

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

Індивідуальна податкова консультація
від 28.12.2023 № 4953/ІПК/99-00-21-02-02 ІПК

Щодо застосування окремих норм законодавства

Державна податкова служба України розглянула звернення на отримання індивідуальної податкової консультації щодо застосування окремих норм законодавства та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) повідомляє.

Відповідно до наданої інформації, з початком повномасштабного вторгнення росії до Луцького районного територіального центру комплектування та соціальної підтримки Волинської області було передано транспортні засоби, що рахувались у складі основних засобів на балансі підприємства та використовувались у його господарській діяльності.

У зв'язку із зазначеним Товариство просить надати податкову консультацію щодо питань, які виникають у ситуаціях:

1. Передачі транспортного засобу в рамках виконання військово-транспортного обов'язку відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 17.06.2015 № 405 «Про внесення змін до Положення про військово-транспортний обов'язок», зокрема, залучення під час мобілізації транспортних засобів і техніки:

- чи підлягає амортизації такий транспортний засіб.
- чи потрібно коригувати фінансовий результат до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів відповідно до п. 138.1 ст. 138 Кодексу;
- чи необхідно при такій передачі визнавати податкове зобов'язання на умовний продаж згідно з п. 198.5 ст. 198 Кодексу, але крім випадків, передбачених п. 189.9 ст. 189 Кодексу;
- при поверненні назад транспортного засобу чи відбудеться коригування умовно нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ та яка сума залишкової вартості основного засобу повинна бути скоригована (та що була в момент передачі транспортного засобу чи залишкова вартість на дату повернення транспортного засобу);
- у разі здійснення ремонту транспортного засобу чи відносять витрати з ремонту на витрати підприємства та чи визнається податкове зобов'язання на умовний продаж з ПДВ на суму понесених витрат;
- чи потрібно коригувати фінансовий результат до оподаткування на різниці, які виникають відповідно до п. 138.1 ст. 138 Кодексу, на суму витрат на ремонт?

2. Передачі транспортного засобу в безоплатне користування у військову частину Міністерства оборони України:

- чи підлягає амортизації транспортний засіб за період безоплатного користування;

- чи потрібно коригувати фінансовий результат до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів відповідно до п. 138.1 ст. 138 Кодексу;
- чи необхідно при такій передачі визнавати податкове зобов'язання на умовний продаж згідно з п. 198.5 ст. 198 Кодексу, але крім випадків, передбачених п. 189.9 ст. 189 Кодексу;
- при поверненні назад транспортного засобу чи відбудеться коригування умовно нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ та яка сума залишкової вартості основного засобу повинна бути скоригована (та що була в момент передачі транспортного засобу чи залишкова вартість на дату повернення транспортного засобу);
- у разі здійснення ремонту транспортного засобу чи відносять витрати з ремонту на витрати підприємства та чи визнається податкове зобов'язання на умовний продаж з ПДВ на суму понесених витрат;
- чи потрібно коригувати фінансовий результат до оподаткування на різниці, які виникають відповідно до п. 138.1 ст. 138 Кодексу, на суму витрат на ремонт?

Щодо податку на прибуток підприємств.

Відповідно до ст. 6 Закону України від 21 жовтня 1993 року № 3543 «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» 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.

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.

Залучення транспортних засобів під час мобілізації здійснюється територіальними центрами комплектування та соціальної підтримки, Центральним управлінням або регіональними органами Служби безпеки України, відповідним підрозділом Служби зовнішньої розвідки України на підставі рішень місцевих державних адміністрацій, що оформлюються відповідними розпорядженнями.

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 про військово-транспортний обов'язок, затвердженого постановою КМУ від 28 грудня 2000 року № 1921 (далі – Положення № 1921), 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.

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 ТОВ 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 ТОВ і вони продовжують обліковуватись у нього на балансі і відповідно до правил бухгалтерського обліку можуть продовжувати амортизуватись.

У випадку ж, коли транспортний засіб передається за актом про примусове відчуження (додаток до постанови Кабінету Міністрів України від 31.10.2012 № 998 «Деякі питання здійснення повної компенсації за майно, примусово відчужене в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану»), то такий засіб підлягає списанню з балансу товариства.

