

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ
від 17.11.2021 р. № 4378/ІПК/99-00-21-02-02-06

Щодо правомірності списання та віднесення до доходу простроченої кредиторської заборгованості по розрахунках з покупцями за договорами купівлі-продажу необробленої деревини

Державна податкова служба України розглянула звернення <...> (далі – ДП) щодо правомірності списання та віднесення до доходу простроченої кредиторської заборгованості по розрахунках з покупцями за договорами купівлі-продажу необробленої деревини та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє наступне.

Як зазначено у зверненні, договорами купівлі-продажу необробленої деревини передбачений порядок розрахунків між сторонами договору. Зокрема, договором передбачено, що сума гарантійного внеску (за винятком винагороди біржі), яка перерахована покупцем на рахунок біржі для участі в аукціоні із продажу ресурсів необробленої деревини, зараховується продавцю в якості частини оплати за проданий товар пропорційно згідно графіку поставки. У випадку відмови покупця від оплати та купівлі товару згідно графіку поставки, вартість гарантійного внеску за невибрану частину товару не повертається та залишається у розпорядженні продавця. Згідно договору у випадку ненадходження коштів на рахунок продавця в домовлений термін, покупець втрачає право на придбання даної партії товару і вона залишається у власності продавця. У випадку, коли покупець не оплатив та не вибрав до закінчення декади передбачену партію деревини, він втрачає право на неї, і продавець може реалізувати цю партію лісоматеріалів на свій розсуд.

Договором купівлі-продажу необробленої деревини передбачені терміни дії договору (місяць, квартал, або до певної дати). Також договором визначено, що закінчення строку договору не звільняє сторони від відповідальності за його порушення, яке мало місце під час дії договору.

У платника виникли питання:

1. Чи має право ДП в разі невиконання покупцем умов договору купівлі-продажу необробленої деревини списати з обліку та віднести в дохід прострочену кредиторську заборгованість достроково до закінчення терміну, визначеного ст. 257 Цивільного кодексу України?
2. Так як ДП є платником ПДВ, податкове зобов'язання із сплати ПДВ було нараховано та сплачено за першою подією (надходження гарантійного внеску покупця на розрахунковий рахунок підприємства). Що стосується ПДВ, у такій ситуації, коли постачання товарів скасовується, а гарантійний внесок втрачає статус передоплати, чи виникають підстави для коригування податкових зобов'язань? Адже зникає об'єкт оподаткування ПДВ (постачання товарів на митній території України) – чи має право підприємство відкоригувати податкове зобов'язання із сплати ПДВ? Разом з тим, як бути з ПДВ, якщо податкова накладна

при отриманні гарантійного внеску була зареєстрована на покупця – неплатника ПДВ?

До питання 1

Відповідно до ст. 257 глави 19 Цивільного кодексу України загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки.

Згідно п. 44.1 ст. 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування (п. 44.2 ст. 44 Кодексу).

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

Кодексом не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток за операціями зі списання кредиторської заборгованості.

Такі операції відображаються згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

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»).

Отже, питання порядку списання у бухгалтерському обліку кредиторської заборгованості належить до компетенції Міністерства фінансів України.

До питання 2

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено 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 відповідно до ст. 186 Кодексу розташоване на митній території України.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та їх коригування, а також складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному Реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 192, 198 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:

- а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, 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.

Згідно з пунктами 201.1, 201.7 та 201.10 ст. 201 Кодексу при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені Кодексом терміни.

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).

Відповідно до 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.

Згідно з п.п. 192.1.1 п. 192.1 ст. 192 Кодексу якщо внаслідок такого перерахунку відбувається зменшення суми компенсації на користь платника податку - постачальника, то:

а) постачальник відповідно зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок;

б) отримувач відповідно зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів/послуг.

Постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань лише після реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної.

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм Кодексу, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, повідомляємо, що постачальник товарів (платник ПДВ) на дату отримання від покупця грошових коштів у вигляді авансового платежу (частини оплати за товари) зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ та скласти на покупця податкову накладну і зареєструвати її в ЄРПН у встановлені Кодексом терміни.

Якщо надалі, після отримання постачальником (платником ПДВ) грошових коштів від покупця (неплатника ПДВ) у вигляді авансового платежу (частини оплати за товари), операція з постачання товарів фактично не відбувається і такі грошові кошти не зараховуються в рахунок оплати інших товарів/послуг, які були або будуть поставлені/надані, то коригування зазначених вище податкових зобов'язань з ПДВ у бік зменшення може бути здійснено лише за умови повернення постачальником (платником ПДВ) покупцю (неплатнику ПДВ) суми грошових коштів, попередньо отриманих від покупця у вигляді авансового платежу (частини оплати за товари), та реєстрації відповідного розрахунку коригування до податкової накладної в ЄРПН.

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