхньою межами, або відповідна межа, якщо ця сума менша за нижню межу чи перевищує верхню.

5.2. Кваліфіковані витрати на запозичення

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.1.1, 140.2.8, 140.2.9 пункту 140.2 статті 140.

Кваліфіковані витрати на запозичення – це показник, який використовується виключно для визначення розміру грошового порога (підпункт 140.2.1.1). Він не впливає на те, чи вираховуються відповідні витрати: усі витрати на запозичення входять до показника ВП і вираховуються в межах ліміту витрат на запозичення за однаковими правилами незалежно від того, чи є такі витрати кваліфікованими.

Кваліфікованими є витрати на запозичення за борговими зобов'язаннями, щодо яких одночасно виконуються три умови (підпункт 140.1.1.7):

кредитор не є пов'язаною з платником податку особою;

виконання боргового зобов'язання прямо або опосередковано не забезпечується пов'язаною з платником особою, у тому числі шляхом поруки, гарантії, застави її майна або надання права зворотної вимоги (регресу) до неї;

пов'язана з платником особа не передавала кредиторів коштів або майна і не придбавала боргових цінних паперів кредитора, якщо таке передання або придбання було умовою надання коштів або майна за цим борговим зобов'язанням.

Забезпечення за борговим зобов'язанням має значення лише тоді, коли його надає пов'язана з платником податку особа. Застава власного майна платника, а також порука або гарантія особи, яка не є пов'язаною з платником податку, на кваліфікацію витрат не впливають (підпункт 140.1.1.7).

Кваліфіковані витрати на запозичення не визначаються за період, у якому платник сам надавав пов'язаним особам фінансування у формі кредиту, позики, поворотної фінансової допомоги, депозиту або придбання їхніх боргових цінних паперів, а також за період, на кінець якого обліковується непогашена заборгованість пов'язаних осіб за таким фінансуванням (підпункт 140.1.1.7). За такий період грошовий поріг дорівнює нижній межі – сумі, еквівалентній 500 тисячам євро (підпункт «а» підпункту 140.2.1.1).

Кваліфіковані витрати впливають лише на розмір грошового порога, а не сегмент боргу, до якого поріг застосовується. З лімітом порівнюється загальна сума витрат на запозичення періоду (підпункти 140.2.1 і 140.2.2).

Для застосування цих правил платник веде окремий облік боргових зобов'язань, витрати за якими є кваліфікованими, і сум таких витрат (підпункт 140.2.8), та наводить ці суми в додатку до податкової декларації (підпункт 140.2.9).

Приклад 10. Змішаний борг

У таблицях цього прикладу і прикладу 12 ліміт витрат на запозичення (ЛВ) дорівнює сумі доходів у формі процентів (ПД) і базової величини ліміту (БВ) – більшої з двох величин: 30 відсотків показника EBITDA або грошового порога. Ці показники названо в пунктах 3.1 і 5.1, а докладно розкрито в пункті 6.1 цього роз'яснення.

Варіант 1. Загальна сума витрат на запозичення становить 3 мільйони євро, з них кваліфіковані – 1,2 мільйона євро.

мільйонів євро

Показник	Сума
Кваліфіковані витрати на запозичення (ВПк)	1,2
Витрати за боргом перед пов'язаною особою	1,8
Загальна сума витрат на запозичення (ВП)	3,0
Доходи у формі процентів (ПД)	0
30 відсотків показника EBITDA	менше за 1,2
Грошовий поріг (ГП)	1,2
Базова величина ліміту (БВ)	1,2
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	1,2
Збільшення фінансового результату	1,8

У варіанті 1 кваліфіковані витрати на запозичення (1,2 мільйона євро) перевищують нижню межу і не досягають верхньої, тому грошовий поріг дорівнює їх сумі (підпункт «б» підпункту 140.2.1.1). Витрати за боргом перед пов'язаною особою (1,8 мільйона євро) розмір порога не збільшують, але входять до показника ВП. Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення загальної суми витрат на запозичення над лімітом витрат на запозичення – 1,8 мільйона євро.

Варіант 2. Загальна сума витрат на запозичення становить 2 мільйони євро, з них кваліфіковані – 0,4 мільйона євро.

мільйонів євро

Показник	Сума
Кваліфіковані витрати на запозичення (ВПк)	0,4
Витрати за боргом перед пов'язаною особою	1,6
Загальна сума витрат на запозичення (ВП)	2,0
Доходи у формі процентів (ПД)	0
30 відсотків показника EBITDA	менше за 0,5
Грошовий поріг (ГП)	0,5
Базова величина ліміту (БВ)	0,5
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	0,5
Збільшення фінансового результату	1,5

У варіанті 2 кваліфіковані витрати на запозичення (0,4 мільйона євро) менші за нижню межу, тому грошовий поріг дорівнює сумі, еквівалентній 500 тисячам євро (підпункт «а» підпункту 140.2.1.1). Витрати за боргом перед пов'язаною особою розмір порога не збільшують, але входять до показника ВП. Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення загальної суми витрат на запозичення над лімітом витрат на запозичення – 1,5 мільйона євро.

5.3. Перерахунок грошового порога у гривні і період, на який він устанавлюється

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.2.1.1 пункту 140.2 статті 140. Чинні норми Кодексу: пункт 137.4 статті 137.

Суми в євро перераховуються у гривні за офіційним курсом гривні до євро, встановленим Національним банком України станом на 1 січня податкового (звітного) року (абзац четвертий підпункту 140.2.1.1).

Грошовий поріг є річною величиною і між періодами в межах року не розподіляється. Платник, для якого згідно з чинним пунктом 137.4 статті 137 Кодексу періодами є квартал, півріччя, три квартали і рік, застосовує ту саму величину порога в кожному з них: податкова декларація розраховується наростаючим підсумком, показники витрат на запозичення, доходів у формі процентів і EBITDA кожного періоду охоплюють час від початку року, а остаточний результат визначається за підсумком року.

Величина, еквівалентна 500 тисячам євро, застосовується в повному розмірі за будь-який період, у тому числі неповний (підпункт «а» підпункту 140.2.1.1). Друга величина, з якої визначається грошовий поріг, дорівнює меншій зі суми, еквівалентної 3 мільйонам євро, та фактичної суми кваліфікованих витрат на запозичення відповідного періоду (підпункт «б» підпункту 140.2.1.1).

5.4. Вплив складу кредиторів на грошовий поріг

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.1, 140.2.1.1 пункту 140.2 статті 140.

Грошовий поріг залежить від розміру кваліфікованих витрат на запозичення (підпункт 140.2.1.1), тому два платники податку з однаковою сумою витрат на запозичення і однаковим показником EBITDA можуть мати різний результат, якщо борг залучено в різних кредиторів.

Різниця виявляється лише тоді, коли витрати на запозичення перевищують нижню межу порога.

Приклад 11. Дві компанії з однаковими витратами на запозичення

Показник EBITDA обох компаній – 30 мільйонів гривень. 30 відсотків цього показника становлять 9 мільйонів гривень. Доходів у формі процентів немає. Для ілюстрації взято умовний курс 50 гривень за євро: нижня межа порога становить 25 мільйонів гривень, верхня – 150 мільйонів гривень. Фактично суми в євро перераховуються за офіційним курсом, установленим на 1 січня звітного року.

мільйонів гривень

Показник	Компанія А: кредит банку	Компанія Б: позика акціонера	Компанія А: кредит банку	Компанія Б: позика акціонера
Витрати на запозичення (ВП)	20	20	60	60
Кваліфіковані витрати (ВПк)	20	0	60	0
Грошовий поріг (ГП)	25	25	60	25
30 відсотків показника EBITDA	9	9	9	9
Базова величина ліміту (БВ)	25	25	60	25
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	25	25	60	25
Збільшення фінансового результату	–	–	–	35

За витрат на запозичення 20 мільйонів гривень результат обох компаній однаковий: обидві суми менші за нижню межу порога. За витрат 60 мільйонів гривень у компанії А грошовий поріг дорівнює сумі її кваліфікованих витрат (60 мільйонів гривень), а в компанії Б залишається на рівні нижньої межі (25 мільйонів гривень), і компанія Б збільшує фінансовий результат до оподаткування на 35 мільйонів гривень.

5.5. Поручка або гарантія учасника групи

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.1, 140.2.1.1 пункту 140.2 статті 140.

Однією з умов кваліфікації витрат на запозичення є те, що «виконання боргового зобов'язання прямо або опосередковано не забезпечується пов'язаною з платником податку особою, у тому числі шляхом поруки, гарантії, застави майна такої особи або надання права зворотної вимоги (регресу) до такої особи» (підпункт 140.1.1.7).

Умова залежить від особи, яка надає забезпечення. Забезпечення, надане самим платником, і забезпечення, надане особою, яка не є пов'язаною з платником, на кваліфікацію витрат не впливають. Якщо забезпечення надає пов'язана особа, витрати за таким зобов'язанням не вважаються кваліфікованими (підпункт «б» підпункту 140.1.1.7).

5.6. Ліміт за наявності кваліфікованих і некваліфікованих витрат на запозичення

Норми Кодексу в редакції проекту Закону: підпункт 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.1, 140.2.1.1, 140.2.2, 140.2.2.1, 140.2.5 пункту 140.2 статті 140.

Грошовий поріг понад нижню межу (суму, еквівалентну 500 тисячам євро) залежить від розміру кваліфікованих витрат (підпункт 140.2.1.1), а ліміт застосовується до всієї суми витрат на запозичення періоду. З лімітом порівнюється показник ВП (підпункт 140.2.2); поділу боргу за ознакою кредитора формула не передбачає, і правил черговості вирахування окремих видів витрат проект Закону не встановлює. Сума, еквівалентна 500 тисячам євро, є нижньою межею самого грошового порога: вона не залежить від складу витрат на запозичення і застосовується незалежно від того, чи є в платника кваліфіковані витрати. З лімітом, до якого входить грошовий поріг, порівнюється вся сума витрат на запозичення (підпункт 140.2.2). Некваліфікованість витрат впливає на результат лише в періодах, у яких грошовий поріг перевищує 30 відсотків показника EBITDA (підпункт 140.2.1).

Приклад 12. Борг, залучений у банку і в пов'язаній особі

На відміну від прикладу 10, у якому базову величину ліміту в обох варіантах визначає грошовий поріг, цей приклад показує дві інші особливості: перевищення ліміту переноситься як єдина величина без поділу на кваліфіковану і некваліфіковану частини; за невеликої суми кваліфікованих витрат базову величину ліміту визначає не грошовий поріг, а 30 відсотків показника EBITDA (варіант 3).

Доходів у формі процентів немає; 30 відсотків показника EBITDA становлять 600 тисяч євро.

Варіант 1. Кваліфіковані витрати за кредитом банку становлять 1,5 мільйона євро, витрати за позиною пов'язаної особи – 1,2 мільйона євро.

мільйонів євро

Показник	Сума
Кваліфіковані витрати за кредитом банку	1,5
Витрати за позиною пов'язаної особи	1,2
Загальна сума витрат на запозичення (ВП)	2,7
Грошовий поріг (ГП)	1,5
30 відсотків показника EBITDA	0,6
Базова величина ліміту (БВ)	1,5
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	1,5
Збільшення фінансового результату	1,2

Сума 1,2 мільйона євро обліковується як накопичена сума витрат на запозичення і зменшить фінансовий результат у періодах, у яких витрати на запозичення ліміту не перевищують (підпункти 140.2.2.1 і 140.2.5).

Питання про те, яка частина перевищення припадає на кваліфіковані витрати, а яка на некваліфіковані, у розрахунку не виникає: перевищення є єдиною величиною і переноситься повністю.

Варіанти 2 і 3. Загальна сума витрат на запозичення (2,7 мільйона євро) і показник EBITDA такі самі, як у варіанті 1, але кваліфіковані витрати за кредитом банку становлять відповідно 1,0 і 0,3 мільйона євро.

