

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ
від 03.05.2024 р. № 2542/ІПК/99-00-21-02-02 ІПК

Щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суму списаної дебіторської заборгованості щодо якої минув термін позовної давності та по якій не проводились заходи щодо її стягнення

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення ПП НВФ <...> (далі –ПП) щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суму списаної дебіторської заборгованості щодо якої минув термін позовної давності та по якій не проводились заходи щодо її стягнення, та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), в межах компетенції повідомляє наступне.

Як зазначено у зверненні, основним видом діяльності ПП є оптова торгівля насінням зернових та овочевих культур. Значна частина покупців насіння знаходиться на півдні України.

Частина покупців щодо яких існує дебіторська заборгованість за поставлений товар, по якій минув термін позовної давності, знаходяться на тимчасово окупованій території України («» та «» області). З даних причин проводити будь - які дії щодо стягнення заборгованості не можливо.

Частина покупців знаходиться на звільненій території «» області, але з різних причин вони не погасили свою заборгованість в межах встановленого терміну позовної давності (три роки з моменту виникнення).

Нарахування резерву сумнівних боргів по даних заборгованостях не проводилося.

ПП просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань:

- 1) чи зменшується фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток на суми списаної дебіторської заборгованості щодо яких минув термін позовної давності та по якій не проводилися заходи щодо стягнення такої заборгованості?
- 2) чи оподатковуються ПДВ (нарахування зобов'язань чи їх коригування) операції зі списання сум такої дебіторської заборгованості щодо яких мину термін позовної давності?

Щодо питання 1

Ознаки безнадійної заборгованості для цілей застосування положень Кодексу визначено п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

Безнадійна заборгованість – заборгованість, що відповідає одній з таких ознак, зокрема заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності (п.п. «а» п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Згідно зі ст. 256 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) позовна давність – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

Загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки (частина перша ст. 257 ЦКУ).

Позовну давність обчислюють за загальними правилами визначення термінів, встановленими ст.ст. 253 – 255 ЦКУ.

Наказом Міністерства фінансів України від 03.04.2018 № 400 затверджено Узагальнюючу податкову консультацію щодо необхідності звернення до суду для визнання заборгованості безнадійною відповідно до п.п. «а» п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу. У цій консультації зазначено, що п.п. «а» п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу не встановлюється будь-яких додаткових умов для визнання заборгованості за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності, безнадійною. Ця норма Кодексу не передбачає необхідності здійснення платником податку - кредитором будь-яких заходів щодо стягнення заборгованості, зокрема у судовому порядку, визнання боржника банкрутом тощо. Тож, виключним та достатнім критерієм для визнання заборгованості безнадійною згідно з п.п. «а» п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу є сплив строку позовної давності за зобов'язаннями щодо такої заборгованості, незалежно від того звертався кредитор до суду з метою її стягнення чи ні.

Таким чином, у разі якщо заборгованість відповідає ознаці, визначеній п.п. «а» п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, платник податку не повинен здійснювати перевірку відповідності такої заборгованості іншим ознакам, передбаченим п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу.

У разі наявності дебіторської заборгованості, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником, платник формує резерв сумнівних боргів.

Різниці, що виникають у разі формування резерву сумнівних боргів або резерву очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів) та списання безнадійної заборгованості визначено положеннями ст. 139 Кодексу.

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

- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів або резерву очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів або понад резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів).

Відповідно до п.п. 139.2.2 п. 139.2 ст. 139 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів або резерву очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів), 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 або резерв очікуваних кредитних збитків (зменшення корисності активів), що відповідає ознакам, визначеним п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 цього Кодексу.

Отже, фінансовий результат до оподаткування зменшуватиметься відповідно до п.п. 139.2.2 п. 139.2 ст. 139 Кодексу на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, наведеним у п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, зокрема, за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності.

У разі списання дебіторської заборгованості, яка відповідає ознакам, встановленим п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, щодо якої не створено резерв сумнівних боргів, фінансовий результат до оподаткування згідно з п.п. 139.2.1 п. 139.2 ст. 139 Кодексу підлягає збільшенню на суму списаної заборгованості.

При цьому, при списанні дебіторської заборгованості, яка відповідає ознакам, встановленим п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу за рахунок створеного резерву сумнівних боргів, фінансовий результат до оподаткування згідно з п.п. 139.2.1 п. 139.2 ст. 139 Кодексу підлягає збільшенню на суму витрат понад суму резерву сумнівних боргів.

Щодо питання 2

Правові основи оподаткування ПДВ встановлені розділом V та підрозділом 2 розділу XX Кодексу.

Згідно з п.п. «а» і «б» п. 185.1 ст. 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 Кодексу.

Правила формування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної регулюються статтями 187 і 201 Кодексу.

Відповідно до п. 187.1 ст. 187 Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше (перша подія):

- а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;
- б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної

декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», незалежно від дати накладення електронного підпису.

Пунктами 201.1, 201.7 та 201.10 ст. 201 Кодексу визначено, що при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з використанням кваліфікованого електронного підпису або удосконаленого електронного підпису, що базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису, уповноваженої платником особи відповідно до вимог Закону України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлені ПКУ терміни. При цьому податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Згідно з п. 192.1 ст. 192 Кодексу якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в ЄРПН.

Таким чином, з урахуванням норм пунктів 187.1 ст. 187 та 201.1, 201.7, 201.10 ст. 201 Кодексу, у разі, якщо відвантаження постачальником товару є першою подією, то на дату такого відвантаження у постачальника виникають податкові зобов'язання з ПДВ та обов'язок скласти відповідну податкову накладну за операцією з постачання такого товару.

У разі, якщо відвантажений товар не був оплачений покупцем та у подальшому не відбувалося зменшення/збільшення ціни та/або кількості поставленого товару, та заборгованість за такий поставлений товар списується продавцем, то таке списання заборгованості не є підставою, визначеною п. 192.1 ст. 192 Кодексу, для складання розрахунку коригування до податкової накладної, складеної на дату першої події за операцією з відвантаження товарів.

Отже, списання постачальником суми дебіторської заборгованості за поставлений, але не оплачений покупцем товар не спричиняє податкових наслідків для такого постачальника (підстави для коригування податкових зобов'язань відсутні).

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