

Валентина ВЕРХОГЛЯД, консультант із питань бухгалтерського і податкового обліку, САР

ВІДМОВА ВІД ПРИСКОРЕНОЇ АМОРТИЗАЦІЇ ЧЕРЕЗ ПРОДАЖ АВТОМОБІЛЯ: ЯК КОРИГУВАТИ?

Ситуація. У підприємства – платника податку на прибуток з березня 2020 року на балансі був новий легковий автомобіль. У податковому обліку амортизація нараховується виходячи із скороченого строку корисного використання – 2 роки (п. 43¹ підрозд. 4 розд. XX Податкового кодексу, далі – ПК). У травні 2021 року автомобіль потрапив у ДТП. Підприємство його відремонтувало й у червні 2021 року продало.

Запитання. Як відобразити нараховану амортизацію та вибуття об'єкта основних засобів (далі – ОЗ) у результаті продажу автомобіля в додатку РІ до декларації з податку на прибуток за півріччя 2021 року?

Коротка відповідь. Незалежно від причин вибуття об'єкта ОЗ підприємству доведеться зробити перерахунок суми податкової амортизації, нарахованої за період застосування прискореної амортизації. Докладніше див. нижче.

Прискорена амортизація ОЗ: правила застосування

Платник може прийняти рішення про застосування податкової прискореної амортизації ОЗ на

період з 01.01.20 р. до 31.12.30 р. для окремих груп ОЗ. Така можливість з'явилася завдяки Закону від 16.01.20 р. № 466-ІХ, який доповнив ПК новою нормою (див. табл. 1).

Таблиця 1. Групи ОЗ, для яких передбачена можливість прискореної амортизації

№ з/п	Група ОЗ	Мінімальний строк податкової амортизації, років	
		прискорений (п. 43 ¹ підрозд. 4 розд. XX ПК)	звичайний (ст. 138 ПК)
1	2	3	4
1	Група 3 (передавальні пристрої)	5	10
2	Група 4 (машини та обладнання)	2	5
3	Група 5 (транспортні засоби)	2	5
4	Група 9 (інші ОЗ)	5	12



Увага! У разі прискореної амортизації не працює норма пп. 138.3.3 ПК, яка приписує платникам застосовувати в податковому обліку такі самі строки амортизації, як у бухобліку, якщо в бухобліку строки використання ОЗ є довшими, ніж мінімальні строки з пп. 138.3.3 ПК (абзац дванадцятий п. 43¹ підрозд. 4 розд. XX ПК).



Яким критеріям повинні відповідати об'єкти ОЗ для застосування до них прискореної амортизації?

Застосовувати прискорену амортизацію можна щодо об'єктів ОЗ, які одночасно відповідають таким критеріям:

- об'єкт уведений в експлуатацію в одному з податкових періодів 2020–2030 років;

- об'єкт новий. Новим вважається такий об'єкт ОЗ, який не був уживаний і не відображався в обліку у складі ОЗ раніше ані в даного платника податку, ані в інших осіб (ІПК ДПС від 10.11.20 р. № 4629/ІПК/99-00-05-05-02-06, від 11.03.21 р. № 884/ІПК/99-00-21-02-02-06);
- платник використовує об'єкт у власній господарській діяльності платника та не передає його в оренду інших особам. Виняток: об'єкт може бути наданий в оренду із збереженням прискореної податкової амортизації, якщо здавання в оренду є основним видом господарської діяльності платника (і це підтверджується даними з Єдиного державного реєстру).



На замітку! Оскільки платникам надано право застосовувати прискорену податкову амортизацію, радимо рішення про застосування прискореної амортизації ОЗ оформити **наказом** по підприємству.

Платники-«малодохідники», які прийняли рішення не проводити коригування фінрезультату згідно з розд. III ПК, не мають права застосовувати прискорену амортизацію на підставі п. 43¹ підрозд. 4 розд. XX ПК (ІПК ДПС від 18.12.20 р. № 5246/ІПК/99-00-05-05-02-06). Але водночас вони мають вільно визначати строки корисного використання об'єктів ОЗ у бухобліку. Дані бухобліку будуть прямо використані для обчислення податку на прибуток.

Де саме в додатку АМ відображаються суми прискореної амортизації?

Суми прискореної податкової амортизації ОЗ відображаються в окремих самостійних рядках додатка АМ (А3.1², А4.1², А5.1², А9.1²) до декларації з податку на прибуток.

Коли платник втрачає право на прискорену амортизацію?

Нормами ПК передбачено, за яких умов платник може втратити право застосовувати прискорену податкову амортизацію ОЗ.

