

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу II і підпунктом «в» підпункту 69.41.3 підпункту 69.41 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, внаслідок влучання безпілотного літального апарату на території платника ПДВ сталася пожежа, що спричинило знищення майна Товариства. Серед знищеного майна були незавершені капітальні інвестиції, що обліковуються на субрахунку 1522 «Придбання (виготовлення) основних засобів», вартість яких включена до первісної вартості майбутнього об'єкта основних засобів. На дату знищення зазначений об'єкт не був введений в експлуатацію, не використовувався у господарській діяльності, амортизація щодо нього не нараховувалася. При придбанні обладнання, матеріалів та послуг суми ПДВ були включені до складу податкового кредиту.

Враховуючи викладене, платник просить надати індивідуальну податкову консультацію з питань:

1) чи поширюються положення пункту 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ на незавершені капітальні інвестиції, що обліковуються на субрахунку 1522 «Придбання (виготовлення) основних засобів» та були знищені внаслідок зазначених у зверненні обставин;

2) чи вважається для цілей застосування пункту 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ незавершені капітальні інвестиції єдиним об'єктом, первісна вартість якого сформована з вартості товарів та послуг, чи норми ПКУ необхідно застосовувати окремо до кожної складової такого об'єкта;

3) чи виникає у платника податку обов'язок нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ при списанні незавершених капітальних інвестицій у викладеній у зверненні ситуації?

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Відповідно до пунктів 5.1 – 5.3 статті 5 розділу I ПКУ поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 розділу I ПКУ. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ. Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Згідно з частинами першою і другою статті 14¹ Закону України від 02 грудня 1997 року № 671/97-ВР «Про торгово-промислові палати в Україні» (далі – Закон № 671) Торгово-промислова палата України та уповноважені нею регіональні торгово-промислові палати засвідчують форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) та видають сертифікат про такі обставини

протягом семи днів з дня звернення суб'єкта господарської діяльності за собівартістю.

Форс-мажорними обставинами (обставинами непереборної сили) є надзвичайні та невідворотні обставини, що об'єктивно унеможливають виконання зобов'язань, передбачених умовами договору (контракту, угоди тощо), обов'язків згідно із законодавчими та іншими нормативними актами, а саме: загроза війни, збройний конфлікт або серйозна погроза такого конфлікту, включаючи але не обмежуючись ворожими атаками, блокадами, військовим ембарго, дії іноземного ворога, загальна військова мобілізація, військові дії, оголошена та неоголошена війна, дії суспільного ворога, збурення, акти тероризму, диверсії, піратства, безлади, вторгнення, блокада, революція, заколот, повстання, масові заворушення, введення комендантської години, карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України, експропріація, примусове вилучення, захоплення підприємств, реквізиція, громадська демонстрація, блокада, страйк, аварія, протиправні дії третіх осіб, пожежа, вибух, тривалі перерви в роботі транспорту, регламентовані умовами відповідних рішень та актами державних органів влади, закриття морських проток, ембарго, заборона (обмеження) експорту/імпорту тощо, а також викликані винятковими погодними умовами і стихійним лихом, а саме: епідемія, сильний шторм, циклон, ураган, торнадо, буревій, повінь, нагромадження снігу, ожеледь, град, заморозки, замерзання моря, проток, портів, перевалів, землетрус, блискавка, пожежа, посуха, просідання і зсув ґрунту, інші стихійні лиха тощо.

Капітальні інвестиції – господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм ПКУ (підпункт «а» підпункту 14.1.81 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

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) (підпункт 14.1.138 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення (підпункт 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Пунктом 44.1 статті 44 глави 1 розділу II ПКУ визначено, що 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, інформації, 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 пункту 44.1 статті 44 глави 1 розділу II ПКУ.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (частина друга статті 3 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996).

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

Згідно з підпунктом «а» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України відповідно до статті 186 розділу V ПКУ.

Згідно з підпунктом 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ постачання товарів – це 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. Постачанням товарів також вважається, зокрема, ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника.

Не є постачанням товарів випадки, коли основні виробничі засоби або невикробничі 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.

Згідно з пунктом 189.9 статті 189 розділу V ПКУ, у разі якщо основні виробничі або невикробничі засоби ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування розглядається як постачання таких основних виробничих або невикробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації.

