

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ
від 16.10.2024 р. № 4876/ІПК/99-00-21-02-02 ІПК

Щодо визнання та списання дебіторської заборгованості, яку неможливо стягнути у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів в результаті бойових дій

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення <...> ТОВ <...>

(далі – ТОВ) щодо визнання та списання дебіторської заборгованості, яку неможливо стягнути у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів в результаті бойових дій, які відбувалися на території ТОВ, яка була тимчасово окупована російською федерацією, та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), в межах компетенції повідомляє.

Як зазначено у зверненні, у березні 2022 року, в період тимчасової окупації території смт. <...> району <...> області, внаслідок ведення активних бойових дій, зокрема, і на території ТОВ, було знищено виробничі та адміністративні приміщення, в яких зберігалися первинні документи ТОВ.

Первинні документи ТОВ були знищені, що підтверджується актом про пожежу, витягом з Єдиного реєстру досудових розслідувань щодо кримінального провадження, внесеного до реєстру за ознаками кримінального правопорушення, протоколом інвентаризаційної комісії ТОВ тощо.

Про втрату (знищення) первинних документів ТОВ сповістило контролюючий орган («» ДПІ ГУ ДПС у <...> області).

30.08.2023 контролюючий орган ухвалив рішення, яким відмовив ТОВ у застосуванні п.п. 69.28 п. 69 підрозділу 10 розділу XX Кодексу. Дане рішення було оскаржено ТОВ до ДПС України, але за результатами розгляду скарги ТОВ ДПС України залишило рішення ГУ ДПС у <...> області без змін.

Не погоджуючись із вищевказаними рішеннями контролюючого органу, ТОВ оскаржило їх до суду. Станом на сьогодні провадження у справі за позовом ТОВ до ГУ ДПС у <...> області про оскарження рішення триває і рішення у цій справі не прийнято.

На сьогоднішній день у бухгалтерському обліку ТОВ обліковується дебіторська заборгованість ряду суб'єктів господарювання – юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, а також фізичних осіб, які не зареєстровані суб'єктами господарювання, стягнення якої є неможливим у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів, що підтверджують її виникнення, в результаті бойових дій під час тимчасової окупації російською федерацією території України.

ТОВ просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань:

1. Чи має право ТОВ визнати безнадійною дебіторську заборгованість, яка за формальними критеріями не відповідає ознакам безнадійної заборгованості, визначеним п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, але яку неможливо стягнути у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів, що підтверджують її виникнення та наявність, в результаті бойових дій на тимчасово окупованій російською федерацією території України, зокрема і тих, що відбувалися на території ТОВ, та якими нормами Кодексу слід керуватися ТОВ при здійсненні такого списання?
2. Чи має право ТОВ списати дебіторську заборгованість, яку неможливо стягнути у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів, що підтверджують її виникнення та наявність, в результаті бойових дій на тимчасово окупованій російською федерацією території України, та якою нормою Кодексу передбачений порядок списання такої дебіторської заборгованості?
3. Які наслідки для ТОВ несе списання дебіторської заборгованості, що не відповідає ознакам безнадійної заборгованості, визначеним п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, але яку неможливо стягнути у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів, що підтверджують її виникнення та наявність, в результаті бойових дій на тимчасово окупованій російською федерацією території України?
4. Які різниці виникають відповідно до п. 139.2 ст. 139 Кодексу у випадку списання ТОВ дебіторської заборгованості, що не відповідає ознакам безнадійної заборгованості, визначеним п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, але яку неможливо стягнути у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів, що підтверджують її виникнення та наявність, в результаті бойових дій на тимчасово окупованій російською федерацією території України?
5. Чи звільняється ТОВ від обов'язків податкового агента у випадку списання дебіторської заборгованості фізичної особи, яка не зареєстрована суб'єктом господарювання, якщо неможливо встановити місцезнаходження особи-дебітора та/або встановити його контактні дані у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів, що підтверджують виникнення та наявність такої дебіторської заборгованості, в результаті бойових дій на тимчасово окупованій російською федерацією території України?
6. В якій графі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств ТОВ має відобразити операції зі списання дебіторської заборгованості суб'єктів господарювання – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, а також фізичних осіб, які не зареєстровані суб'єктами господарювання, стягнення якої є неможливим у зв'язку із втратою (знищенням) первинних документів, що підтверджують її виникнення та наявність, в результаті бойових дій під час тимчасової окупації російською федерацією території України?

Щодо питань 1- 4, 6

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

Зокрема, безнадійною вважається заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством (п.п. «ж» п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Торгово-промислова палата України (далі – ТПП) на підставі статей 14, 14¹ Закону України від 02 грудня 1997 року № 671/97-ВР «Про торгово-промислові палати в Україні» (далі – Закон № 671/97-ВР) та Статуту ТПП України листом від 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1 засвідчила форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили): військову агресію російської федерації проти України.

