

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

Індивідуальна податкова консультація
від 28.04.2023 N 1063/ІПК/99-00-21-02-02-06

**Щодо питань відображення операцій з тимчасової передачі майна в користування
Збройним силам України**

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо питань відображення операцій з тимчасової передачі майна в користування Збройним силам України та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до наданої інформації, товариство у зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України передало для забезпечення потреб ЗСУ 13 автомобілів. Передачу транспортних засобів було оформлено відповідними актами приймання-передачі згідно з Положенням про військовий транспортний обов'язок, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2000 № 1921 (далі – Положення). Товариство має підстави вважати, що вказані автомобілі будуть або значно пошкоджені або взагалі знищені, що призведе до значного знецінення активів. В зв'язку з чим товариство прийняло рішення зменшити корисність таких транспортних засобів в бухгалтерському обліку.

У товариства виникли питання щодо обліку транспортних засобів, які були передані ЗСУ в межах воєнного обов'язку, а також щодо питань їх амортизації, а саме:

Чи продовжує товариство нараховувати амортизацію автомобілів в податковому обліку після проведення в бухгалтерському обліку зменшення їх корисності до 0 грн. Якщо так, то яка вартість таких транспортних засобів має амортизуватись в податковому обліку?

У випадку якщо в бухгалтерському обліку товариства буде проведено зменшення корисності зазначених транспортних засобів до 1000 грн, то яка вартість транспортних засобів має амортизуватись в податковому обліку в цьому випадку?

Відповідно до п. 3 Положення під час мобілізації задоволення потреб військових формувань здійснюється шляхом безоплатного залучення транспортних засобів і техніки підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності на умовах повернення їх після оголошення демобілізації.

Частиною першою та другою ст. 6 Закону України від 21 жовтня 1993 року № 3543-III «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» (далі – Закон № 3543) визначено, що військово-транспортний обов'язок устанавлюється з метою задоволення потреб Збройних Сил України, інших військових формувань на особливий період транспортними засобами і технікою і поширюється на центральні та місцеві органи виконавчої влади, інші державні органи, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи і організації, у тому числі на залізниці, порти, пристані, аеропорти, нафтобази, автозаправні станції дорожнього господарства та інші підприємства, установи і організації, які забезпечують експлуатацію транспортних засобів, а також на громадян - власників транспортних засобів.

Порядок виконання військово-транспортного обов'язку визначається Кабінетом Міністрів України.

Абзацами 3-6 частини третьої ст. 6 Закону № 3543 встановлено, що порядок відшкодування державою вартості майна чи збитків, яких зазнають центральні та місцеві органи виконавчої влади, інші державні органи, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи і організації, а також громадяни внаслідок вилучення чи примусового відчуження транспортних засобів в особливий період, визначається законом.

Приймання-передача транспортних засобів, залучених під час мобілізації, та їх повернення після оголошення демобілізації здійснюються на підставі актів приймання-передачі, в яких зазначаються відомості про власників, технічний стан, залишкову (балансову) вартість та інші необхідні відомості, що дають змогу ідентифікувати транспортні засоби.

Повернення транспортних засобів власнику здійснюється протягом 30 календарних днів з моменту оголошення демобілізації.

Порядок компенсації шкоди, завданої транспортним засобам внаслідок їх залучення під час мобілізації, визначається Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до п. 42 Положення транспортні засоби і техніка, які були знищені внаслідок їх залучення під час мобілізації, підлягають списанню з балансового обліку підприємств, установ та організацій на підставі наданих військовими формуваннями документів, які підтверджують знищення таких транспортних засобів і техніки.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (частина друга ст. 6 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Отже, питання обліку транспортних засобів в бухгалтерському обліку відноситься до компетенції Міністерства фінансів України.

Щодо питань 1-2

Згідно з п. 44.1 ст. 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим п. 44.1 ст. 44 Кодексу.

Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток підприємств використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування (абзац перший п. 44.2 ст. 44 Кодексу).

Відповідно до п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Кодексу основні засоби –матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі,

незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Отже, якщо транспортні засоби, що обліковувалися у підприємства у складі основних засобів, передані (мобілізовані) ним для забезпечення потреб Збройних Сил України за актом приймання-передачі (додаток 4 до Положення № 1921), то право власності на такі транспортні засоби залишається у підприємства і вони продовжують обліковуватись у нього на балансі і відповідно до правил бухгалтерського обліку можуть продовжувати амортизуватись.

Згідно з п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу.

Відповідно до п.п. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Кодексу амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, регламентуються положеннями ст. 138 Кодексу.

Пунктом 138.1 ст. 138 Кодексу встановлено, що фінансовий результат до оподаткування збільшується, зокрема:

- на суму нарахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів та/або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до п. 138.2 ст. 138 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується, зокрема:

- на суму розрахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 ст. 138 Кодексу;
- на суму вигід від відновлення корисності основних засобів та/або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування встановлено пунктом 138.3 ст. 138 Кодексу.

Згідно з п.п. 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 Кодексу розрахунок амортизації основних засобів та нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, підпунктами 138.3.2 – 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 Кодексу. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Для розрахунку амортизації відповідно до положень п. 138.3 ст. 138 Кодексу визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Таким чином, для цілей амортизації основних засобів у податковому обліку не враховуються проведена платником податку на прибуток підприємств відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку їх переоцінка та зменшення корисності.

Отже, у разі, якщо платник податку на прибуток за результатами оцінки негативного впливу змін в економічному і правовому середовищі визнає суми втрат від зменшення корисності таких активів, то такий платник, керуючись п. 138.1 ст. 138 Кодексу, збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму втрат від зменшення корисності таких основних засобів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

При цьому, якщо такі основні засоби призначені для використання у господарській діяльності платника податку та залишаються на його балансі, то нарахування амортизації такого активу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності у бухгалтерському обліку не припиняється і такі основні засоби можуть амортизуватись протягом такого періоду у податковому обліку відповідно до вимог п. 138.3 ст. 138 Кодексу без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки) та зменшення корисності, проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Відповідно до п. 52 прим. 8 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX Кодексу тимчасово, на період по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків, встановлених, зокрема, статтями 52 і 53 цього Кодексу щодо надання контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій в письмовій формі.

Згідно з п.п. 69.9 п. 69 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX Кодексу тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, з урахуванням особливостей, встановлених цим підпунктом.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (п. 52.2 ст. 52 Кодексу).