мільйонів євро

Показник	Варіант 2	Варіант 3
Кваліфіковані витрати за кредитом банку	1,0	0,3
Витрати за позиною пов'язаної особи	1,7	2,4
Загальна сума витрат на запозичення (ВП)	2,7	2,7
Грошовий поріг (ГП)	1,0	0,5
30 відсотків показника EBITDA	0,6	0,6
Базова величина ліміту (БВ)	1,0	0,6
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	1,0	0,6
Збільшення фінансового результату	1,7	2,1

Нижня межа порога має значення лише тоді, коли кваліфікованих витрат немає або їх сума менша за цю межу. У варіантах 1 і 2 кваліфіковані витрати перевищують нижню межу, тому поріг дорівнює їх сумі (1,5 і 1,0). У варіанті 3 кваліфіковані витрати (0,3) менші за нижню межу, тому поріг дорівнює 0,5; базову величину ліміту в цьому варіанті визначають 30 відсотків показника EBITDA (0,6), оскільки ця величина більша.

VI. ЛІМІТ ВИТРАТ НА ЗАПОЗИЧЕННЯ ТА ПЕРЕНЕСЕННЯ СУМ

6.1. Склад ліміту витрат на запозичення

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.2.1, 140.2.1.1, 140.2.2, 140.2.2.1, 140.2.2.2 пункту 140.2 статті 140.

Ліміт витрат на запозичення (ЛВ) дорівнює сумі доходів у формі процентів та інших доходів, економічно еквівалентних процентам (ПД), і базової величини ліміту (БВ) (підпункт 140.2.1):

$$\text{ЛВ} = \text{ПД} + \text{БВ}.$$

Базова величина ліміту дорівнює більшій з двох величин: 30 відсотків показника EBITDA або грошовий поріг (підпункт 140.2.1). Доходи у формі процентів додаються до базової величини незалежно від того, яка з двох величин її сформувала.

Порядок визначення показника EBITDA викладено в пункті 6.2 цього роз'яснення, порядок визначення грошового порога – у розділі V цього роз'яснення.

З лімітом порівнюється загальна сума витрат на запозичення періоду (підпункт 140.2.2). За результатами порівняння настає один із таких наслідків:

витрати на запозичення перевищують ліміт – сума перевищення зменшується на невикористану суму ліміту, перенесену з попередніх років; на суму, що залишилася, збільшується фінансовий результат до оподаткування та на таку саму суму збільшується накопичена сума витрат на запозичення (підпункт 140.2.2.1);

витрати на запозичення не перевищують ліміт, і в платника обліковується накопичена сума витрат на запозичення – фінансовий результат до оподаткування зменшується на меншу з двох величин: суму накопичених витрат або суму, на яку ліміт перевищує витрати на запозичення (підпункт 140.2.2.2). Для цього розрахунку ліміт визначається без урахування грошового порога, тобто як сума доходів у формі процентів і 30 відсотків показника EBITDA (абзац п'ятий підпункту 140.2.1.1);

витрати на запозичення не перевищують ліміт, і накопичена сума витрат на запозичення не обліковується – коригування фінансового результату до оподаткування не здійснюється. У такому періоді може виникнути невикористана сума ліміту витрат на запозичення; порядок її визначення і використання викладено в пункті 6.7 цього роз'яснення.

Співвідношення надмірних витрат на запозичення з лімітом. Надмірні витрати на запозичення не є величиною, яка порівнюється з лімітом витрат на запозичення: доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам (ПД), враховуються у складі самого ліміту (підпункт 140.2.1). Показник надмірних витрат на запозичення використовується для розрахунку EBITDA (підпункт 140.2.3) та невикористаної суми ліміту витрат на запозичення (підпункт 140.2.6).

Приклад 13. Перевищення ліміту витрат на запозичення Витрати на запозичення періоду – 100 мільйонів гривень, доходи у формі процентів – 30 мільйонів гривень, 30 відсотків EBITDA – 50 мільйонів гривень (грошовий поріг менший за цю величину). Ліміт витрат на запозичення становить $30 + 50 = 80$ мільйонів гривень. Витрати на запозичення перевищують ліміт на 20 мільйонів гривень – на цю суму збільшується фінансовий результат до оподаткування.

Приклад 14. Ліміт витрат на запозичення у чотирьох податкових (звітних) роках

У податковій звітності розрахунок ведеться у гривнях за офіційним курсом гривні до євро, встановленим на 1 січня звітного року.

Показник	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4
Кредитор	банк, не пов'язана особа	той самий банк	пов'язана особа	банк і пов'язана особа
Показник EBITDA	12	8	8	5
Витрати на запозичення (ВП), у тому числі:	4	2,8	2,8	2,8
за боргом перед банком	4	2,8	—	1,8
за боргом перед пов'язаною особою	—	—	2,8	1
Кваліфіковані витрати на запозичення (ВПК)	4	2,8	0	1,8
Доходи у формі процентів (ПД)	0	0	0	0
$0,3 \times \text{EBITDA}$	3,6	2,4	2,4	1,5
Грошовий поріг (ГП)	3	2,8	0,5	1,8
Базова величина ліміту (БВ)	3,6	2,8	2,4	1,8
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	3,6	2,8	2,4	1,8
Збільшення фінансового результату	0,4	—	0,4	1
Накопичена сума витрат на запозичення на кінець року (СН)	0,4	0,4	0,8	1,8
Невикористана сума ліміту (НЛ)	0	0	0	0

Рік 1. Грошовий поріг на результат не впливає: він становить 3 мільйони євро і є меншим за величину $0,3 \times \text{EBITDA}$ (3,6 мільйона євро).

Рік 2. Результат визначено грошовим порогом: витрати на запозичення дорівнюють ліміту (2,8 мільйона євро), фінансовий результат до оподаткування не збільшується. Накопичена сума витрат на запозичення, що виникла в році 1 (0,4 мільйона євро), не використовується, оскільки для відповідного розрахунку ліміт визначається без урахування грошового порога і становить 2,4 мільйона євро.

Рік 3. Показник EBITDA і сума витрат на запозичення такі самі, як у році 2, проте кредитором є пов'язана особа: кваліфіковані витрати на запозичення дорівнюють нулю, і грошовий поріг знижується до нижньої межі 500 тисяч євро.

Рік 4. Борг залучено одночасно в банку і в пов'язаної особи, загальна сума витрат на запозичення менша за 3 мільйони євро (2,8 мільйона євро). Грошовий поріг дорівнює сумі кваліфікованих витрат на запозичення – 1,8 мільйона євро. Він не визначається ні загальною сумою витрат на запозичення, ні верхньою межею 3 мільйони євро. Витрати за боргом перед пов'язаною особою в розрахунку грошового порога не враховуються, хоча й входять до показника ВП, який порівнюється з лімітом.

Склад кредиторів визначає розмір грошового порога і на величину $0,3 \times \text{EBITDA}$ не впливає.

6.2. Показник EBITDA

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.8, 140.1.3 пункту 140.1 статті 140; підпункти 140.2.2.1, 140.2.3 пункту 140.2 статті 140.

Показник EBITDA для цілей правила не є показником фінансової звітності. Проєктом Закону передбачено, що він визначається за податковими даними за формулою (підпункт 140.2.3):

$EBITDA = OO + A + HB$, де:

ОО – об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств поточного періоду, визначений шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці, передбачені Кодексом, крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років і всіх різниць пункту 140.2 – як тих, на які фінансовий результат збільшується, так і тих, на які він зменшується;

A – сума амортизації, врахована при визначенні об'єкта оподаткування поточного періоду і розрахована за правилами підпункту 140.2.3;

HB – надмірні витрати на запозичення поточного періоду; за їх відсутності показник дорівнює нулю (підпункт 140.1.1.8).

До показника A не включаються частина амортизації, що припадає на капіталізовані витрати на запозичення і врахована у складі витрат на запозичення згідно з підпунктом 140.1.3, а також амортизація активів з права користування, визнаних відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, крім активів за договорами фінансового лізингу (підпункт 140.2.3).

Доходи, звільнені від оподаткування, до показника ОО не входять, тому показника EBITDA вони не збільшують.

Якщо показник EBITDA має від'ємне значення, для цілей розрахунків пункту 140.2 статті 140 Кодексу він вважається таким, що дорівнює нулю (підпункт 140.2.3). У такому періоді величина $0,3 \times EBITDA$ дорівнює нулю, і базова величина ліміту дорівнює грошовому порогу (підпункт 140.2.1): ліміт становить суму доходів у формі процентів та інших доходів, економічно еквівалентних процентам, і грошового порога. Для зменшення фінансового результату до оподаткування на накопичену суму витрат на запозичення і для обчислення невикористаної суми ліміту витрат на запозичення зазначений ліміт визначається без урахування грошового порога (абзац п'ятий підпункту 140.2.1.1); невикористана сума ліміту за такий період не виникає (підпункт 140.2.6). Сума витрат на запозичення, не врахована в такому періоді, обліковується як накопичена сума витрат на запозичення (підпункт 140.2.2.1).

Приклад 15. Обчислення показника EBITDA

Доходів у формі процентів платник не має.

мільйонів гривень

Показник	Сума
Операційний дохід без процентів	1 000
Операційні витрати без процентів і амортизації	400
Амортизація	100
Витрати на запозичення (ВП)	50
Об'єкт оподаткування (ОО)	450 [= 1 000 – 400 – 100 – 50]
Сума амортизації (A)	100
Надмірні витрати на запозичення (HB)	50
Показник EBITDA	600 [= 450 + 100 + 50]

Показник	Сума
$0,3 \times \text{EBITDA}$	180

Витрати на запозичення (50 мільйонів гривень) менші за величину $0,3 \times \text{EBITDA}$ (180 мільйонів гривень), тому коригування фінансового результату до оподаткування не здійснюється.

6.3. Вплив курсових різниць на ліміт витрат на запозичення і показник EBITDA

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.1.1.8, 140.1.4, 140.1.6 пункту 140.1 статті 140; підпункт 140.2.3 пункту 140.2 статті 140.

Від'ємний сукупний результат курсових різниць, включений до витрат на запозичення, на розмір ліміту не впливає: він збільшує надмірні витрати на запозичення (підпункт 140.1.1.8), а надмірні витрати на запозичення враховуються при обчисленні показника EBITDA, який дорівнює сумі об'єкта оподаткування, амортизації та надмірних витрат на запозичення (підпункт 140.2.3).

При цьому курсова різниця за основною сумою боргу, яка згідно з підпунктом «б» абзацу другого підпункту 140.1.4 до сукупного результату курсових різниць не включається, враховується у фінансовому результаті до оподаткування в повній сумі і обмеженню витрат на запозичення не підлягає: до показника ВП вона не входить. Водночас на розмір ліміту витрат на запозичення така курсова різниця впливає опосередковано, через показник ОО (об'єкт оподаткування) і показник EBITDA. Так, у варіанті В прикладу 16 від'ємна курсова різниця 10 мільйонів гривень за основною сумою кредиту банку зменшує показник EBITDA зі 170 до 160 мільйонів гривень, а ліміт – з 51 до 48 мільйонів гривень.

Курсові різниці, які до сукупного результату курсових різниць не включаються (зокрема за основною сумою боргу, крім випадків, визначених підпунктами «б» і «в» абзацу другого підпункту 140.1.4, і за заборгованістю за товари, роботи, послуги), при обчисленні показника EBITDA окремо не додаються (підпункт 140.2.3). Вони враховуються у фінансовому результаті до оподаткування за правилами бухгалтерського обліку. Оскільки різниць щодо них Кодекс не встановлює, вони входять до показника ОО в тій самій сумі, що й до фінансового результату до оподаткування, і через нього впливають на показник EBITDA та величину 30 відсотків цього показника: негативні курсові різниці їх зменшують, позитивні – збільшують. Це не стосується курсових різниць, капіталізованих у вартості активу, і курсових різниць, врахованих у складі сукупного результату сум розрахункових процентів: вони враховуються відповідно у складі капіталізованих витрат на запозичення (підпункт 140.1.3) і сукупного результату сум розрахункових процентів (підпункт 140.1.5).

Додатний сукупний результат курсових різниць збільшує доходи, економічно еквівалентні процентам (підпункти 140.1.4 і 140.1.6), і тим самим, з одного боку, зменшує надмірні витрати на запозичення (підпункт 140.1.1.8), а з іншого – збільшує ліміт витрат на запозичення (підпункт 140.2.1).