Частиною другою ст. 14¹ Закону № 671/97-ВР визначено, що форс-мажорними обставинами (обставинами непереборної сили) є надзвичайні та невідворотні обставини, що об'єктивно унеможливають виконання зобов'язань, передбачених умовами договору (контракту, угоди тощо), обов'язків згідно із законодавчими та іншими нормативними актами.

Торгово-промислова палата України та уповноважені нею регіональні торгово-промислові палати засвідчують форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) та видають сертифікат про такі обставини протягом семи днів з дня звернення суб'єкта господарської діяльності за собівартістю (частина перша ст. 14¹ Закону № 671/97-ВР).

Порядок засвідчення форс-мажорних обставин встановлюється Регламентом засвідчення ТПП України та регіональними ТПП форс-мажорних обставин, який затверджено рішенням президії ТПП України від 18.12.2014 № 44 (далі – Регламент).

Відповідно до Регламенту форс-мажорні обставини засвідчуються за зверненням суб'єктів господарської діяльності та фізичних осіб щодо кожного окремого договору, зобов'язання, контракту, виконання яких стало неможливим через наявність зазначених обставин.

Таким чином, заборгованість підпадає під визначення безнадійної у разі, якщо стягнення її стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), що підтверджено сертифікатом Торгово-промислової палати України про настання обставин непереборної сили.

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 визначені відповідними положеннями цього Кодексу.

При формуванні резерву сумнівних боргів, а також списанні за його рахунок безнадійної дебіторської заборгованості п. 139.2 ст. 139 Кодексу встановлено податкові різниці для коригування фінансового результату до оподаткування.

Відповідно до 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 резерв 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).

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

- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів або резерв 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 зменшується 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, незалежно від того, створено резерв сумнівних боргів за такою заборгованістю чи ні.

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.

Отже, підприємство зменшує фінансовий результат до оподаткування 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), у разі, якщо зазначена дебіторська заборгованість відповідає ознакам, наведеним у п.п. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 Кодексу та зазначає списану суму в рядку 2.2.3 додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 зі змінами та доповненнями.

Водночас повідомляємо, що відповідно до 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, інформації, 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 п. 44 Кодексу).

Отже, списання безнадійної дебіторської заборгованості здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності на підставі первинних документів.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, 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 (абзац перший частини другої ст. 6 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами).

Тож, питання порядку списання дебіторської заборгованості у бухгалтерському обліку, а також щодо відповідних підтверджуючих документів в частині методології такого обліку належать до компетенції Міністерства фінансів України.

Щодо питання 5

Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до п.п. 162.1.1 п. 162.1 ст. 162 якого платником податку є фізична особа – резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Згідно з п.п. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163 Кодексу об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід,

Перелік доходів, які включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку визначено п. 164.2 ст. 164 Кодексу, зокрема:

- дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 Кодексу) у вигляді основної суми боргу (кредиту) платника податку (крім суми прощеного (анульованого) основного боргу платника податку за іпотечним кредитом в іноземній валюті, забезпеченим іпотекою житлової нерухомості), прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року. Кредитор зобов'язаний повідомити платника податку - боржника шляхом направлення рекомендованого листа з повідомленням про вручення або шляхом укладення відповідного договору, або надання повідомлення боржнику під підпис особисто про прощення (анулювання) боргу та включити суму прощеного (анульованого) боргу до податкового розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, за підсумками звітного періоду, у якому такий борг було прощено. Боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації. У разі неповідомлення кредитором боржника про прощення

(анулювання) боргу у порядку, визначеному цим підпунктом, такий кредитор зобов'язаний виконати всі обов'язки податкового агента щодо доходів, визначених цим підпунктом (п.п. «д» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу);

- сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II Кодексу, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу. Фізична особа самостійно сплачує податок з таких доходів та зазначає їх у річній податковій декларації (п.п. 164.2.7 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Згідно з п. 167.1 ст. 167 Кодексу ставка податку становить 18 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) платнику (крім випадків, визначених у пунктах 167.2 - 167.5 ст. 167 Кодексу).

Також вказаний дохід є об'єктом оподаткування військовим збором (п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Ставка військового збору становить 1,5 відсотка об'єкта оподаткування, визначеного п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (п.п. 1.3 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб та військового збору до бюджету здійснюються у порядку, встановленому ст. 168 Кодексу та п.п. 1.4 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Враховуючи зазначена, у разі якщо ТОВ здійснюється анулювання (списання) основної суми боргу платника податків – фізичної особи, яка не є суб'єктом господарювання, то сума прощеного боргу включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податків та оподатковується податком на доходи фізичних осіб та військовим збором у порядку, визначеному п.п. 164.2.7 або п.п. «д» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу та п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

З метою уникнення неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства у частині оподаткування доходів фізичних осіб, кожний конкретний випадок виникнення податкових відносин слід розглядати з урахуванням документів (матеріалів), які стосуються порушених питань.

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