

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо оподаткування операцій зі списання зіпсованих товарів та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Щодо податку на прибуток підприємств

Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств, на підставі абзацу першого п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу, 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.

У разі здійснення операцій зі списання вартості зіпсованих товарів на витрати у бухгалтерському обліку положеннями Кодексу не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування.

Отже, такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку.

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 (частина друга ст. 6 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами та доповненнями (далі – Закон № 996)).

В той же час, якщо підприємством ухвалено рішення здійснювати списання зіпсованих запасів через створення відповідного резерву (забезпечення), то різниці, що виникають при формуванні забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат, встановлено п. 139.1 ст. 139 Кодексу.

Згідно з п.п. 139.1.1 п. 139.1 ст. 139 Кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до п.п. 139.1.2 п. 139.1 ст. 139 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується, зокрема, на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату

відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Отже, у випадку, якщо підприємством ухвалено рішення здійснювати списання зіпсованих товарів через створення відповідного резерву (забезпечення) згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, то у такому випадку виникають різниці згідно з п. 139.1 ст. 139 Кодексу для коригування фінансового результату до оподаткування.

Щодо податку на додану вартість

Пунктом 2 ст. 3 Закону № 996 передбачено, що податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

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

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів та не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни) (п. 188.1 ст. 188 розділу V Кодексу).

Пунктом 198.3 ст. 198 розділу V Кодексу визначено, що податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 розділу V Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи);

ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Відповідно до п. 198.5 ст. 198 розділу V Кодексу 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 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, зокрема, в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених п. 189.9 ст. 189 розділу V Кодексу).

Господарською діяльністю згідно з п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу.

Враховуючи викладене, при списанні товарних запасів у зв'язку із неможливістю їх подальшої реалізації, та під час придбання яких суми ПДВ були включені до складу податкового кредиту, податкові зобов'язання з ПДВ підприємством не нараховуються за умови, що вартість таких зіпсованих товарів включається до вартості товарів/послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування ПДВ та пов'язані з отриманням доходів.

У разі недотримання цієї умови при списанні таких товарів платник зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ за основною ставкою відповідно до п. 198.5 ст. 198 розділу V Кодексу, оскільки такі товари не використовуються в оподатковуваних операціях.

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