

Податкова консультація

Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби розглянув лист _____ (код ЄДРПОУ _____) від _____ № _____ (вх. № _____ від _____) з окремих питань оподаткування операцій зі списання дебіторської заборгованості та визнання її безнадійною, та керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – Кодекс) повідомляє.

Безнадійною заборгованістю для цілей застосування положень Кодексу є, зокрема, заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією (пп. "з" пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Відповідно до п. 1 ст. 1 Закону України від 14 травня 1992 року №2343-XII "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" (далі - Закон №2343) банкрутство - визнана господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність за допомогою процедур санації та мирової угоди і погасити встановлені у порядку, визначеному цим Законом, грошові вимоги кредиторів не інакше як через застосування ліквідаційної процедури.

Згідно зі ст.33 України від 15 травня 2003 року №755-IV "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців" юридична особа припиняється в результаті ліквідації за рішенням, прийнятим засновниками (учасниками) юридичної особи або уповноваженим ними органом, за судовим рішенням або за рішенням державного органу, прийнятим у випадках, передбачених законом.

Юридична особа є такою, що припинилася, з дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Таким чином, достатньою умовою для визнання заборгованості безнадійною відповідно до вимог пп. "з" пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу є наявність постанови господарського суду про визнання боржника банкрутом, прийнятої у судовому засіданні за участі сторін, або припинення юридичної особи, що підтверджується записом у Єдиному державному реєстрі про державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Щодо коригування фінансового результату до оподаткування.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток 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.

Порядок коригування фінансового результату на різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень), у тому числі резерву сумнівних боргів, визначено нормами ст. 139 Кодексу.

Згідно з пп. 139.2.1 п. 139.2 ст. 139 Кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується:

на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.

Згідно з пп. 139.2.2 п. 139.2 ст. 139 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується:

на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 (далі – П(С)БО №10).

Відповідно до п.8 П(С)БО №10 величина сумнівних боргів, що визначена на дату балансу на основі класифікації дебіторської заборгованості, становить залишок резерву сумнівних боргів. Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат (п.10 П(С)БО №10).

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат (п.11 П(С)БО №10).

Таким чином, у разі списання дебіторської заборгованості, щодо якої не створено резерв сумнівних боргів, фінансовий результат до оподаткування згідно з пп.139.2.1 п.139.2 ст.139 Кодексу підлягає збільшенню на всю суму списаної заборгованості (з урахуванням ПДВ). При списанні дебіторської заборгованості, щодо якої створено резерв сумнівних боргів, фінансовий результат до оподаткування згідно з пп.139.2.1 п.139.2 ст.139 Кодексу

підлягає збільшенню на суму витрат понад суму резерву сумнівних боргів (з урахуванням ПДВ).

При цьому зменшення фінансового результату відповідно до пп.139.2.2 п.139.2 ст.139 Кодексу також здійснюється на всю суму дебіторської заборгованості (з урахуванням ПДВ), яка відповідає ознакам пп.14.1.11 п.14.1 ст.14 Кодексу, чинним на дату її списання (у даному випадку згідно пп."з" пп.14.1.11 п.14.1 ст.14 Кодексу), незалежно від того, чи створено резерв сумнівних боргів за такою заборгованістю.

При цьому зазначаємо, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (п. 2 ст. 6 Закону України від 16 липня 1999 року N 996 "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"). Отже, з питання обліку та списання дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку доцільно звернутися до Міністерства фінансів України.

Щодо оподаткування податком на додану вартість

Як зазначено у зверненні, платником податку (покупцем) було здійснено попередню оплату іншому платнику податку (постачальнику) за товар та включено до податкового кредиту відповідну суму ПДВ. Поставка товарів/послуг не відбулася, при цьому постачальник згідно з постановою суду був визнаний банкрутом, у зв'язку з чим заборгованість такого постачальника перед покупцем за такою попередньою оплатою списується.

Відповідно до п.198.3 ст.198 Кодексу 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 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.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

дата отримання платником податку товарів/послуг (п. 198.2 ст. 198 Кодексу).

Відповідно до ст. 605 Цивільного кодексу України зобов'язання припиняється внаслідок звільнення (прощення боргу) кредитором боржника від його обов'язків, якщо це не порушує прав третіх осіб щодо майна кредитора.

У разі списання дебіторської заборгованості, яка виникла внаслідок попередньої оплати товарів, які поставлені не були, факт придбання таких товарів, як це передбачено п.198.3 ст.198 Кодексу, відсутній, та, відповідно, відсутнє право платника на податковий кредит за такими товарами.

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 ЕРПН 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).

Отже, якщо платником податку було сформовано податковий кредит на підставі податкової накладної, складеної до 01.07.2015 та зареєстрованої в ЕРПН, при попередній оплаті товарів/послуг, які поставлені не були, та заборгованість за якими підлягає списанню, то в податковому періоді, в якому відбувається списання такої дебіторської заборгованості, платнику податку необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за такими непоставленими товарами/послугами, з використанням механізму, визначеного п.198.5 ст.198 Кодексу.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (п.52.2 ст.52 Кодексу).