Так, якщо до закінчення строку амортизації за прискореним терміном під час експлуатації ОЗ будуть порушені вимоги п. 43¹ підрозд. 4 розд. XX ПК, платник зобов'язаний здійснити перерахунок сум податкової амортизації ОЗ та відповідно:

- збільшити фінрезультат на суму прискореної амортизації, нарахованої з моменту введення ОЗ в експлуатацію (сума включається до ряд. 4.1.17.1 додатка ПІ);
- зменшити фінрезультат на суму звичайної

амортизації (сума включається до ряд. 4.2.16.1 додатка ПІ).



Увага! Будь-яких коригувань сум амортизації в додатку АМ робити не треба, усі коригування слід проводити в додатку ПІ.

На жаль, такий перерахунок сум амортизації платник має провести, незважаючи на причину вибуття об'єкта зі складу ОЗ (через продаж або ліквідацію, наприклад, автомобіля після ДТП) (ІПК ДПС від 01.12.20 р. № 4918/ІПК/99-00-05-05-02-06). Справа в тому, що вибуття об'єкта ОЗ з будь-яких причин до спливу строку прискореної амортизації вважається недотриманням критерію щодо використання об'єкта у власній господарській діяльності платника (див. вище).

Приклад

Підприємство в березні 2020 року придбало автомобіль – об'єкт ОЗ групи 5 (транспортні засоби) за 1 200 000 грн (без ПДВ).

У бухгалтерському обліку строк амортизації визначений у 5 років, амортизація – 20 000 грн на місяць починаючи з квітня 2020 року (1 200 000 грн : 5 років : 60 місяців);

У податковому обліку застосовується прискорена амортизація (2 роки), тобто це 50 000 грн на місяць (1 200 000 грн : 2 роки : 12 місяців).

У травні 2021 року автомобіль потрапив у ДТП, його відремонтували та в червні 2021 року продали.

У цій ситуації всі витрати на ремонт автомобіля визнаємо витратами періоду, оскільки автомобіль після ремонту лише відновив свої експлуатаційні якості, але не набув поліпшень, що давали б підприємству додаткові економічні вигоди від його подальшого використання.

Коригувань фінансового результату до оподаткування на суму таких витрат ПК не передбачено. Тобто ці витрати для обчислення податку на прибуток ураховуються так, як відображені в бухобліку.

На момент вибуття авто ще не минув строк його прискореної амортизації (мав тривати з квітня 2020 року по березень 2022 року). За таких обставин платник має провести перерахунок нарахованої суми податкової амортизації та відобразити відповідну інформацію в додатках АМ та ПІ до декларації (див. нижче).

Таблиця 2. Дані для розрахунку амортизації автомобіля за півріччя 2021 року

(грн)

№ п/п	Показник	Бухгалтерський облік	Податковий облік
1	2	3	4
1	Залишкова вартість ОЗ на 01.01.21 р.	1 020 000 (1 200 000 – 9 x 20 000)	750 000 (1 200 000 – 9 x 50 000)
2	Сума амортизації, нарахована за період з 01.01.21 р. по 30.06.21 р. (за 6 місяців)	120 000 (6 x 20 000)	300 000 (6 x 50 000)
3	Залишкова вартість ОЗ на 30.06.21 р.*	–	–
4	Коригування сум амортизації (за період з 01.04.20 р. по 30.06.21 р.)**:		
	– прискореної	X	–750 000
	– звичайної	X	+300 000

* Залишкова вартість на кінець періоду дорівнює нулю, оскільки об'єкт на 30.06.21 р. вибув (був проданий).
 ** Нарахована сума податкової амортизації за весь період експлуатації ОЗ (15 місяців) становить:
 – за прискореним строком: 15 x 50 000 грн = 750 000 грн;
 – за звичайним строком (відповідає даним бухгалтеру): 15 x 20 000 грн = 300 000 грн.

Фрагмент додатка АМ до декларації за півріччя 2021 року:

ФРАГМЕНТ 1				
<...>				
Інформація щодо нарахованої амортизації				
Код рядка	Номер групи	Балансова вартість		Розрахована сума амортизації за звітний (податковий) період відповідно до пункту 138.3 статті 138 розділу III, пунктів 43 та 43 ¹ підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України
		на початок звітного (податкового) періоду	на кінець звітного (податкового) періоду	
1	2	3	4	5
...
A5.1 ²	5	750 000	–	300 000
...
A17	Сума рядків A1–A16	750 000	–	300 000
1.2.1	Усього (рядок A17 + рядок H7)			300 000

<...>

Фрагмент додатка РІ до декларації за півріччя 2021 року див. на наступній сторінці (див. **фрагмент 2**).