Приклад 16. Визначення впливу курсових різниць на показники розрахунку ліміту

Фінансовий результат до оподаткування без урахування витрат на запозичення і курсових різниць становить 150 мільйонів гривень. Амортизацію (20 мільйонів гривень) у цій сумі вже вираховано у складі витрат; до показника EBITDA її додають окремо як показник А. Витрати на запозичення без урахування курсових різниць – 50 мільйонів гривень, з них за кредитом банку, не пов'язаного з платником податку, – 10 мільйонів гривень. Інші різниці, визначені Кодексом, відсутні, тому об'єкт оподаткування дорівнює фінансовому результату до оподаткування після вирахування витрат на запозичення і курсових різниць. Доходів у формі

процентів і невикористаної суми ліміту немає; грошовий поріг в усіх варіантах менший за 30 відсотків показника EBITDA і на результат не впливає.

Варіант А. Від'ємна курсова різниця 10 мільйонів гривень за нарахованими процентами; вона включається до сукупного результату курсових різниць (підпункт «а» абзацу другого підпункту 140.1.4).

Варіант Б. Додатна курсова різниця 10 мільйонів гривень за нарахованими процентами.

Варіант В. Від'ємна курсова різниця 10 мільйонів гривень за основною сумою кредиту банку; до сукупного результату курсових різниць вона не включається (підпункт «б» абзацу другого підпункту 140.1.4).

мільйонів гривень

Показник	Без курсових різниць	Варіант А	Варіант Б	Варіант В
Витрати на запозичення (ВП)	50	60	50	50
Доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам (ПД)	0	0	10	0
Надмірні витрати на запозичення (НВ)	50	60	40	50
Об'єкт оподаткування (ОО)	100 [= 150 – 50]	90 [= 150 – 50 – 10]	110 [= 150 – 50 + 10]	90 [= 150 – 50 – 10]
Сума амортизації (А)	20	20	20	20
Показник EBITDA	170 [= 100 + 20 + 50]	170 [= 90 + 20 + 60]	170 [= 110 + 20 + 40]	160 [= 90 + 20 + 50]
0,3 × EBITDA	51	51	51	48
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	51 [= 0 + 51]	51 [= 0 + 51]	61 [= 10 + 51]	48 [= 0 + 48]
Збільшення фінансового результату	–	9	–	2

У варіантах А і Б курсова різниця змінює об'єкт оподаткування і надмірні витрати на запозичення на однакову суму в протилежних напрямках, тому показник EBITDA не змінюється (обидві величини є складовими показника EBITDA, і їх зміни взаємно компенсуються: у варіанті А об'єкт оподаткування зменшується на 10 мільйонів гривень, а надмірні витрати на запозичення на стільки ж збільшуються, у варіанті Б – навпаки). У варіанті А від'ємна курсова різниця збільшує витрати на запозичення до 60 мільйонів гривень, і вони перевищують ліміт на 9 мільйонів гривень. У варіанті Б додатна курсова різниця включається до доходів, економічно еквівалентних процентам, і збільшує ліміт до 61 мільйона гривень. У варіанті В курсова різниця до сукупного результату не включається: витрати на запозичення не змінюються, проте об'єкт оподаткування, показник EBITDA і ліміт зменшуються, і витрати на запозичення перевищують ліміт на 2 мільйони гривень.

6.4. Відмінність ліміту витрат на запозичення від грошового порога

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.2.1, 140.2.1.1, 140.2.2, 140.2.2.1, 140.2.2.2, 140.2.6 пункту 140.2 статті 140.

Ліміт витрат на запозичення і грошовий поріг – різні показники з різними функціями.

Ліміт витрат на запозичення є величиною, з якою порівнюється загальна сума витрат на запозичення періоду (підпункт 140.2.2). Саме ліміт визначає, чи виникає коригування фінансового результату до оподаткування і в якому розмірі (підпункти 140.2.2.1 і 140.2.2.2).

Грошовий поріг є однією з двох величин, з яких визначається базова величина ліміту (підпункт 140.2.1). Самостійного порівняння з ним не здійснюється: перевищення грошового порога жодних наслідків не породжує, тоді як перевищення ліміту збільшує фінансовий результат до оподаткування і накопичену суму витрат на запозичення (підпункт 140.2.2.1).

Грошовий поріг не додається до 30 відсотків показника EBITDA, а заміщує цю величину в тих періодах, у яких є більшим за неї (підпункт 140.2.1).

Розмір 30 відсотків показника EBITDA визначається результатом діяльності платника за період (підпункт 140.2.3). Розмір грошового порога залежить від суми кваліфікованих витрат на запозичення; порядок його визначення викладено в пункті 5.1 цього роз'яснення (підпункт 140.2.1.1). Розмір ліміту залежить від обох цих величин і від доходів у формі процентів.

Грошовий поріг діє лише щодо витрат на запозичення поточного періоду. Він не створює ємності для врахування витрат на запозичення минулих періодів і не формує ємності на майбутнє: у розрахунку суми, на яку фінансовий результат до оподаткування зменшується за рахунок накопиченої суми витрат на запозичення (підпункт 140.2.2.2), і в розрахунку невикористаної суми ліміту (підпункт 140.2.6) застосовується лише величина 30 відсотків показника EBITDA (абзац п'ятий підпункту 140.2.1.1).

6.5. Застосування правила протягом кількох років

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.2.1, 140.2.2.1, 140.2.2.2, 140.2.5, 140.2.6 пункту 140.2 статті 140.

Приклад 17. Накопичена сума витрат на запозичення: утворення і врахування за чотири роки

Доходів у формі процентів платник не має, тому ліміт витрат на запозичення дорівнює 30 відсоткам показника EBITDA. Грошовий поріг у всіх роках менший за цю величину і на результат не впливає.

мільйонів гривень

Показник	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4
Показник EBITDA	1 000	1 000	1 200	2 000
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	300	300	360	600
Витрати на запозичення (ВП)	500	400	300	100
Збільшення фінансового результату	200	100	—	—
Зменшення фінансового результату	—	—	60	240
Накопичена сума на кінець року (СН)	200	300	240	0

Показник	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4
Невикористана сума ліміту за рік (НЛ)	0	0	0	260

У роках 1 і 2 витрати на запозичення перевищують ліміт: фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення, і на ту саму суму збільшується накопичена сума витрат на запозичення (підпункт 140.2.2.1).

У роках 3 і 4 витрати на запозичення ліміту не перевищують: накопичена сума витрат на запозичення враховується у зменшення фінансового результату до оподаткування – на меншу з двох величин, накопичену суму або суму, на яку ліміт перевищує витрати на запозичення (підпункт 140.2.2.2). У році 3 меншою є друга величина ($360 - 300 = 60$), у році 4 – перша (240).

У році 4 після використання накопиченої суми ліміт залишається використаним не повністю: невикористана сума ліміту становить $600 - 100 - 240 = 260$ і переноситься на наступні п'ять років (підпункт 140.2.6).

Разом за чотири роки платник урахував усі 1 300 витрат на запозичення: сума збільшень фінансового результату дорівнює сумі зменшень. У цьому прикладі правило змінило не суму вирахування, а періоди, у яких її враховано.

6.6. Накопичена сума витрат на запозичення

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.2.1.1, 140.2.2.1, 140.2.2.2, 140.2.5, 140.2.7 пункту 140.2 статті 140; пункт 4¹ підрозділу 4 розділу XX. Чинні норми Кодексу: пункти 140.2 і 140.3 статті 140.

Сума, на яку витрати на запозичення перевищили ліміт, збільшує фінансовий результат до оподаткування, і на цю саму суму збільшується накопичена сума витрат на запозичення (СН) (підпункт 140.2.2.1). Накопичена сума переноситься на наступні періоди без обмеження в часі – до повного її врахування у зменшення фінансового результату до оподаткування (підпункт 140.2.5).

Накопичена сума враховується лише в тих періодах, у яких витрати на запозичення не перевищують ліміт. Розмір зменшення дорівнює меншій з двох величин: залишку накопиченої суми або сумі, на яку ліміт перевищує витрати на запозичення (підпункт 140.2.2.2). Для цього розрахунку ліміт визначається без урахування грошового порога, тобто як сума доходів у формі процентів і 30 відсотків показника EBITDA (абзац п'ятий підпункту 140.2.1.1).

Перенесення накопиченої суми обмежується у разі переходу платника на спрощену систему оподаткування (пункт 4¹ підрозділу 4 розділу XX Кодексу) і у разі реорганізації (підпункт 140.2.7). Ці випадки викладено в пунктах 6.8 і 7.6 цього роз'яснення.

Чинний пункт 140.3 статті 140 Кодексу передбачає інший порядок перенесення: проценти, які перевищили обмеження, зменшують фінансовий результат майбутніх періодів у сумі, щорічно зменшій на 5 відсотків від суми, що залишилася не врахованою, і з урахуванням того самого обмеження. Проєкт Закону щорічного зменшення накопиченої суми не встановлює.

6.7. Невикористана сума ліміту витрат на запозичення

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.2.1.1, 140.2.2.1, 140.2.6 пункту 140.2 статті 140; підпункт 3 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX.

Невикористана сума ліміту (НЛ) є другим механізмом перенесення: якщо в періоді ліміт використано не повністю, різниця враховується і може зменшити перевищення в наступних періодах (підпункт 140.2.6).

Невикористана сума ліміту за податковий (звітний) рік дорівнює сумі, на яку 30 відсотків показника EBITDA цього року перевищують надмірні витрати на запозичення цього року, зменшеній на ту частину накопиченої суми витрат на запозичення, яку в цьому самому році враховано у зменшення фінансового результату до оподаткування. За відсутності такого перевищення, а також якщо результат обчислення є від'ємним, показник дорівнює нулю (підпункт 140.2.6).

Базою розрахунку є величина 30 відсотків показника EBITDA, а не різниця між повним лімітом і витратами на запозичення: ні доходи у формі процентів, ні грошовий поріг до розрахунку невикористаної суми ліміту не входять (підпункт 140.2.6; абзац п'ятий підпункту 140.2.1.1).

Невикористана сума ліміту використовується протягом п'яти податкових (звітних) років, наступних за роком її виникнення. Облік ведеться за кожним роком виникнення окремо, а використання здійснюється послідовно, починаючи із суми, що виникла раніше. Після закінчення зазначеного строку сума подальшому перенесенню не підлягає (абзаци другий і третій підпункту 140.2.6).

Невикористана сума ліміту застосовується в періодах, у яких витрати на запозичення перевищують ліміт (підпункт 140.2.2.1), а накопичена сума – у періодах, у яких вони ліміту не перевищують (підпункт 140.2.2.2).

Невикористана сума ліміту не виникає за періоди, у яких у платника відсутні надмірні витрати на запозичення, за періоди, у яких вимоги пунктів 140.1 і 140.2 статті 140 Кодексу до платника не застосовувалися, та за періоди перебування на спрощеній системі оподаткування (абзац четвертий підпункту 140.2.6). Не виникає вона і за періоди до 1 січня 2028 року (підпункт 3 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу).

Приклад 18. Використання невикористаної суми ліміту

мільйонів гривень

Показник	Рік 1	Рік 2
Показник EBITDA	1 000	1 000
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	300	300
Витрати на запозичення (ВП)	100	600
Надмірні витрати на запозичення (НВ)	100	600
Перевищення над лімітом	–	300
Невикористана сума ліміту, використана	–	200
Збільшення фінансового результату	–	100
Невикористана сума ліміту за рік (НЛ)	200	0
Накопичена сума на кінець року (СН)	0	100

У році 1 витрати на запозичення ліміту не перевищують, тому невикористана сума ліміту становить $300 - 100 = 200$. У році 2 витрати на запозичення перевищують ліміт на 300; це перевищення зменшується на невикористану суму ліміту року 1, тому фінансовий результат

до оподаткування збільшується на 100, і на цю саму суму збільшується накопичена сума витрат на запозичення.

6.8. Накопичена сума витрат на запозичення і невикористана сума ліміту при реорганізації

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.2.7.1 – 140.2.7.5 пункту 140.2 статті 140; новий абзац пункту 4¹ підрозділу 4 розділу XX Кодексу. Чинні норми Кодексу: підпункт 140.4.5 пункту 140.4 статті 140.

Проектом Закону передбачено різні правила для двох показників – накопиченої суми витрат на запозичення (СН) і невикористаної суми ліміту витрат на запозичення (НЛ).