Норма пункту 189.9 статті 189 розділу V ПКУ не поширюється на випадки, коли основні виробничі або невикробничі 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 невикробничих 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.

Згідно з пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (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 негосподарській діяльності платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 розділу V ПКУ).

Відповідно до абзацу першого та другого пункту 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ тимчасово, протягом дії воєнного, надзвичайного стану, не вважаються використаними платником податку в неоподатковуваних ПДВ 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.

До наведених пунктом 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ операцій норми пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ не застосовуються.

Особливості оподаткування ПДВ операцій з ліквідації (списання) основних засобів у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація (списання) здійснюється без згоди платника ПДВ, а також здійснення документального підтвердження таких фактів визначено в Узагальнюючій податковій консультації щодо документального підтвердження знищення або зруйнування основних виробничих або невиробничих засобів, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 03.08.2018 № 673 «Про затвердження узагальнюючих податкових консультацій з деяких питань оподаткування податком на додану вартість» (далі - УПК № 673).

Зокрема, в УПК № 673 визначено, що у випадку ліквідації основних виробничих або невиробничих засобів у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили та у інших випадках ліквідації без згоди платника податку, в тому числі при викраденні, податкові зобов'язання з податку на додану вартість не нараховуються, якщо факт знищення або зруйнування документально підтверджується відповідно до законодавства. Такими документами можуть бути:

сертифікат Торгово-промислової палати України, який підтверджує факт настання обставин непереборної сили (форс-мажору), отриманий відповідно до Закону № 671;

акт, який засвідчує факт пожежі, складений відповідно до положень Порядку обліку пожеж та їх наслідків, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 грудня 2003 року № 2030 (зі змінами), що підписується комісією, до складу якої входить не менш як три особи, у тому числі представник територіального органу ДСНС України, представник адміністрації (власник) об'єкта, потерпілий;

дані (витяг) з відповідного реєстру про припинення права власності на основні засоби у разі їх повного знищення згідно з порядком, визначеним статтею 349 Цивільного кодексу України;

витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань, що засвідчує факт реєстрації відомостей про кримінальне правопорушення, отриманий в порядку, встановленому Кримінальним процесуальним кодексом України, в разі викрадення основних засобів;

інші документи, що відповідно до законодавства підтверджують факт знищення, зруйнування, викрадення основних виробничих або невиробничих засобів.

Враховуючи викладене та виходячи із аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів, опису питань і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС інформує.

Податковий облік ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, а тому при визначенні порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання тих, чи інших товарів/послуг необхідно встановити фактичну сутність таких операцій і місце їх постачання, а також враховувати те, яким чином у бухгалтерському обліку відображається факт здійснення таких операцій.

Щодо питань 1 – 3

Якщо у межах описаної у зверненні ситуації за даними бухгалтерського обліку здійснюється списання товарів, які придбавались (виготовлялися) з ПДВ для цілей використання в оподатковуваних ПДВ операціях, але були знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану, що підтверджується документально, то при здійсненні такої операції платником податку можуть бути застосовані норми пункту 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ. При цьому на придбані з ПДВ послуги норми, визначені пунктом 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ, не поширюються.

Факт настання обставин непереборної сили (форс-мажору) підтверджує сертифікат Торгово-промислової палати України.

Якщо платником податку здійснюється списання (ліквідація) майна, яке відповідно до даних бухгалтерського обліку є основним засобом (якщо така

ліквідація основного засобу здійснюється у зв'язку з його знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили та у інших випадках ліквідації без згоди платника податку, в тому числі при пожежі), та при цьому платник податку надає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення основного засобу в інший спосіб, внаслідок чого він не може використовуватися за первісним призначенням, то з урахуванням норм абзацу другого пункту 189.9 статті 189 розділу V ПКУ така ліквідація не вважається операцією з постачання товару і, відповідно, обов'язку щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у платника податку не виникає (в тому числі згідно з пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ).

З метою підтвердження правомірності застосування положень абзацу другого пункту 189.9 статті 189 розділу V ПКУ та відсутності підстав для нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку із знищенням або руйнуванням основних виробничих або невиробничих засобів, у тому числі внаслідок дії обставин непереборної сили, зокрема, через збройну агресію російської федерації проти України, платник ПДВ може застосовувати перелік

документів, визначений в УПК № 673, в залежності від обставин, які призвели до такого знищення або руйнування.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 глави 3 розділу II ПКУ).