

Коли і як нараховувати пдв  
при списанні об'єкта малоцінних необоротних матеріальних активів?

*??? Категорія 101.02: Чи нараховуються податкові зобов'язання при здійсненні операцій із списання (ліквідації) малоцінних необоротних матеріальних активів?*

### Відповідь «ЗІР»:

У разі списання малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) такі МНМА не можуть бути використані у межах господарської діяльності платника податку.

Отже при списанні МНМА, придбаних для використання в оподатковуваних операціях (для списання МНМА, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі, якщо під час такого придбання суми податку були включені до складу податкового кредиту), податкові зобов'язання з ПДВ на підставі п. 198.5 ст. 198 ПКУ:

**нараховуються**, якщо вартість таких МНМА **не включається** до вартості іншої готової продукції, операції з постачання якої підлягають оподаткуванню;

**не нараховуються**, якщо вартість таких МНМА **включається** до вартості іншої готової продукції, операції з постачання якої підлягають оподаткуванню.

Відповідно до п. 2 ст. 6 Закону України від 16 липня 1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Згідно з п.5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, малоцінні необоротні матеріальні активи (далі – МНМА) класифікуються в окремій групі необоротних активів.

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

Операції зі списання МНМА відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату.

Пунктом 198.3 ст. 198 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями (далі – ПКУ) 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 ПКУ, протягом такого звітного періоду, зокрема у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг.

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.

Згідно з п. 198.5 ст. 198 ПКУ у разі якщо товари/послуги, необоротні активи починають використовуватися, зокрема в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, то такий платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ст. 189 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 (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 здійснення операцій відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами – виходячи з вартості їх придбання (п. 189.1 ст. 189 ПКУ).

Враховуючи викладене, у разі списання МНМА такі МНМА не можуть бути використані у межах господарської діяльності платника податку.

Отже при списанні МНМА, придбаних для використання в оподатковуваних операціях (для списання МНМА, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі, якщо під час такого придбання суми податку були включені до складу податкового кредиту), податкові зобов'язання з ПДВ на підставі п. 198.5 ст. 198 ПКУ:

- нараховуються, якщо вартість таких МНМА не включається до вартості іншої готової продукції, операції з постачання якої підлягають оподаткуванню;
- не нараховуються, якщо вартість таких МНМА включається до вартості іншої готової продукції, операції з постачання якої підлягають оподаткуванню.

#### **Коментар «СБГ»:**

### **КОЛИ І ЯК НАРАХОВУВАТИ ПДВ ПРИ СПИСАННІ ОБ'ЄКТА МНМА?**

*Петро КРИЧУН,*

*СФО, к.е.н., МВА, консультант «Ті Сі Джи Консалтинг»*

Дане роз'яснення в базі «ЗІР» показує звичну практику, коли фіскальні органи із часом змінюють свою позицію. Так, в Узагальнюючій податковій консультації щодо окремих питань пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту у разі використання придбаних та/або виготовлених товарів/послуг, необоротних активів частково в оподатковуваних операціях, а частково – ні, затвердженій наказом ДПСУ від 16.02.12 р. № 129, податківці прирівнювали такі МНМА до товарів. Але зараз вони говорять, що МНМА — це необоротні активи. І це безумовно правильно. Але це впливає на правила нарахування умовного ПДВ.

Отже на сьогодні ДФСУ рекомендує при списанні МНМА, придбаних для використання в оподатковуваних операціях (для списання МНМА, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі, якщо під час такого придбання суми податку були включені до складу податкового кредиту), податкові зобов'язання з ПДВ на підставі п. 198.5 ст. 198 ПКУ:

**1) нараховувати** — якщо вартість таких МНМА не включається до вартості іншої готової продукції, операції з постачання якої підлягають оподаткуванню;

**2) не нараховувати** — якщо вартість таких МНМА включається до вартості іншої готової продукції, операції з постачання якої підлягають оподаткуванню.

Якщо відверто, то не дуже коректно і точно все це розписано. Але в цілому припускаємо, що фіскали говорили про амортизаційні відрахування, які беруть участь у формуванні собівартості готової продукції. Хоча і такий наш висновок не досконалий. Адже цілком можливо, що амортизація МНМА потрапила у так звані витрати періоду, а значить обминула собівартість готової продукції. В останньому випадку умовний ПДВ доведеться нараховувати (адже це фактично відповідатиме ситуації 1 в роз'ясненні ДФСУ).

Специфіка ситуації тут викликана також тим, що при нарахуванні компенсуючих податкових зобов'язань (так званих умовних податкових зобов'язань) базу оподаткування слід визначати згідно п.188.1 ПКУ. В ній для необоротних активів (а МНМА є саме такими активами) прописано, що базою оподаткування є балансова (залишкова) вартість за даними бухгалтерії на початок звітного періоду, в якому відбувається списання. А це означає, що база може бути відсутньою (дорівнювати нулю). Адже згідно п.27 П(С)БО 7 «Основні засоби» на МНМА амортизація нараховується в один із таких способів:

- 50% вартості у першому місяці використання, 50% - у місці списання;
- 100% вартості у першому місяці використання.

Тож, якщо підприємство використало другий спосіб, то на момент списання такого МНМА умовного ПДВ бути не може. Балансова вартість дорівнює нулю.

А от якщо на момент списання МНМА ще було недоамортизовано 50% вартості об'єкта, то можливо доведеться нараховувати умовні податкові зобов'язання (залежно від того, який випадок справджується із згаданого вище роз'яснення). Платник тут складе податкову накладну із типом причини «13» - «Складена у зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не в господарській діяльності».

Знову ж таки, свою роль тут зіграє, чи сума амортизації МНМА потрапляє до собівартості продукції, чи до витрат періоду. Якщо до собівартості продукції, то нарахування умовного ПДВ-зобов'язання не повинно бути, навіть якщо МНМА був недоамортизований. А от якщо амортизація потрапляє до так званих витрат періоду, то тут рішення про нарахування залежатиме від того, чи повністю амортизовано об'єкт МНМА. Плюс, якщо дивитися на проблему глибше, то такі правила для МНМА мали б працювати тільки у випадку «дострокового» списання об'єкта МНМА, адже говорити про негосподарське використання об'єкта МНМА, який відпрацював очікуваний час, не зовсім правильно. Але фіскали звісно ж у такі тонкощі не занурювалися.

Прогнозуємо що завдяки таким роз'ясненням платники перестануть використовувати метод амортизації МНМА «50/50». В цьому зараз просто немає сенсу. Одні ризики.

Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.  
та консалтингової компанії [TCG CONSULTING](http://TCGCONSULTING.com.ua)  
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»  
та сайту [buhgazeta.com.ua](http://buhgazeta.com.ua))