

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
Індивідуальна податкова консультація
від 09.12.2024 № 5627/ІПК/99-00-21-02-02 ІПК

Щодо застосування строків корисного використання після поліпшення
(модернізації) нематеріальних активів

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення АТ «Страхова компанія <...>» (далі — АТ) щодо застосування строків корисного використання після поліпшення (модернізації) нематеріальних активів, керуючись ст. 52 [Податкового кодексу України](#) (далі — [Кодекс](#)), у межах компетенції повідомляє.

Як зазначено у зверненні, АТ придбало та обліковує на своєму балансі нематеріальний актив у вигляді комп'ютерної програми (далі — НМА).

При введенні НМА в експлуатацію АТ встановило термін корисного використання (період амортизації) цього НМА в бухгалтерському обліку 10 років, у податковому — 10 років.

Для розрахунку амортизації НМА АТ використовує прямолінійний метод амортизації.

АТ планує здійснити поліпшення (модернізацію) НМА, що приведе до удосконалення НМА, покращення його можливостей, підвищення продуктивності та збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід.

Первісна вартість НМА збільшилася на суму витрат, пов'язаних із таким поліпшенням (модернізацією).

Поліпшення (модернізація) НМА в подальшому спричинить збільшення очікуваного строку корисного використання (експлуатації) такого НМА. Тобто АТ планує переглянути в бухгалтерському обліку строк корисного використання (період амортизації) цього НМА та збільшити його з 10 років до 13 років.

Відповідно, сума нарахованої за звітний період амортизації НМА в бухгалтерському обліку буде меншою, ніж сума розрахованої за цей же звітний період амортизації НМА в податковому обліку.

АТ просить надати індивідуальну податкову консультацію щодо застосування ст. 138 [Кодексу](#) та підтвердити таке:

1. [Кодексом](#) встановлено максимальний строк корисного використання об'єктів нематеріальних активів у податковому обліку 10 років та не передбачено можливості його перегляду (збільшення) у разі зміни (збільшення) термінів корисного використання таких об'єктів у бухгалтерському обліку.
2. АТ повинно розраховувати податкові різниці, які виникають при нарахуванні амортизації НМА, відповідно до ст. 138 [Кодексу](#) таким чином:

- а) фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму нарахованої амортизації такого НМА відповідно до [міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»](#) (далі — [МСБО 38](#));
- б) фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму нарахованої амортизації НМА відповідно до п. 138.3 ст. 138 [Кодексу](#);
- в) в підсумку різниця між сумою амортизації в бухгалтерському обліку та в податковому обліку, що розрахована відповідно до норм [Кодексу](#), буде від'ємною та зменшить фінансовий результат до оподаткування.

Щодо питань 1, 2

Щодо терміна «нематеріальні активи», то [Кодекс](#) не містить такого визначення.

При цьому відповідно до пп. 14.1.84 п. 14.1 ст. 14 [Кодексу](#) інші терміни для цілей розділу III [Кодексу](#) використовуються у значеннях, визначених [Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»](#), національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства.

Згідно з п. 8 [МСБО 38](#) актив — це ресурс:

- а) контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій; та
- б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Згідно з пп. 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 виникають відповідно до положень [Кодексу](#).

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, визначаються відповідно до ст. 138 [Кодексу](#).

Згідно з абзацом другим п. 138.1 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.

На підставі абзацу другого п. 138.2 ст. 138 [Кодексу](#) фінансовий результат до оподаткування зменшується, зокрема, 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 пп. 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, установлених 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 пп. 138.3.2 п. 138.3 ст. 138 [Кодексу](#) не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел, зокрема, витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

Терміни «невиробничі основні засоби», «невиробничі нематеріальні активи» означають відповідно основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку.

При цьому пп. 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 [Кодексу](#) встановлено мінімальні строки нарахування амортизації в податковому обліку.

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років (пп. 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 [Кодексу](#)).

Таким чином, у податковому обліку встановлено максимальний строк корисного використання об'єктів нематеріальних активів (10 років) і не передбачено можливості його перегляду (збільшення) у разі зміни (збільшення) термінів корисного використання при поліпшенні (модернізації) таких об'єктів у бухгалтерському обліку, що перевищує 10 років.

При нарахуванні амортизації нематеріальних активів АТ збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму нарахованої амортизації таких нематеріальних активів відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та зменшує на суму розрахованої амортизації нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ст. 138 [Кодексу](#).

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