Крім того, якщо транспортні засоби, що перебувають у власності суб'єктів господарювання, обліковуються як товари, призначені для продажу, такі транспортні засоби у бухгалтерському обліку враховуються у складі запасів.

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).

Згідно п. 138.1, п. 138.2 ст. 138 Кодексу 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 та зменшується на суму розрахованої амортизації основних засобів та/або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ст.138 Кодексу.

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 п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 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 термін «невиробничі основні засоби», «невиробничі нематеріальні активи» означають відповідно основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку.

Положення п. 138.1 та п. 138.2 ст. 138 Кодексу передбачають коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації виключно для активів, що є основними засобами або нематеріальних активів, які відповідають вимогам п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

Отже, не підлягають податковій амортизації відповідно до п.п. 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 Кодексу основні засоби, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку (невиробничі), а також ті, що знаходяться на консервації.

Якщо основні засоби (транспортні засоби), які тимчасово не використовуються у господарській діяльності платника податку (передані у тимчасове користування Збройним Силам України в рамках виконання ТОВ військово-транспортного обов'язку під час дії воєнного стану), призначені для використання у господарській діяльності і нарахування амортизації у бухгалтерському обліку протягом такого періоду не припиняється, то такі основні засоби будуть амортизуватись протягом такого періоду у податковому обліку.

При цьому, вартість переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку таких транспортних засобів у податковому обліку не амортизується.

Крім того, витрати на ремонт основних засобів (транспортні засоби), які тимчасово не використовуються у господарській діяльності платника податку (передані у тимчасове користування Збройним Силам України в рамках виконання ТОВ військово-транспортного обов'язку під час дії воєнного стану), та продовжують амортизуватись у бухгалтерському обліку, враховуються при визначенні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку та не формують різниці при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Щодо податку на додану вартість.

Згідно з підпунктами «а» і «б» п. 185.1 ст. 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до ст. 186 Кодексу розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі.

Правила формування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 198 і 201 Кодексу.

Пунктом 198.5 ст. 198 Кодексу визначено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ст. 189 Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з ПДВ (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в неоподатковуваних ПДВ операціях або в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених п. 189.9 ст. 189 Кодексу).

Пунктом 32¹ підрозділу 2 розділу ХХ Кодексу визначено, що тимчасово, протягом дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, не вважаються використаними платником податку в неоподатковуваних податком на додану вартість операціях або операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, товари:

- придбані в оподатковуваних ПДВ операціях, знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану;
- придбані в оподатковуваних ПДВ операціях та передані в державну чи комунальну власність, у тому числі на користь добровольчих формувань територіальних громад, а також надані на користь інших осіб для потреб забезпечення оборони України у період дії воєнного, надзвичайного стану.

Не є постачанням товарів та послуг операції з безоплатної (без будь-якої грошової, матеріальної або інших видів компенсації) передачі/надання товарів та послуг Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Державній службі України з надзвичайних ситуацій, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, добровольчим формуванням територіальних громад, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладів охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурних підрозділів з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, крім випадків, якщо такі операції з постачання товарів та послуг оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ.

До наведених у п. 32¹ підрозділу 2 розділу XX Кодексу операцій норми п. 198.5 ст. 198 Кодексу не застосовуються.

У випадку, якщо Товариством здійснюється безоплатна (без будь-якої грошової, матеріальної або інших видів компенсації) передача/надання товарів та послуг зазначених у п. 32¹ підрозділу 2 розділу XX Кодексу категорії суб'єктів, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони України, захисту безпеки населення та інтересів держави, то такі операції не є постачанням товарів/послуг згідно з вказаним вище пунктом Кодексу (крім випадків, якщо такі операції з постачання товарів/послуг оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ), і, відповідно, не є об'єктом оподаткування ПДВ та обов'язку щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ безпосередньо за такими операціями, а також нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими п. 198.5 ст. 198 Кодексу, не виникає.

Додатково повідомляємо, що кожен конкретний випадок податкових взаємовідносин, у тому числі і тих, про які йдеться у зверненні, необхідно розглядати з урахуванням договірних умов та обставин здійснення відповідних господарських операцій, у тому числі з детальним вивченням та аналізом договорів, первинних документів і матеріалів, оформленням яких супроводжувались такі операції, що дозволяють ідентифікувати фактичну їх сутність.

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