Накопичена сума витрат на запозичення. У разі реорганізації шляхом приєднання, злиття або перетворення накопичена сума, що обліковувалася платником податку, який припиняється, на дату затвердження передавального акта, враховуватиметься у зменшення фінансового результату до оподаткування правонаступника в порядку, встановленому підпунктом 140.2.2.2. У разі реорганізації шляхом поділу – на дату затвердження розподільчого балансу – така сума розподілятиметься між правонаступниками пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільчим балансом (підпункт 140.2.7.1). У разі реорганізації шляхом виділу накопичена сума переноситиметься до платника податку, створеного внаслідок виділу, пропорційно до отриманої ним частки майна; на перенесену суму зменшуватиметься накопичена сума платника податку, з якого здійснено виділ (підпункт 140.2.7.3).

Обмеження за власним капіталом. До накопиченої суми витрат на запозичення правонаступника включатиметься сума, що не перевищує суму власного капіталу платника податку, що припиняється, станом на кінець попереднього податкового (звітного) року, зменшену на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування, що обліковувалося у такого платника податку на дату затвердження передавального акта (у разі поділу – розподільчого балансу). Якщо результат такого обчислення є від'ємним або дорівнює нулю, накопичена сума до правонаступника не переноситиметься. У разі поділу це обмеження застосовуватиметься до кожного правонаступника пропорційно до отриманої ним частки майна. У разі приєднання (злиття) накопичена сума переноситиметься також за умови, що платник податку, що припиняється, і платник податку – правонаступник були пов'язаними особами більше ніж вісімнадцять послідовних місяців до дати завершення приєднання (злиття) (підпункт 140.2.7.2).

Узгодженість із чинним порядком. Чинний підпункт 140.4.5 пункту 140.4 статті 140 Кодексу передбачає, що від'ємне значення об'єкта оподаткування платника податку, що припиняється, зменшує фінансовий результат до оподаткування правонаступника в сумі, що не перевищує суму власного капіталу такого платника станом на кінець попереднього податкового (звітного) року, та за умови, що платник податку, що припиняється, і платник податку – правонаступник були пов'язаними особами більше ніж вісімнадцять послідовних місяців до дати завершення приєднання (злиття); у разі поділу та виділу сума переноситься пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільчим балансом.

Проект Закону застосовує до накопиченої суми витрат на запозичення ті самі обмеження – за сумою власного капіталу, за умовою вісімнадцяти послідовних місяців пов'язаності і за пропорційним розподілом при поділі та виділі – та узгоджує їх із перенесенням від'ємного значення: сума власного капіталу, що обмежує перенесення, зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування, що обліковувалося у платника податку, який припиняється. Підходу Кодексу до перенесення податкових показників при реорганізації проєкт Закону не змінює.

Випадки, коли накопичена сума не переноситься. Накопичена сума до правонаступника не переноситиметься, якщо на дату завершення реорганізації такий правонаступник є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах (підпункт 140.2.7.4) або перебував на спрощеній системі оподаткування (абзац восьмий пункту 4¹ підрозділу 4 розділу XX Кодексу).

Невикористана сума ліміту витрат на запозичення. У разі реорганізації шляхом приєднання, злиття або поділу невикористана сума ліміту до правонаступника не переноситиметься. У разі виділу вона продовжуватиме враховуватися платником податку, з якого здійснено виділ, і до створеного платника не переноситиметься. У разі перетворення вона враховуватиметься правонаступником у порядку, встановленому підпунктом 140.2.6 (підпункт 140.2.7.5).

ВІІ. ВИНЯТКИ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВИЛА

7.1. Фінансові установи, до яких правило не застосовується

Норми Кодексу в редакції проекту Закону: підпункт 140.3.1 пункту 140.3 статті 140.

Проектом Закону передбачено, що вимоги пунктів 140.1 і 140.2 статті 140 Кодексу не застосовуються до платника податку, який є (підпункт 140.3.1):

банком – відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність»;

нерезидентом, який провадить банківську діяльність на території України через філію іноземного банку, – відповідно до того самого Закону;

страховиком – відповідно до Закону України «Про страхування».

Перелік є вичерпним і побудований на галузевому законодавстві України.

Директива вживає термін «financial undertaking» у власному значенні. Стаття 2(5) Директиви визначає його вичерпним переліком категорій суб'єктів, кожна з яких описана через посилання на конкретні акти права Європейського Союзу: кредитні установи та інвестиційні фірми, управителі альтернативними інвестиційними фондами, страхові та перестрахові установи, установи професійного пенсійного забезпечення, пенсійні установи схем соціального забезпечення, альтернативні інвестиційні фонди, інститути спільного інвестування, центральні контрагенти і центральні депозитарії цінних паперів. Перелік наведено в узагальненому викладі; точний зміст кожної категорії визначається зазначеними актами.

Термін «фінансова установа» за законодавством України має ширший зміст і з переліком, визначеним у Директиві, не збігається. Тому проект Закону визначає конкретні категорії платників податку, а не використовує загальне національне визначення.

У міру приведення національного законодавства у відповідність до актів права Європейського Союзу, на які посилається стаття 2(5) Директиви, перелік категорій може бути уточнено.

7.2. Виключення для довгострокових проектів публічної інфраструктури

Норми Кодексу в редакції проекту Закону: підпункти 140.3.2, 140.3.3, 140.3.4 пункту 140.3 статті 140; пункт 3 розділу II «Прикінцеві положення».

Стаття 4(4) Директиви надає державі-члену право вивести з-під обмеження надмірні витрати на запозичення за позиками, що використовуються для фінансування довгострокового проекту публічної інфраструктури, за умови що оператор проекту, витрати на запозичення, активи і доходи перебувають у межах Європейського Союзу. Довгостроковим проектом публічної інфраструктури Директива вважає проект зі створення, модернізації, експлуатації або утримання великомасштабного активу, що визнається державою-членом таким, який становить загальний суспільний інтерес. Директива встановлює також вимогу щодо виключення доходів від такого проекту з показника EBITDA платника.

Визначення поняття «загальний суспільний інтерес» Директива не містить; його встановлення віднесено до компетенції держави-члена. Проектом Закону передбачено, що критерії віднесення активів до великомасштабних активів, які становлять загальний суспільний інтерес, встановлює Кабінет Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного та соціального розвитку (останній абзац підпункту 140.3.3).

Проектом Закону передбачено, що витрати на запозичення, понесені у зв'язку з реалізацією довгострокового проекту публічної інфраструктури, не включаються до складу загальної суми

витрат на запозичення, і різниці пункту 140.2 статті 140 Кодексу до них не застосовуються (абзац перший підпункту 140.3.2). Зазначене стосується також капіталізованих витрат на запозичення за таким проектом – у періодах, у яких вони підлягали б включенню до витрат на запозичення (абзац перший підпункту 140.3.2).

Виключення поширюється і на дохідну сторону: доходи від проекту не включаються до складу доходів у формі процентів та інших доходів, економічно еквівалентних процентам, а показник ОО зменшується на суму таких доходів, врахованих при визначенні об'єкта оподаткування відповідного періоду (підпункт 140.3.2).

При цьому таке виключення застосовуватиме тільки оператор проекту – платник податку, який на підставі закону, адміністративного акта, концесійного договору, договору публічно-приватного партнерства або іншого договору з органом державної влади чи органом місцевого самоврядування здійснює проект або забезпечує його здійснення, є власником або законним володільцем активу проекту і несе витрати на діяльність за проектом та витрати на запозичення на його фінансування (підпункт 140.3.4).

Оператор проекту вестиме окремий облік доходів і витрат на запозичення за кожним проектом. Доходи, одержані від використання активу проекту разом з іншими активами оператора, і витрати на запозичення, які не можуть бути віднесені до проекту безпосередньо, розподілятимуться пропорційно балансовій вартості активів проекту в загальній балансовій вартості активів оператора (підпункт 140.3.2).

Застосування виключення і відомості про проект оператор проекту відображатиме в податковій декларації (підпункт 140.3.2).

Відповідність проекту умовам «а» і «б» встановлюється станом на дату, з якої платник податку вперше застосував виключення щодо цього проекту. Відповідність умовам «в» – «і» встановлюється за результатами кожного податкового (звітного) року (підпункт 140.3.3).

У разі невідповідності проекту хоча б одній з умов «в» – «і» виключення не застосовується за податковий (звітний) рік, за результатами якого встановлено невідповідність, та за кожний наступний рік, за результатами якого проект не відповідає хоча б одній з таких умов. Застосування виключення за періоди, що передували такому року, не переглядається (підпункт 140.3.3).

Якщо після дати першого застосування платником податку виключення строк проекту зменшено до величини, меншої за 10 років, виключення не застосовується починаючи з податкового (звітного) року, в якому набрали чинності відповідні зміни (підпункт 140.3.3).

Умови, яким має відповідати проект, викладено в пункті 7.3 цього роз'яснення.

7.3. Умови, яким має відповідати довгостроковий проект публічної інфраструктури

Норми Кодексу в редакції проекту Закону: підпункти 140.3.3, 140.3.5 пункту 140.3 статті 140.

Умови, яким має відповідати проект, побудовано за ознаками, наведеними у Підсумковому звіті Організації економічного співробітництва та розвитку за Дією 4.

Проектом Закону передбачено, що довгостроковим проектом публічної інфраструктури вважається проект, який відповідає всім таким умовам (підпункт 140.3.3).

«а» – проект спрямований на створення, будівництво, модернізацію, експлуатацію та/або утримання великомасштабного активу, що становить загальний суспільний інтерес. Критерії віднесення активів до таких встановлює Кабінет Міністрів України.

«б» – строк проекту становить не менше 10 років. Строком проекту вважається строк, протягом якого оператор проекту несе зобов'язання, зазначене в умові «г»; він обчислюється з дати виникнення такого зобов'язання. Якщо зобов'язання встановлено без визначення строку, вважається, що строк проекту становить не менше 10 років.

«в» – актив проекту розташований в Україні. Розташування за межами України окремих складових активу застосуванню виключення не перешкоджає, якщо такі складові є допоміжними щодо активу проекту і їх розташування за межами України зумовлене технологічною необхідністю з'єднання активу проекту з відповідною інфраструктурою іншої держави.

«г» – оператор проекту на підставі закону, адміністративного акта, концесійного договору, договору публічно-приватного партнерства або іншого договору з органом державної влади чи органом місцевого самоврядування зобов'язаний вчиняти щодо активу проекту одну або декілька дій: створювати (будувати), модернізувати, експлуатувати, утримувати актив, забезпечувати його доступність, надавати з використанням такого активу товари, роботи або послуги, що становлять загальний суспільний інтерес.

«г» – протягом строку проекту відчуження активу проекту оператором не допускається, крім випадків, установлених законом чи передбачених умовами концесійного договору, договору публічно-приватного партнерства або іншого договору з органом державної влади чи органом місцевого самоврядування, а також відчуження за згодою відповідного органу. Вибуття складових активу у зв'язку з їх заміною складовими, що використовуються в тому самому проекті, або списанням унаслідок зношення чи знищення порушенням не вважається.

«д» – запозичення на фінансування проекту є борговим зобов'язанням оператора перед особою, не пов'язаною з ним, за яким кредитор має право вимоги та/або право звернення стягнення виключно щодо активу проекту і доходів від такого проекту і не має такого права щодо будь-яких інших активів, зокрема активів оператора або пов'язаних з ним осіб.

Порушенням цієї умови не вважається наявність у кредитора права вимоги та/або права звернення стягнення щодо: корпоративних прав оператора проекту; майнових прав оператора за договорами, укладеними у зв'язку з реалізацією проекту; дебіторської заборгованості, що виникає у зв'язку з реалізацією проекту; коштів на рахунках, призначених для розрахунків за проектом, у тому числі на резервних рахунках і рахунках умовного зберігання (ескроу); страхових відшкодувань, що підлягають сплаті у зв'язку з пошкодженням або втратою активу проекту; компенсацій, що підлягають сплаті у зв'язку з припиненням договору, зазначеного в умові «г».

Забезпечення – порука, гарантія або інше зобов'язання про надання фінансової підтримки, – надане пов'язаною з оператором особою виключно на період створення (будівництва) активу проекту і припинене не пізніше дати введення такого активу в експлуатацію, для цілей цієї умови не враховується.

«е» – сума запозичень на фінансування проекту не перевищує суми інвестицій у проект. Сумою інвестицій вважається вартість придбання або створення активу проекту та/або вартість його модернізації чи інших витрат, спрямованих на підтримання або збільшення вартості такого активу, а до завершення створення чи модернізації активу – очікувана сума таких інвестицій.