Отже, за результатами півріччя 2021 року загальна сума коригувань фінансового результату дорівнює 270 000 грн (додатне значення, тобто коригування на збільшення).

Ця різниця, по суті, компенсує від'ємну різницю по амортизації ОЗ, яку підприємство мало за результатами 2020 року за цим об'єктом (автомобілем), застосовуючи прискорену амортизацію в податковому обліку (з 01.04.20 р. по 31.12.20 р.):

- амортизація в бухгалтеру:

$$9 \text{ міс.} \times 20\,000 \text{ грн} = 180\,000 \text{ грн};$$
- амортизація в податковому обліку:

$$9 \text{ міс.} \times 50\,000 \text{ грн} = 450\,000 \text{ грн};$$
- разом:

$$180\,000 \text{ грн} - 450\,000 \text{ грн} = -270\,000 \text{ грн}.$$

Тобто фактично в 2021 році ми «повернули» до об'єкта оподаткування ту суму додаткових податкових витрат, яку давала нам податкова прискорена амортизація в минулому 2020 році.

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Код	Різниці, на які збільшується фінансовий результат	Код	Різниці, на які зменшується фінансовий результат
1.1.1	Амортизація ОЗ та НА за даними бухобліку... 120 000	1.2.1 АМ	Амортизація ОЗ та НА за правилами ст. 138 ПК 300 000
1.1.2	Залишкова вартість проданого об'єкта за даними бухобліку 900 000*	1.2.2	Залишкова вартість за даними податкового обліку (п. 138.2 ПК) 900 000*
4.1.17.1	Амортизація за всі періоди застосування прискореної амортизації згідно з п. 43 ¹ підрозд. 4 розд. ХХ ПК 750 000**	4.2.16.1	Амортизація за об'єктами, визначеними п. 43 ¹ підрозд. 4 розд. ХХ ПК, але із застосуванням строків використання з п. 138.3 ПК 300 000***
01	Усього різниць, на які збільшується фінансовий результат 1 770 000	02	Усього різниць, на які зменшується фінансовий результат 1 500 000
Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України			03 270 000

<...>



* На момент вибуття (продажу) залишкова вартість автомобіля в бухгалтерському та податковому обліку (з урахуванням перерахунку) становить 900 000 грн (1 200 000 грн – 15 x 20 000 грн). Уважаємо, що в разі вибуття об'єкта ОЗ слід використовувати залишкову вартість за даними податкового обліку, обчислену із застосуванням «звичайних» строків амортизації з пп. 138.3.3 ПК. Адже на момент вибуття (продажу) уже відбулися коригування суми амортизації на збільшення/зменшення згідно з п. 43¹ підрозд. 4 розд. ХХ ПК і відповідно змінилася і залишкова вартість ОЗ на момент вибуття.

** Розрахунок підприємства (дані, що були включені до ряд. А4.1² додатку АМ).

*** Розрахунок підприємства.

ВИСНОВКИ



У нашому прикладі підприємство застосувало прискорену амортизацію ОЗ за правилами п. 43¹ підрозд. 4 розд. ХХ ПК, але не дотрималось певних вимог щодо її застосування. У такому випадку підприємство має провести перерахунок нарахованої податкової амортизації ОЗ, дотримуючись таких правил:

- до моменту вибуття (порушення правил застосування прискореної амортизації) об'єкта ОЗ у звітному періоді поточного року в додатку АМ за групами з прискореною амортизацією (рядки А3.1², А4.1² А5.1², А9.1²) указують суми прискореної амортизації;
- у рядках 4.1.17.1 (на збільшення фінрезультату) та 4.2.16.1 (на зменшення фінрезультату) додатка РІ до декларації за звітний період наводяться відповідно суми прискореної та звичайної податкової амортизації, нарахованої з моменту введення об'єкта ОЗ в експлуатацію до моменту його вибуття (порушення правил застосування прискореної амортизації);
- для заповнення рядка 1.2.2 додатка РІ (залишкова вартість ОЗ за правилами ПК) до декларації за період, коли сталося вибуття об'єкта ОЗ, залишкову вартість об'єкта розраховують за нормами «звичайної» податкової амортизації;
- загальна сума збільшення фінрезультату звітного періоду в додатку РІ до декларації за період вибуття об'єкта ОЗ, до якого застосувалася прискорена податкова амортизація, по суті, дорівнює загальній сумі зменшення фінрезультату за минулі звітні роки (різниця між бухгалтерською та податковою амортизацією в минулих роках).