

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо податкового обліку операцій зі списання товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, обладнання, які було повністю знищено під час пожежі та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Щодо оподаткування податком на прибуток.

Відповідно до 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 цього пункту.

Відповідно до п. 1 ст. 9 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Згідно зі ст. 1 Закону № 996 первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію.

Первинні документи повинні мати визначені Законом № 996 обов'язкові реквізити.

Порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності (надалі - підприємства), установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету встановлює Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.

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 виникають відповідно до положень Кодексу.

Положеннями Кодексу не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування, пов'язаних з операціями зі списання товарно-матеріальних цінностей.

Такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату до оподаткування.

У разі якщо відбувається списання основних засобів, коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється відповідно до ст. 138 Кодексу.

Згідно з п. 138.1 ст. 138 Кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується, зокрема, 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.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується, зокрема, 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 (п. 138.2 ст. 138 Кодексу).

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, 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 (п. 2 ст. 6 Закону № 996-XIV).

Отже, за роз'ясненнями по підтвердженню первинними документами операцій по списанню товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, які було повністю знищено, доцільно звернутися до Міністерства фінансів України.

Щодо оподаткування податком на додану вартість.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX Кодексу.

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

Відповідно до п.п. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

При цьому не є постачанням товарів випадки, коли основні виробничі засоби або невикористані засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, а також в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення необоротних активів, або коли платник податку надає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення необоротних активів в інший спосіб, внаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням.

Пунктом 189.9 ст. 189 розділу V Кодексу визначено, що у разі якщо основні виробничі або невикористані засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається як постачання таких основних виробничих або невикористаних засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації.

Норма п. 189.9 ст. 189 розділу V Кодексу не поширюється на випадки, коли основні виробничі або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних виробничих або невиробничих засобів, що підтверджується відповідно до законодавства або коли платник податку подає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.

Під поняттям «основні засоби» розуміються 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 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 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) (п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу).

Під поняттями «невиробничі основні засоби», «невиробничі нематеріальні активи» розуміються основні засоби, нематеріальні активи, не призначені для використання у господарській діяльності платника податку (п.п. 138.3.2 п. 138.3 ст. 138 розділу III Кодексу).

Пунктом 198.5 ст. 198 розділу V Кодексу визначено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ст. 189 розділу V Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені Кодексом 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 розділу V Кодексу).

Таким чином, операції з ліквідації основних виробничих засобів або невиробничих засобів прирівняні до операцій з постачання товарів, які є об'єктом оподаткування ПДВ, та відповідно оподатковуються податком у загальновстановленому порядку за ставкою 20 відсотків. База оподаткування ПДВ за такими операціями визначається відповідно до п. 189.9 ст. 189 розділу V Кодексу, а саме за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації. При цьому знищення, розібрання або перетворення основних виробничих або невиробничих засобів в інший спосіб дії обставин непереборної сили, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням, не буде вважатися для цілей оподаткування ПДВ постачанням

товарів, зокрема, за умови якщо платник податку надасть контролюючому органу відповідний підтверджуючий документ про виникнення таких обставин, наданий платнику податку компетентним органом.

Узагальнююча податкова консультація щодо документального підтвердження знищення або зруйнування основних виробничих або невиробничих засобів затверджена наказом Міністерства фінансів України від 03.08.2018 № 673.

Отже, якщо у зв'язку з настанням форс-мажорних обставин (пожежею), що підтверджується відповідно до законодавства, платником податку здійснюються операції зі списання основних виробничих засобів або невиробничих засобів, які були знищені внаслідок пожежі, то податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються за умови надання платником контролюючому органу відповідного підтверджуючого документа про виникнення таких обставин, наданого компетентним органом.

Що стосується операції зі списання товарно-матеріальних цінностей, то при здійсненні таких операцій платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за правилами, встановленими п. 198.5 ст. 198 розділу V Кодексу, виходячи з бази оподаткування ПДВ, визначеної відповідно до п. 189.1 ст. 189 розділу V Кодексу, оскільки на зазначену категорію норми п. 189.9 ст. 189 розділу V Кодексу не поширюються.

Згідно з п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.