«є» – кошти, отримані за запозиченнями на фінансування проекту, не надаються в позику (кредит) або в інший спосіб іншим особам, у тому числі учасникам групи. Порушенням не вважається розміщення таких коштів до їх використання на цілі проекту на рахунках у банках, у тому числі на депозитних, резервних рахунках і рахунках умовного зберігання (ескроу), а також придбання за рахунок таких коштів державних цінних паперів. Порушенням не вважається також інше незначне та побічне розміщення коштів у третіх особах.

«ж» – частка фінансування проєкту за рахунок запозичень від осіб, не пов'язаних з оператором проєкту, у загальній сумі інвестицій у проєкт не перевищує більш ніж на 20 відсоткових пунктів відповідну частку за іншими подібними проєктами оператора проєкту або інших учасників його групи, що реалізуються в Україні. Подібними вважаються проєкти, що відповідають умовам «а» – «є» і є зіставними за строком проєкту та стадією його реалізації. Умова вважається виконаною, якщо оператор проєкту та учасники його групи інших подібних проєктів не реалізують. Порядок застосування цієї умови викладено в пункті 7.4 цього роз'яснення.

«з» – оператор проєкту є платником податку на прибуток підприємств на загальних підставах.

«и» – доходи від проєкту враховуються при визначенні об'єкта оподаткування оператора проєкту, оподатковуються за базовою (основною) ставкою і не звільняються від оподаткування.

«і» – запозичення на фінансування проєкту спрямовуються на діяльність, пов'язану зі створенням, будівництвом, модернізацією, експлуатацією та/або утриманням активу проєкту, в Україні. Витрати на таку діяльність і витрати на запозичення оператор проєкту несе в Україні; витрати вважаються понесеними в Україні, якщо вони враховані при визначенні його об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Місцезнаходження (резидентність) кредитора за межами України застосуванню виключення не перешкоджає за умови дотримання інших умов.

Для цілей умов «є» і «ж» групою вважаються дві або більше осіб, пов'язаних між собою за критеріями володіння або контролю таким чином, що згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національною системою фінансової звітності держави резиденції будь-якої з них обов'язковою є підготовка консолідованої фінансової звітності або вона була б обов'язковою, якби корпоративні права одного з учасників перебували в обігу на організованому фондовому ринку. Учасниками групи вважаються особи, які повністю включаються або підлягали б включенню до такої звітності; особи, частка участі в яких відображається за методом участі в капіталі, учасниками групи не вважаються (підпункт 140.3.5).

7.4. Умова про частку боргового фінансування довгострокових проєктів публічної інфраструктури

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 140.3.3, 140.3.5 пункту 140.3 статті 140.

Умова ґрунтується на ознаці, наведеній у Звіті за Дією 4 (пункт 66): подібні проєкти оператора або інших осіб його групи не мають бути істотно менш обтяженими стороннім боргом, з урахуванням строків проєктів.

Кількісний вираз цієї ознаки встановлено проєктом Закону: у підпункті «ж» підпункту 140.3.3 допуск визначено на рівні 20 відсоткових пунктів.

Частка за довгостроковим проєктом публічної інфраструктури визначається як відношення суми запозичень на фінансування такого проєкту, отриманих від осіб, не пов'язаних з оператором проєкту, до загальної суми інвестицій у такий проєкт. Ця частка порівнюється з відповідною часткою за іншими подібними проєктами оператора або інших учасників його групи, що реалізуються в Україні. Умова виконується, якщо частка за проєктом перевищує таку частку не більш ніж на 20 відсоткових пунктів.

Подібними вважаються проєкти, що відповідають умовам «а» – «є» і є зіставними за строком проєкту та стадією його реалізації (підпункт «ж» підпункту 140.3.3). Зіставність за стадією має

самостійне значення: проєкт у фазі будівництва має іншу частку вибраного боргу в загальній сумі інвестицій, ніж проєкт після тривалої амортизації боргу.

Умова вважається виконаною, якщо оператор проєкту та учасники його групи інших подібних проєктів не реалізують (підпункт «ж» підпункту 140.3.3). Коло учасників групи визначається підпунктом 140.3.5.

Приклад 19. Порівняння часток боргового фінансування

мільйонів євро

Показник	Проєкт, що оцінюється	Інший подібний проєкт групи
Загальна сума інвестицій у довгостроковий проєкт публічної інфраструктури	100	200
Запозичення від осіб, не пов'язаних з оператором проєкту	70	100
Частка боргового фінансування	70 відсотків	50 відсотків

Різниця часток становить 20 відсоткових пунктів і допуску не перевищує – умова виконується. За частки 75 відсотків різниця становила б 25 відсоткових пунктів, і умова не виконувалася б.

7.5. Кредити міжнародних фінансових організацій

Норми проєкту Закону: підпункт 4 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу. Чинні норми Кодексу: пункт 140.2 статті 140.

Що діє сьогодні. Чинний пункт 140.2 статті 140 Кодексу передбачає, що коригування за цим пунктом не здійснюються щодо суми процентів, нарахованих на користь міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетом, за кредитами (позиками), отриманими суб'єктами господарювання, виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями. Для позичальника це означає, що такі проценти під обмеження не підпадають.

Кого стосується це правило. Норми пунктів 140.1–140.3 статті 140 Кодексу визначають порядок урахування витрат на запозичення у платника податку, який отримав кредит (позику), тобто в одержувача фінансування. Оподаткування самих міжнародних фінансових організацій ці норми не регулюють і обсягу привілеїв та імунітетів, наданих їм відповідно до міжнародних договорів України, не змінюють.

Що пропонується. Проєктом Закону передбачено збереження цього порядку тимчасово: витрати на запозичення за кредитами і позиками, отриманими від таких міжнародних фінансових організацій і забезпеченими державними або місцевими гарантіями, не включаються до складу загальної суми витрат на запозичення, і різниці пункту 140.2 статті 140 Кодексу до них не застосовуються (підпункт 4 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу).

Межі, в яких діє виняток. Їх три, і вони діють одночасно (підпункт 4 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу):

- виконання кредиту (позики) забезпечено державною або місцевою гарантією;
- договір за таким кредитом (позикою) укладено до 1 січня 2028 року;
- виняток діє до набуття Україною повноправного членства в Європейському Союзі.

Зміна умов договору. Якщо до договору внесено зміни щодо збільшення суми кредиту (позики) або розміру процентів, виняток не застосовується до сум, нарахованих починаючи з періоду, в якому такі зміни набрали чинності, – у частині, що відповідає такому збільшенню (абзац другий підпункту 4 пункту 74). Решта суми, що відповідає початковим умовам договору, під виняток підпадає й надалі.

Обсяг винятку. Чинна норма пункту 140.2 статті 140 Кодексу поширюється на суму процентів. Підпункт 4 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу поширює виняток на витрати на запозичення, склад яких визначено підпунктами 140.1.1.1 і 140.1.2 пункту 140.1 статті 140 Кодексу.

Після набуття членства в Європейському Союзі. Стаття 4 Директиви винятку для запозичень від міжнародних фінансових організацій не містить. Після настання зазначеної обставини витрати на запозичення за такими кредитами (позиками) враховуватимуться за загальними правилами пунктів 140.1–140.3 статті 140 Кодексу.

7.6. Платники єдиного податку і перехід на загальну систему

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.1.3 пункту 140.1 статті 140; підпункт 140.2.6 пункту 140.2 статті 140; пункт 4¹ підрозділу 4 розділу XX Кодексу.

Юридична особа, яка перебуває на спрощеній системі оподаткування, правило не застосовує. Після переходу на загальну систему вона застосовує його на загальних підставах: різниці пункту 140.2 статті 140 Кодексу проєктом Закону прямо включено до переліку коригувань, що застосовуються при такому переході (абзац четвертий пункту 4¹ підрозділу 4 розділу XX Кодексу).

За періоди перебування на спрощеній системі накопичена сума витрат на запозичення не виникає, оскільки правило в ці періоди не застосовувалося. Невикористана сума ліміту витрат на запозичення за такі періоди також не виникає (абзац четвертий підпункту 140.2.6).

Капіталізовані витрати на запозичення, що увійшли до вартості активу в період перебування на спрощеній системі, включаються до витрат на запозичення в загальному порядку – у періодах, у яких відповідна частина вартості активу зменшує об'єкт оподаткування (пункт 4¹ підрозділу 4 розділу XX Кодексу; підпункт 140.1.3).

У разі переходу платника податку на спрощену систему оподаткування накопичена сума витрат на запозичення (СН) і невикористана сума ліміту витрат на запозичення (НЛ), що обліковувалися станом на дату такого переходу, подальшому перенесенню не підлягають (абзац сьомий пункту 4¹ підрозділу 4 розділу XX Кодексу).

VIII. РЕЗИДЕНТИ ДІЯ СІТІ – ПЛАТНИКИ ПОДАТКУ НА ОСОБЛИВИХ УМОВАХ

8.1. Підстава поширення правила на резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах

Чинні норми Кодексу: підпункти 135.2.1.4, 135.2.1.5 підпункту 135.2.1 пункту 135.2 статті 135; пункт 136.8 статті 136; пункт 141.9¹ статті 141; абзац третій підпункту 137.10.1 пункту 137.10 статті 137. Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: пункти 140.1 – 140.3 статті 140; підпункти 141.9¹.2.18, 141.9¹.5 пункту 141.9¹ статті 141; пункт 136.8 статті 136; підпункт 137.10.4.9 пункту 137.10 статті 137; пункт 141.11 статті 141.

Резидент Дія Сіті – платник податку на особливих умовах є платником податку на прибуток підприємств. Особливі умови стосуються порядку визначення об'єкта оподаткування і ставки, а не виду податку: об'єктом є перелік операцій (чинний пункт 141.9¹ статті 141 Кодексу), а об'єкт оподаткування за підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу такий платник не визначає (чинний абзац третій підпункту 137.10.1 пункту 137.10 статті 137 Кодексу).

Стаття 4 Директиви поширюється на платників податку на прибуток підприємств і винятку за моделлю визначення об'єкта оподаткування не містить.

Норми режиму визначають боргові зобов'язання через відсилання до пункту 140.1 статті 140 Кодексу (чинні підпункти 135.2.1.4 і 135.2.1.5). Проєктом Закону пункти 140.1 – 140.3 статті 140 викладаються в новій редакції. Отже периметр об'єкта оподаткування резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах змінився б унаслідок зміни норми, до якої зроблено відсилання, незалежно від того, чи встановлювалися б для режиму окремі правила.

Держави-члени, які застосовують модель оподаткування розподіленого прибутку, запровадили механізми застосування цього правила в межах своїх моделей. Естонія при транспозиції статті 4 Директиви розширила об'єкт податку на надмірні витрати на запозичення і встановила для них окремий податковий період – господарський рік замість календарного місяця, оскільки оподатковувана сума залежить від річного показника EBITDA. Латвія відносить надмірні проценти до умовно розподіленого прибутку.

Тому проєктом Закону для резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах встановлено окремі норми, які застосовують те саме правило в межах моделі режиму: операція, що підлягає оподаткуванню, – перевищення витрат на запозичення над лімітом (підпункт 141.9¹.2.18); порядок визначення показників, обчислення бази оподаткування та зменшення суми податку (підпункт 141.9¹.5); відсильні норми (пункт 136.8 статті 136, підпункт 137.10.4.9 пункту 137.10 статті 137, пункт 141.11 статті 141 Кодексу).

Порядок визначення показників і обчислення бази викладено в пункті 8.3, ставку – у пункті 8.4, залік податку – у пункті 8.5, зменшення суми податку – у пункті 8.6, перенесення показників і наслідки виходу з режиму – у пункті 8.7 цього роз'яснення.

8.2. Чинний порядок і зміни, передбачені проєктом Закону

Чинні норми Кодексу: підпункти 135.2.1.4, 135.2.1.5 підпункту 135.2.1 пункту 135.2 статті 135; пункти 136.1, 136.8 статті 136. Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 135.2.1.4, 135.2.1.5 підпункту 135.2.1 пункту 135.2 статті 135; підпункт 140.1.1.2 пункту 140.1 статті 140; пункт 136.8 статті 136; підпункти 141.9¹.2.4, 141.9¹.2.18, 141.9¹.5.2, 141.9¹.5.6 пункту 141.9¹ статті 141.

