

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ
від 27.10.2023 р. № 3808/ІПК/99-00-21-02-02-06

Щодо відображення суми розрахованої амортизації в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення АТ «...»(далі – АТ) щодовідображення в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 (зі змінами та доповненнями) (далі – Декларація), суми розрахованої амортизації та керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), в межах компетенції повідомляє.

Як зазначено у зверненні, АТ в 2022 році визнало суми втрат від зменшення корисності по основних засобах та нематеріальних активах, які знаходяться на тимчасово окупованій території та над якими втрачено контроль через наслідки російської військової агресії проти України та відобразило в Декларації за 2022 рік.

В зв'язку з деокупацією території, у АТ з'явилась можливість доступу до активів, первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та проведення інвентаризації по необоротних активах, які були знецінені, і у ході інвентаризації були виявлені в наявності.

АТ в бухгалтерському обліку було проведено відновлення корисності основних засобів та нематеріальних активів в 2023 році. При цьому відновлення корисності зменшили на суму амортизації яка була б нарахована за період віднесення об'єктів до категорії втрачених та були нараховані витрати від зменшення корисності таких активів.

АТ просить надати індивідуальну податкову консультацію з таких питань:

1. Чи має право АТ відобразити в рядку 1.2.1 додатку РІ Декларації суму розрахованої амортизації, яка була б нарахована за період віднесення об'єктів до категорії втрачених на яку в бухгалтерському обліку зменшено відновлення корисності основних засобів та нематеріальних активів?

2. Якщо АТ не має права відобразити в рядку 1.2.1 додатку РІ Декларації суму розрахованої амортизації на яку в бухгалтерському обліку зменшено відновлення корисності основних засобів та нематеріальних активів, то чи повинно АТ відображати в цьому рядку суму розрахованої амортизації по основних засобах та нематеріальних активах (по яких відбулося відновлення корисності) від балансової вартості до призупинення нарахування чи від балансової вартості після відновлення корисності?

Щодо питань 1, 2

Відповідно до 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 Кодексу.

При нарахуванні амортизації необоротних активів, формуються різниці згідно з вимогами ст. 138 Кодексу.

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

- 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 або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів та/або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Згідно з п. 138.2 ст. 138 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму розрахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 цієї статті;
- на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень цієї статті Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- на суму вигід від відновлення корисності основних засобів 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;
- на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів та/або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі

продажу такого об'єкта невикористаних основних засобів та/або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

Порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування встановлено п. 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 підпунктом 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 розділу I цього Кодексу, підпунктами 138.3.2 - 138.3.4 цього пункту. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Для розрахунку амортизації відповідно до положень цього пункту визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Амортизація не нараховується за період невикористання (експлуатації) основних засобів у господарській діяльності у зв'язку з їх консервацією.

Відповідно до п.п. 138.3.2 п. 138.3 ст. 138 Кодексу не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел, а саме:

- витрати на придбання / самостійне виготовлення невикористаних основних засобів, невикористаних нематеріальних активів;
- витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів, невикористаних нематеріальних активів.

При цьому, терміни «невикористані основні засоби», «невикористані нематеріальні активи» означають відповідно основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку.

У разі, якщо платник податку на прибуток до моменту настання умов доступу до необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів) 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, у разі відновлення корисності основних засобів 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, фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму такого відновлення.

Якщо основний засіб, призначений для використання у господарській діяльності платника податку, знаходиться на тимчасово окупованій території або в районах

проведення воєнних (бойових) дій, та нарахування амортизації такого активу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності у бухгалтерському обліку не припиняється, то такий основний засіб може амортизуватись протягом такого періоду у податковому обліку відповідно до вимог п. 138.3 ст. 138 Кодексу.

При цьому, 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.

Тож, сума знецінення основних засобів не змінює вартість основних засобів, що амортизуються у податковому обліку.

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