При визначенні бази оподаткування операцій резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах чинний підпункт 135.2.1.4 Кодексу включає до бази оподаткування суму коштів, сплачених протягом періоду на виконання боргових зобов'язань у вигляді процентів, у тому числі тих, що були включені до суми основного боргу, а також комісій, інших

винагород, відшкодувань, штрафів і пені, пов'язаних із залученням або використанням коштів, – на користь осіб, які не є резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих умовах. При цьому цей підпункт не застосовується до таких виплат на користь нерезидентів, крім випадків, коли відповідні операції здійснюються нерезидентом через його постійне представництво в Україні, а також на користь банків-резидентів.

Суми коштів, сплачених на користь нерезидентів, включаються до бази оподаткування за чинним підпунктом 135.2.1.5 у двох випадках: якщо їх здійснено на користь пов'язаної особи – нерезидента (підпункт «а»); або якщо їх здійснено на користь нерезидента за умови, що сукупна сума боргових зобов'язань резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах перед усіма нерезидентами перевищує суму його власного капіталу більш як у 3,5 раза (підпункт «б»). Таке перевищення визначається за результатами податкового (звітного) року виходячи із середнього арифметичного значення співвідношення таких боргових зобов'язань і власного капіталу на початок і на кінець року.

Проектом Закону передбачено виключення другого з цих випадків: підпункт «б» підпункту 135.2.1.5 виключено, тому співвідношення 3,5 : 1 не застосовуватиметься. Перший випадок – виплати на користь пов'язаної особи – нерезидента – залишається без змін. Поняття боргових зобов'язань в обох підпунктах визначатиметься через підпункт 140.1.1.2 пункту 140.1 статті 140 Кодексу (нові редакції абзаців перших підпунктів 135.2.1.4 і 135.2.1.5).

Проектом Закону об'єкт оподаткування резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах доповнюється операціями за борговими зобов'язаннями, за якими виникають надмірні витрати на запозичення, що перевищують ліміт витрат на запозичення (підпункт 141.9¹.2.18; нова редакція підпункту 141.9¹.2.4). Ставка 9 відсотків, встановлена пунктом 136.8 статті 136 Кодексу, до цієї бази не застосовується: проектом Закону підпункт 141.9¹.5 додано до переліку винятків цього пункту, тому застосовується базова (основна) ставка 18 відсотків (пункт 136.1 статті 136 Кодексу).

Одночасно встановлено механізм зменшення податку: у періодах, у яких витрати на запозичення ліміту не перевищують, сума податку до сплати зменшується на величину, що дорівнює добутку тієї самої базової (основної) ставки та меншої з двох величин – накопиченої суми витрат на запозичення або суми, на яку ліміт перевищує витрати на запозичення. Невикористаний залишок такого зменшення переноситься на наступні періоди без обмеження в часі (підпункт 141.9¹.5.6).

8.3. Показники і обчислення бази оподаткування

Норми Кодексу в редакції проекту Закону: підпункти 141.9¹.5.1, 141.9¹.5.2, 141.9¹.5.3, 141.9¹.5.6 пункту 141.9¹ статті 141; підпункти 140.1.1.7, 140.1.1.8, 140.1.6 пункту 140.1 і підпункти 140.2.1, 140.2.1.1, 140.2.3, 140.2.6 пункту 140.2 статті 140.

Проектом Закону передбачено, що резидент Дія Сіті – платник податку на особливих умовах застосовуватиме пункти 140.1–140.3 статті 140 Кодексу з урахуванням особливостей, встановлених підпунктом 141.9¹.5. Окремої формули для режиму проектом Закону не встановлено: застосовуються ті самі показники і ті самі позначення, що й за загальним правилом, з двома показниками, передбаченими додатково для цього режиму.

Показники і позначення, що застосовуються:

витрати на запозичення (ВП) – визначатимуться згідно з підпунктами 140.1.1.1 – 140.1.5 і 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140 Кодексу за даними бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

кваліфіковані витрати на запозичення (ВПк) – визначатимуться в тому самому порядку, за ознаками, встановленими підпунктом 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140 Кодексу;

доходи у формі процентів та інші доходи, економічно еквівалентні процентам (ПД), – дорівнюватимуть сумі доходів, зазначених у підпункті 140.1.6 пункту 140.1 статті 140 Кодексу, визнаних у бухгалтерському обліку за відповідний період;

надмірні витрати на запозичення (НВ) – дорівнюватимуть сумі, на яку показник ВП перевищує показник ПД;

об'єкт оподаткування (ОО) – дорівнюватиме фінансовому результату до оподаткування, визначеному у фінансовій звітності за відповідний період;

сума амортизації (А) – визначатиметься за даними бухгалтерського обліку;

показник EBITDA – дорівнюватиме сумі показників ОО, А і НВ згідно з підпунктом 140.2.3 пункту 140.2 статті 140 Кодексу;

грошовий поріг (ГП) – визначатиметься згідно з підпунктом 140.2.1.1 підпункту 140.2.1 пункту 140.2 статті 140 Кодексу;

ліміт витрат на запозичення (ЛВ) – дорівнюватиме сумі показника ПД і базової величини ліміту, яка становитиме більшу з двох величин: $0,3 \times \text{EBITDA}$ або ГП;

накопичена сума витрат на запозичення (СН) – сума, не врахована у зменшення фінансового результату до оподаткування;

невикористана сума ліміту витрат на запозичення (НЛ) – визначатиметься згідно з підпунктом 140.2.6 пункту 140.2 статті 140 Кодексу.

Особливості застосування показників у межах режиму стосуються джерела даних, за якими вони визначаються. Резидент Дія Сіті – платник податку на особливих умовах не визначає об'єкт оподаткування за правилами підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Кодексу. Для цілей підпункту 141.9¹.5 показники ВП і ВПк визначатимуться за даними бухгалтерського обліку згідно з підпунктами 140.1.1.1 – 140.1.5 і 140.1.1.7 пункту 140.1 статті 140 Кодексу, а показник ОО дорівнюватиме фінансовому результату до оподаткування, визначеному у фінансовій звітності за відповідний період.

Показники, передбачені для цього режиму додатково:

коефіцієнт перевищення (К) – відношення суми бази оподаткування, визначеної згідно з підпунктом 141.9¹.5.2, до загальної суми витрат на запозичення (ВП) відповідного періоду (підпункт 141.9¹.5.3);

відстрочена сума податку (ПН) – сума податку за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18, визначена в порядку, встановленому підпунктом 141.9¹.5.6.

Крім того, проєктом Закону встановлено, що сума, яка дорівнює сумі збільшення фінансового результату до оподаткування згідно з пунктом 140.2 статті 140 Кодексу, є базою оподаткування, а сума, яка дорівнює сумі зменшення фінансового результату до оподаткування згідно з тим самим пунктом, враховується у зменшення суми податку. Відповідно сумою накопиченої суми витрат на запозичення (СН), врахованою у зменшення фінансового результату до оподаткування, вважатиметься сума, на яку зменшено показник СН згідно з підпунктом 141.9¹.5.6.

Як обчислюється база оподаткування. Якщо сума ВП перевищуватиме суму ЛВ, сума такого перевищення зменшуватиметься на невикористану суму ліміту витрат на запозичення (НЛ), перенесену з попередніх податкових (звітних) років. Сума, що залишиться після такого зменшення, становитиме базу оподаткування за операціями, зазначеними у підпункті

141.9¹.2.18. На таку саму суму збільшуватиметься накопичена сума витрат на запозичення (СН).

Як діє зворотний механізм. Якщо сума ВП не перевищуватиме суму ЛВ і на початок періоду обліковуватиметься накопичена сума витрат на запозичення (СН), сума податку, що підлягає сплаті за такий період, зменшуватиметься на суму, що дорівнює добутку базової (основної) ставки та меншої з двох величин – суми СН або суми, на яку сума ЛВ перевищує суму ВП. На цю саму меншу з двох величин зменшуватиметься показник СН. Для цілей цього зменшення сума ліміту витрат на запозичення (ЛВ) визначатиметься без урахування грошового порога (ГП) – так само, як за загальним правилом для підпунктів 140.2.2.2 і 140.2.6 пункту 140.2 статті 140 Кодексу.

Коефіцієнт перевищення (К) застосовуватиметься для визначення тієї частини витрат на запозичення періоду, яка вважається врахованою у складі бази оподаткування, і тієї частини податку, нарахованого за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу, яка зараховується у зменшення податку за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18. Показник ПН відображатиме залишок відстроченої суми податку: він дорівнюватиме нулю на початок першого періоду, за який визначено базу оподаткування, збільшуватиметься на суму нарахованого податку за такими операціями, зменшену на зараховані суми, і зменшуватиметься на суми, використані у зменшення податку та бази оподаткування у наступних періодах.

Показники ВП, ПД, ОО, А, НВ, ЕВІТДА, ЛВ, СН, НЛ, ПН, коефіцієнт перевищення (К) і база оподаткування відображатимуться у податковій декларації за відповідний період (підпункт 141.9¹.5.9).

8.4. Ставка податку і період його нарахування

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: абзац другий підпункту 141.9¹.5, підпункти 141.9¹.5.4, 141.9¹.5.6, 141.9¹.5.7, 141.9¹.5.10 пункту 141.9¹ статті 141; пункт 136.8 статті 136; підпункт 137.10.4.9 пункту 137.10 статті 137. Чинні норми Кодексу: пункт 136.1 статті 136, абзац другий підпункту 137.10.1 і абзац перший підпункту 137.10.4 пункту 137.10 статті 137.

Ставка. Проєктом Закону передбачено, що база оподаткування за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18, оподатковується за базовою (основною) ставкою, визначеною пунктом 136.1 статті 136 Кодексу. Чинний пункт 136.1 статті 136 Кодексу встановлює базову (основну) ставку в розмірі 18 відсотків.

Проєкт Закону доповнює пункт 136.8 статті 136 Кодексу посиланням на підпункт 141.9¹.5. Ставка 9 відсотків, встановлена цим пунктом, до бази оподаткування, визначеної згідно з підпунктом 141.9¹.5.2, застосовуватися не буде.

Зворотне зменшення – за тією самою ставкою. Згідно з підпунктом 141.9¹.5.6 сума податку, що підлягає сплаті, зменшуватиметься на суму, що дорівнює добутку базової (основної) ставки та меншої з двох величин – суми СН або суми, на яку сума ЛВ перевищує суму ВП. За базовою (основною) ставкою визначатиметься і показник ПН на дату переходу на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах (підпункт 141.9¹.5.7), а на ту саму ставку ділитиметься сума ПН для визначення накопиченої суми витрат на запозичення (СН) на дату зворотного переходу. Нарахування і зворотне зменшення здійснюються за однаковою ставкою.

Приклад 20. Нарахування і зворотне зменшення за однаковою ставкою

Суми наведено в мільйонах гривень.

мільйонів гривень

Показник	Рік 1	Рік 2
Витрати на запозичення (ВП)	50	10
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	30	25
у тому числі $0,3 \times \text{EBITDA}$	30	25
База оподаткування	20	–
Податок за базовою (основною) ставкою	3,6	–
Зменшення суми податку	–	2,7
Накопичена сума витрат на запозичення (СН) на кінець року	20	5

У році 1 витрати на запозичення перевищують ліміт на 20. Ця сума є базою оподаткування; податок обчислюється за базовою (основною) ставкою. На ту саму суму збільшується накопичена сума витрат на запозичення (СН).

У році 2 витрати на запозичення менші за ліміт на 15. Сума податку зменшується на добуток базової (основної) ставки та меншої з двох величин – суми СН (20) або різниці між лімітом і витратами (15), тобто на 2,7. Накопичена сума витрат на запозичення зменшується з 20 до 5 і переноситься далі.

Для цілей зменшення, передбаченого підпунктом 141.9¹.5.6, показник ЛВ визначено без урахування грошового порога.

Податок на доходи нерезидента. Згідно з підпунктом 141.9¹.5.10 зменшення, передбачене абзацом другим підпункту 137.10.1 пункту 137 Кодексу (зменшення суми податку на суму податку на доходи нерезидента, нарахованого (сплаченого) за відповідною операцією згідно з пунктом 141.4 статті 141 Кодексу), не застосовуватиметься до суми податку, що підлягає сплаті за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18. Це зменшення враховуватиметься на іншому етапі: сума податку за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу, яка зараховується у зменшення податку за цими операціями згідно з підпунктом 141.9¹.5.4, береться вже зменшеною згідно з абзацом другим підпункту 137.10.1 пункту 137.10 статті 137 Кодексу. Податок на доходи нерезидента враховується один раз.

Приклад 21. Урахування податку на доходи нерезидента

Суми наведено в мільйонах гривень. Показники витрат на запозичення і бази оподаткування – ті самі, що у прикладі 20 (рік 1).

мільйонів гривень

Показник	Сума
Проценти, нараховані і сплачені пов'язаній особі – нерезиденту	50
Податок на доходи нерезидента, утриманий згідно з пунктом 141.4 статті 141 Кодексу (умовно, залежить від ставки)	2,5
Податок за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу	4,5
Зменшення цього податку згідно з абзацом другим підпункту 137.10.1 пункту 137.10 статті 137 Кодексу	2,5
Сума податку після такого зменшення	2,0

Показник	Сума
Коефіцієнт перевищення (К)	0,4
Сума, що зараховується у зменшення податку за операціями, зазначеними у підпункті 141.9 ¹ .2.18	0,8
Податок за базою оподаткування до зарахування	3,6
Податок за базою оподаткування після зарахування	2,8

Виплата процентів на користь пов'язаної особи – нерезидента включається до бази оподаткування, визначеної згідно з підпунктом 135.2.1.5 пункту 135.2 статті 135 Кодексу, і оподатковується за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу. Саме ця сума податку зменшується на податок на доходи нерезидента. Уже зменшена сума зараховується у зменшення податку за базою оподаткування, визначеною згідно з підпунктом 141.9¹.5.2, у частині, що відповідає коефіцієнту перевищення. До податку за цією базою зменшення на податок на доходи нерезидента окремо не застосовується. Порядок обчислення коефіцієнта перевищення і зарахування наведено у пункті 8.5 цього роз'яснення.

Період і подія, за якими нараховується податок. Чинний абзац перший підпункту 137.10.4 пункту 137.10 статті 137 Кодексу встановлює, що податкові зобов'язання визначаються у податковій декларації, що подається за результатами податкового (звітного) року, протягом якого відбулася одна з подій, визначених цим підпунктом. Проект Закону доповнює цей перелік підпунктом 137.10.4.9: подією для операцій, зазначених у підпункті 141.9¹.2.18, є визнання у бухгалтерському обліку витрат на запозичення, що формують базу оподаткування, визначену згідно з підпунктом 141.9¹.5.2, за такий податковий (звітний) рік.

Таким чином, базу оподаткування за цими операціями резидент Дія Сіті – платник податку на особливих умовах визначатиме за результатами податкового (звітного) року за даними бухгалтерського обліку, а не за фактом виплати коштів.

Приклад 22. Рік, за який визначається база оподаткування

Подія	Рік
Проценти визнано у бухгалтерському обліку	Рік 1
Проценти фактично сплачено	Рік 2
Рік, за який визначається база оподаткування	Рік 1

Проценти у сумі 50 мільйонів гривень визнано у бухгалтерському обліку в році 1, а сплачено в році 2. Подією, за якою визначаються податкові зобов'язання за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18, є визнання таких витрат у бухгалтерському обліку. База оподаткування визначається за результатами року 1 і відображається у податковій декларації за цей рік. Порядок урахування фактичної виплати наведено у пункті 8.5 цього роз'яснення.

8.5. Співвідношення оподаткування виплати процентів і оподаткування перевищення ліміту

Норми Кодексу в редакції проекту Закону: підпункти 141.9¹.2.4, 141.9¹.2.18, 141.9¹.5.3, 141.9¹.5.4, 141.9¹.5.5, 141.9¹.5.8 пункту 141.9¹ статті 141. Чинні норми Кодексу: підпункти 135.2.1.4, 135.2.1.5 пункту 135.2 статті 135; пункт 136.8 статті 136; абзац другий підпункту 137.10.1 пункту 137.10 статті 137.

До витрат на запозичення резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах можуть застосовуватися дві норми. Виплата коштів на виконання боргових зобов'язань на користь осіб, які не є резидентами Дія Сіті – платниками податку на особливих умовах, є оподаткованою операцією згідно з чинними підпунктами 135.2.1.4 і 135.2.1.5 пункту 135.2

статті 135 Кодексу (у проєкті Закону – з урахуванням нової редакції підпункту 141.9¹.2.4). Сума перевищення ліміту витрат на запозичення є оподатковуваною операцією згідно з підпунктом 141.9¹.2.18. Взаємодію цих норм проєктом Закону врегульовано через коефіцієнт перевищення (К) і правила, які застосовуються залежно від того, у якому періоді витрати на запозичення фактично сплачено.

Коефіцієнт перевищення і враховані витрати на запозичення. Коефіцієнт перевищення (К) дорівнює відношенню суми бази оподаткування до загальної суми витрат на запозичення відповідного періоду (підпункт 141.9¹.5.3). Витрати на запозичення, визнані у бухгалтерському обліку за період, за який визначено базу оподаткування, вважатимуться врахованими у складі такої бази в частині, що відповідає коефіцієнту перевищення такого періоду. Саме ця частина у проєкті Закону визнається як враховані витрати на запозичення (абзац перший підпункту 141.9¹.5.5).

Витрати сплачено у тому самому періоді. Сума податку, нарахована за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу, щодо сум, включених до бази оподаткування згідно з підпунктом 135.2.1, та зменшена на податок на доходи нерезидента, зараховуватиметься у зменшення податку за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18, у частині, що відповідає коефіцієнту перевищення. Сума такого зменшення не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті за такими операціями (підпункт 141.9¹.5.4). Числовий приклад наведено у пункті 8.4 цього роз'яснення (приклад 21).

Витрати сплачено у наступному періоді. У періодах, наступних за періодом, за який визначено базу оподаткування, і в яких здійснено фактичну сплату витрат на запозичення, база оподаткування за підпунктом 135.2.1 зменшуватиметься на суму сплачених витрат у частині, що відповідає коефіцієнту перевищення того періоду, у якому такі витрати були визнані у бухгалтерському обліку. Загальна сума такого зменшення не може перевищувати суми врахованих витрат на запозичення відповідного періоду (абзац другий підпункту 141.9¹.5.5).

Приклад 23. Проценти визнано в одному періоді, сплачено в наступному

Суми наведено в мільйонах гривень.

мільйонів гривень

Показник	Рік 1	Рік 2
Витрати на запозичення, визнані у бухгалтерському обліку (ВП)	50	–
База оподаткування за підпунктом 141.9 ¹ .5.2	20	–
Коефіцієнт перевищення (К)	0,4	–
Враховані витрати на запозичення	20	–
Проценти, фактично сплачені пов'язаній особі – нерезиденту	–	50
База оподаткування за підпунктом 135.2.1.5 до зменшення	–	50
Зменшення бази оподаткування	–	20
База оподаткування за підпунктом 135.2.1.5 після зменшення	–	30
Податок за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу	–	2,7

У році 1 витрати на запозичення визнано у бухгалтерському обліку, базу оподаткування визначено у сумі 20, коефіцієнт перевищення становить 0,4. Врахованими витратами на

запозичення є 20 ($50 \times 0,4$). У році 2, коли проценти фактично сплачено, база оподаткування за підпунктом 135.2.1.5 зменшується на 20 – тобто на ту частину виплати, яка вже увійшла до бази оподаткування року 1. Податок за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу, нараховується на 30.

Витрати сплачено у попередніх періодах. Якщо витрати на запозичення були сплачені раніше і вже включені до бази оподаткування за підпунктом 135.2.1, сума податку, нарахована щодо них за ставкою, визначеною пунктом 136.8 статті 136 Кодексу, та зменшена на податок на доходи нерезидента, зараховуватиметься у зменшення податку за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18, у частині, що відповідає коефіцієнту перевищення відповідного періоду. До такого зарахування застосовується те саме обмеження сумою податку за такими операціями. Повторне зарахування однієї і тієї самої суми не допускається (абзац третій підпункту 141.9¹.5.5).

Облік. Згідно з підпунктом 141.9¹.5.8 платник податку вестиме окремий облік врахованих витрат на запозичення, сум зменшення податку, невикористаного залишку такого зменшення, показника ПН і сум, зарахованих згідно з підпунктом 141.9¹.5.4 та абзацом третім підпункту 141.9¹.5.5.

8.6. Зменшення суми податку, нарахованого за перевищення ліміту

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункти 141.9¹.5.1, 141.9¹.5.2, 141.9¹.5.6, 141.9¹.5.9 пункту 141.9¹ статті 141; підпункти 140.2.1.1, 140.2.5 пункту 140.2 статті 140. Чинні норми Кодексу: пункт 136.1 статті 136.

Проєктом Закону передбачено, що сума, нарахована за перевищення ліміту витрат на запозичення, не є остаточним платежем: вона повертається у зменшення податку в тих періодах, у яких витрати на запозичення не перевищують ліміт. Механізм побудовано на двох показниках – накопиченій сумі витрат на запозичення (СН) і відстроченій сумі податку (ПН).

Правило зменшення. Якщо сума ВП не перевищуватиме суму ЛВ і на початок періоду обліковуватиметься накопичена сума витрат на запозичення (СН), сума податку, що підлягає сплаті за такий період, зменшуватиметься на суму, що дорівнює добутку базової (основної) ставки та меншої з двох величин – суми СН або суми, на яку сума ЛВ перевищує суму ВП (абзац перший підпункту 141.9¹.5.6). На цю саму меншу з двох величин зменшуватиметься накопичена сума витрат на запозичення (абзац другий).

Для цілей цього зменшення сума ліміту витрат на запозичення визначатиметься без урахування грошового порога (абзац шостий підпункту 141.9¹.5.6) – так само, як за загальним правилом для підпунктів 140.2.2.2 і 140.2.6 пункту 140.2 статті 140 Кодексу.

Відстрочена сума податку. Показник ПН дорівнюватиме нулю на початок першого періоду, за який визначено базу оподаткування. Він збільшуватиметься на суму податку, нараховану за операціями, зазначеними у підпункті 141.9¹.2.18, зменшену на суми, зараховані згідно з підпунктом 141.9¹.5.4 та абзацом третім підпункту 141.9¹.5.5. Він зменшуватиметься на суму, що дорівнює добутку ставки, визначеної пунктом 136.8 статті 136 Кодексу, та суми, на яку зменшено базу оподаткування згідно з абзацом другим підпункту 141.9¹.5.5, а також на суму застосованого зменшення податку (абзаци третій і четвертий підпункту 141.9¹.5.6).

Таким чином, показник ПН відображає ту частину нарахованого податку, яка ще не повернута платнику жодним із способів, наведених у пункті 8.5 цього роз'яснення.

Обмеження суми зменшення. Сума зменшення не може перевищувати меншої з двох величин – суми ПН, визначеної станом на кінець такого періоду до застосування цього підпункту, або суми податку, що підлягає сплаті за такий період. Невикористаний залишок такого зменшення переноситься на наступні періоди без обмеження в часі (абзац п'ятий

підпункту 141.9¹.5.6). Накопичена сума витрат на запозичення переноситься на наступні періоди без обмеження в часі до повного її врахування (підпункт 140.2.5 пункту 140.2 статті 140 Кодексу).

Приклад 24. Нарахування і повернення протягом трьох років

Суми наведено в мільйонах гривень.

мільйонів гривень

Показник	Рік 1	Рік 2	Рік 3
Витрати на запозичення (ВП)	50	20	5
Ліміт витрат на запозичення (ЛВ)	30	30	25
База оподаткування	20	–	–
Податок за базовою (основною) ставкою	3,6	–	–
Сума, на яку ліміт перевищує витрати на запозичення	–	10	20
Зменшення суми податку	–	1,8	1,8
Накопичена сума витрат на запозичення (СН) на кінець року	20	10	0
Відстрочена сума податку (ПН) на кінець року	3,6	1,8	0

У році 1 витрати на запозичення перевищують ліміт на 20; ця сума є базою оподаткування, податок становить 3,6. Накопичена сума витрат на запозичення дорівнює 20, відстрочена сума податку – 3,6.

У році 2 ліміт перевищує витрати на запозичення на 10. Меншою з двох величин є 10, тому сума податку зменшується на 1,8, а накопичена сума витрат на запозичення зменшується до 10.

У році 3 ліміт перевищує витрати на запозичення на 20, а накопичена сума витрат на запозичення становить 10. Меншою з двох величин є 10, тому сума податку зменшується на 1,8. Накопичена сума витрат на запозичення і відстрочена сума податку дорівнюють нулю.

Сукупно за три роки нараховано 3,6 і повернуто 3,6.

У роках 2 і 3 сума податку, що підлягає сплаті за відповідний період, перевищує розраховану суму зменшення, тому обмеження, встановлене абзацом п'ятим підпункту 141.9¹.5.6, не застосовується. У прикладі проценти не сплачувалися; порядок урахування фактичної сплати наведено у пункті 8.5 цього роз'яснення.

8.7. Показники при переході до режиму і виході з нього

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 141.9¹.5.7 пункту 141.9¹ статті 141; підпункти 140.2.5, 140.2.6, 140.2.7.4 пункту 140.2 статті 140. Чинні норми Кодексу: пункт 136.1 статті 136.

Проектом Закону передбачено, що накопичена сума витрат на запозичення (СН) і невикористана сума ліміту витрат на запозичення (НЛ), які обліковувалися станом на дату переходу, продовжують враховуватися платником податку і після зміни режиму оподаткування – як при переході на оподаткування як резидента Дія Сіті – платника податку на особливих умовах, так і при переході з такого оподаткування на податок на прибуток підприємств на загальних підставах (абзац перший підпункту 141.9¹.5.7).

Перехід до режиму. Показник ПН на дату переходу визначатиметься як добуток накопиченої суми витрат на запозичення, що обліковувалася станом на таку дату, та базової (основної) ставки.

Вихід з режиму. Накопичена сума витрат на запозичення визначатиметься як частка від ділення суми ПН, що обліковувалася станом на дату переходу, на базову (основну) ставку. Невикористаний залишок зменшення податку, передбаченого підпунктом 141.9¹.5.6, на таку дату не переноситься.

Приклад 25. Показники на дату зміни режиму оподаткування

Суми наведено в мільйонах гривень.

мільйонів гривень

Показник	Перехід до режиму	Вихід з режиму
Накопичена сума витрат на запозичення (СН) на дату переходу	20	10
Відстрочена сума податку (ПН) на дату переходу	3,6	1,8
Невикористана сума ліміту витрат на запозичення (НЛ)	продовжує враховуватися	продовжує враховуватися
Невикористаний залишок зменшення податку	—	не переноситься

При переході до режиму показник ПН обчислюється від накопиченої суми витрат на запозичення: $20 \times 0,18 = 3,6$. При виході з режиму накопичена сума витрат на запозичення обчислюється від показника ПН: $1,8 \div 0,18 = 10$.

Реорганізація за участю резидента Дія Сіті. Згідно з підпунктом 140.2.7.4 пункту 140.2 статті 140 Кодексу накопичена сума витрат на запозичення до платника податку – правонаступника не переноситься, якщо на дату завершення реорганізації такий правонаступник є резидентом Дія Сіті – платником податку на особливих умовах. Інші наслідки реорганізації для накопиченої суми і невикористаної суми ліміту наведено у пункті 6.8 цього роз'яснення.

Невикористаний залишок зменшення податку. Якщо на дату виходу з режиму за платником обліковується невикористаний залишок зменшення податку, передбаченого підпунктом 141.9¹.5.6, такий залишок на дату виходу не переноситься. Накопичена сума витрат на запозичення при цьому визначається від показника ПН і продовжує враховуватися за правилами пункту 140.2 статті 140 Кодексу.

IX. ОБЛІК ТА АДМІНІСТРУВАННЯ

9.1. Податкова звітність

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.2.9 пункту 140.2 статті 140; підпункт 141.9¹.5.9 пункту 141.9¹ статті 141.

Проектом Закону передбачено, що платник податку подаватиме у складі податкової декларації за податковий (звітний) рік додаток з розрахунком показників, визначених пунктом 140.2 статті 140 Кодексу.

У такому додатку зазначатимуться, зокрема: сума витрат на запозичення (ВП) і сума доходів у формі процентів та інших доходів, економічно еквівалентних процентам (ПД), – за складовими; сума надмірних витрат на запозичення (НВ); показник EBITDA та його складові; сума ліміту витрат на запозичення (ЛВ); сума кваліфікованих витрат на запозичення (ВПК) і сума грошового порога (ГП); сума, на яку згідно з підпунктом 140.2.2 збільшено або зменшено фінансовий результат до оподаткування; накопичена сума витрат на запозичення (СН) на початок і на кінець податкового (звітного) року; невикористана сума ліміту витрат на запозичення (НЛ) за кожним податковим (звітним) роком її виникнення та суми її використання.

Для резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах перелік ширший. Додатково відображатимуться: база оподаткування, визначена згідно з підпунктом 141.9¹.5.2; коефіцієнт перевищення (К); показник ПН на початок і на кінець періоду; суми, зараховані згідно з підпунктом 141.9¹.5.4 та абзацом третім підпункту 141.9¹.5.5; сума, на яку зменшено базу оподаткування згідно з абзацом другим підпункту 141.9¹.5.5; сума зменшення податку згідно з підпунктом 141.9¹.5.6 і невикористаний залишок такого зменшення (підпункт 141.9¹.5.9).

Накопичена сума витрат на запозичення (СН) і невикористана сума ліміту витрат на запозичення (НЛ) переносяться між періодами, тому в додатку відображатимуться їх залишки на початок і на кінець періоду, а невикористана сума ліміту – за кожним роком її виникнення окремо.

9.2. Окремий облік

Норми Кодексу в редакції проєкту Закону: підпункт 140.2.8 пункту 140.2 і підпункт 140.3.2 пункту 140.3 статті 140; підпункт 141.9¹.5.8 пункту 141.9¹ статті 141.

Проектом Закону передбачено, що для цілей застосування пунктів 140.1–140.3 статті 140 Кодексу платник податку вестиме окремий облік:

витрат на запозичення (ВП) і доходів у формі процентів та інших доходів, економічно еквівалентних процентам (ПД), – за складовими, визначеними підпунктами 140.1.2 і 140.1.6, а також надмірних витрат на запозичення (НВ);

витрат на запозичення, що були капіталізовані (підлягали включенню до вартості активу), та сум таких витрат, що включаються до складу витрат на запозичення згідно з підпунктом 140.1.3;

сум амортизації, що не включаються до показника А згідно з підпунктом 140.2.3;

накопиченої суми витрат на запозичення (СН);

невикористаної суми ліміту витрат на запозичення (НЛ) – за кожним податковим (звітним) роком її виникнення;

боргових зобов'язань, витрати на запозичення за якими є кваліфікованими витратами на запозичення (ВПК), та сум таких витрат.

Довгострокові проекти публічної інфраструктури. Оператор проекту вестиме окремий облік доходів і витрат на запозичення за кожним довгостроковим проектом публічної інфраструктури. Доходи, одержані від використання активу проекту разом з іншими активами оператора проекту, і витрати на запозичення за запозиченнями на фінансування проекту, які не можуть бути віднесені до проекту безпосередньо, розподілятимуться пропорційно балансовій вартості активів проекту в загальній балансовій вартості активів оператора проекту (підпункт 140.3.2).

Резиденти Дія Сіті – платники податку на особливих умовах. Склад окремого обліку для цього режиму наведено у пункті 8.5 цього роз'яснення (підпункт 141.9¹.5.8).

9.3. Строки зберігання документів

Чинні норми Кодексу: підпункти 44.3.1 – 44.3.4 і абзац шостий пункту 44.3 статті 44. Норми Кодексу в редакції проекту Закону: новий абзац сьомий пункту 44.3 статті 44, підпункт 140.2.5 пункту 140.2 статті 140.

Чинний пункт 44.3 статті 44 Кодексу встановлює строки зберігання документів та інформації і передбачає, що ці строки розраховуються з дня подання податкової звітності, для складення якої такі документи та інформація використовуються.

Проектом Закону цей пункт доповнюється новим абзацом. Для документів та інформації, на підставі яких сформовано накопичену суму витрат на запозичення (СН) і невикористану суму ліміту витрат на запозичення (НЛ), строки обчислюватимуться з дня подання податкової звітності за період, у якому відповідну суму використано згідно з підпунктом 140.2.2 пункту 140.2 статті 140 або підпунктом 141.9¹.5 пункту 141.9¹ статті 141 Кодексу. Такі документи та інформація зберігатимуться протягом усього періоду, у якому відповідна сума обліковується платником податку, – до її повного використання або до втрати права на її перенесення, а після цього – протягом строків, встановлених пунктом 44.3 статті 44 Кодексу.

Таким чином, відлік строку зберігання починатиметься не від періоду, у якому сума виникла, а від періоду, у якому її використано. Накопичена сума витрат на запозичення переноситься на наступні періоди без обмеження в часі (підпункт 140.2.5), тому тривалість зберігання відповідних документів залежить від того, коли таку суму буде використано. Невикористана сума ліміту витрат на запозичення може бути використана протягом п'яти податкових (звітних) років, наступних за роком її виникнення (підпункт 140.2.6); після закінчення цього строку право на її перенесення втрачається.

9.4. Підготовка до застосування правила

Норми проекту Закону: пункти 1 і 3 розділу II «Прикінцеві положення». Норми Кодексу в редакції проекту Закону: підпункти 140.1.1.7, 140.1.3, 140.1.4, 140.1.5, 140.2.1.1, 140.2.3, 140.2.6, 140.2.8 статті 140, пункт 74 підрозділу 4 розділу XX.

Проектом Закону передбачено, що Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування, та вводиться в дію з 1 січня 2028 року. Положення пунктів 140.1–140.3 статті 140 Кодексу в редакції проекту Закону застосовуються до періодів, починаючи з 1 січня 2028 року, незалежно від дати укладення договорів (правочинів) та вчинення операцій, за якими виникають витрати на запозичення, у тому числі за борговими зобов'язаннями, що обліковувалися на балансі платника податку станом на 1 січня 2028 року.

До введення Закону в дію Кабінет Міністрів України має прийняти нормативно-правові акти, необхідні для його реалізації, і привести свої нормативно-правові акти у відповідність до нього – не пізніше ніж за шість місяців до дня введення в дію.

Показники, на яких побудовано правило, визначаються за даними бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які платник податку веде вже зараз. Окремий облік, передбачений підпунктом 140.2.8, є аналітичним розрізом цих самих даних: нових первинних документів і окремого джерела інформації він не потребує. Тому підготовка зводиться переважно до групування наявних даних у потрібних розрізах.

Заздалегідь можливі, зокрема, такі кроки.

Попередній розрахунок на наявних даних. Показники ВП, ПД, НВ, EBITDA і ЛВ, обчислені за правилами, які запроваджуються проєктом Закону на даних останніх періодів, показують, чи перевищували б витрати на запозичення ліміт і на яку суму.

Звірка складу витрат на запозичення. До показника ВП входять не лише проценти, а й платежі, економічно еквівалентні процентам, витрати, пов'язані із залученням фінансування, сукупний результат курсових різниць у межах, визначених підпунктом 140.1.4, і суми за деривативними фінансовими інструментами у межах, визначених підпунктом 140.1.5. Усі ці суми вже відображені в обліку; за проєктом Закону вони групуються разом. Склад показника наведено у розділі IV цього роз'яснення.

Аналітичні розрізи. З наявних даних формуються розрізи, передбачені підпунктом 140.2.8: капіталізовані витрати на запозичення; суми амортизації, що не включаються до показника А; боргові зобов'язання, витрати за якими є кваліфікованими витратами на запозичення (ВПК), і суми таких витрат; невикористана сума ліміту – за кожним роком її виникнення. Перелік боргових зобов'язань, витрати за якими є кваліфікованими, визначає розмір грошового порога (підпункти 140.1.1.7 і 140.2.1.1).

Залишок процентів за чинним правилом. Сума процентів, які збільшили фінансовий результат до оподаткування відповідно до пункту 140.2 статті 140 Кодексу в редакції, що діяла до 1 січня 2028 року, і залишилися не врахованими станом на останній день періоду 2027 року, не втрачається: вона включається до накопиченої суми витрат на запозичення станом на 1 січня 2028 року (підпункт 1 пункту 74 підрозділу 4 розділу XX Кодексу). Її величина визначається за даними податкової звітності за 2027 рік; порядок наведено у пункті 2.4 цього роз'яснення.
