

6. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення надмірного державного регулювання у сфері автомобільних перевезень : закон України від 05.07.2011 № 3565–VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3565–17/stru>;

7. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Державного комітету статистики України від 17 лютого 1998 № 74 «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування» : наказ Державної служби статистики України від 19.03.2013 № 95 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0521–13>;

8. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 № 488/346 : наказ Міністерства інфраструктури України Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 10.12.2013 № 1005/1454 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0488361–95>.

УДК 343.89

*Нартов І. В., судовий експерт Харківського НДІСЕ,
e-mail: nartovigor1@gmail.com*

ДО ПИТАННЯ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTI

Вивчення питання порядку визначення доходів відносно заборгованості, за якою минув строк давності, та відповідно до документального підтвердження заниження доходів при проведенні судових економічних експертиз є актуальним, оскільки в аспекті змін чинного законодавства України з оподаткування зазначене питання раніше не розглядалось, а при проведенні податкових перевірок уповноваженими органами ДФС складаються акти перевірок із донарахування сум податків.

При цьому виникає необхідність у проведенні експертних досліджень з питань документального підтвердження донарахованих сум податків за матеріалами податкових перевірок.

Згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), 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 цього Кодексу.

Одними з таких різниць, на які коригується фінансовий результат до оподаткування підприємства, є різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), зокрема, – резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ).

Згідно з пп. 139.2.1 ПКУ, фінансовий результат до оподаткування **збільшують**:

— на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних П(С)БО чи МСФЗ;

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

Фінансовий результат до оподаткування **зменшують**:

— на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування згідно з П(С)БО чи МСФЗ;

— на суму списаної дебіторської заборгованості (у т.ч. за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ.

Виходячи з наведеного, коригування фінансового результату до оподаткування базується на резерві сумнівних боргів. Тому коригування з п. 139.2 ПКУ стосуються винятково дебіторської заборгованості, на яку створюється резерв сумнівних боргів у бухгалтерському обліку.

Однак треба зазначити, що згідно з п. 7 П(С)БО 10, поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім придбаної заборгованості й заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

При цьому треба зазначити, що товарна заборгованість – заборгованість за виданими авансами, у рахунок яких мали бути поставлені товари, згідно з п. 4 П(С)БО 12 затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 № 91 (далі П(С)БО 12), не

є фінансовим активом, та на таку заборгованість у бухгалтерському обліку резерв сумнівних боргів не нараховується, а під час її списання відразу визнаються витрати.

Враховуючи вищенаведене, у разі списання дебіторської заборгованості, яка відповідає/не відповідає ознакам, установленим пп. 14.1.11 ПКУ щодо якої не створено резерв сумнівних боргів, фінансовий результат до оподаткування згідно з пп. 139.2.1 ПКУ підлягає збільшенню на суму списаної заборгованості.

Водночас зменшення фінансового результату, згідно з пп. 139.2.2 ПКУ, здійснюється лише на суму дебіторської заборгованості, яка відповідає ознакам пп. 14.1.11 ПКУ, чинним на дату її списання, незалежно від того, чи створено резерв сумнівних боргів за такою заборгованістю.

У разі відсутності майна у боржника – фізичної або юридичної особи для повного погашення заборгованості визнання такої заборгованості безнадійною згідно з пп. «є» пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ можливе за умови, що здійснені виконавцем відповідно до Закону № 1404 Закон України від 02 червня 2016 № 1404–VIII «Про виконавче провадження» (далі – Закон № 1404) заходи щодо розшуку такого майна виявилися безрезультатними, а інше майно у боржника – відсутнє, що підтверджується постановою державного виконавця про повернення виконавчого документа у порядку і на умовах, визначених Законом № 1404.

Крім того, заборгованість визнаватиметься безнадійною за умови відповідності такої заборгованості одній з ознак, наведених у пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

З моменту набрання чинності рішення суду про визнання банкрутом постачальника дебіторська заборгованість за ним набуває статусу безнадійної і підлягає списанню як у податковому обліку (виконуються норми пп. «з» пп. 14.1.11 ПКУ), так і в бухгалтерському обліку (існує 100–відсоткова впевненість про неповернення грошей / невиконання товарних зобов'язань).

Зокрема, відповідно до п.5 П(С)БО 11 «Зобов'язання», затвердженгоо наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 № 20 (далі П(С)БО 11), якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду, та в момент списання безнадійної кредиторської заборгованості за отриманими авансами в бухгалтерському обліку буде визнано дохід.

До того ж варто зауважити, що під час списання безнадійної дебіторської заборгованості підприємство визнає витрати на загальну суму такої заборгованості за даними бухгалтерського обліку, тобто **з урахуванням податку на додану вартість**, у разі якщо за договором ПДВ є складовою суми авансу за товар.

Щодо податкових наслідків у частині ПДВ, то треба зазначити, що по факту визнання дебіторської заборгованості безнадійною така заборгованість підлягає списанню з урахуванням ПДВ, по вартості оплаченого товару/послуги (з ПДВ).

Тобто відповідно до п. 198.3 ПКУ за даних умов платником податків втрачається право на податковий кредит за такими товарами/послугами.

Зважаючи на викладене вище, необхідно відкоригувати суму податкового кредиту, сформованого при попередній оплаті непоставлених товарів/послуг.

Враховуючи вказане, відповідні коригування безнадійної заборгованості підлягають відображенню у декларації з податку на прибуток платників податків, та вказаний методичний підхід доречно використовувати при проведенні відповідних економічних досліджень за матеріалами податкових перевірок.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України № 2755–VI від 02.12.2010. *Голос України*, 2010. 12. 04.12.2010 № 229–230.
2. П(С)БО 10 : наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 N237. *Офіційний вісник України*, 1999 № 43 (12.11.99). Ст. 2166.
3. Про виконавче провадження : закон України від 02 червня 2016 року N1404–VIII. *Урядовий кур'єр*, 2016. 07. 20.07.2016 № 134.
4. Щодо віднесення банком заборгованості до категорії «безнадійна» : лист ДФС від 09.03.2017р. N4774/6/99–99–15–02–02–15. *Бизнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації*, 2017. 04 № 16.
5. П(С)БО 11 : наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. *Офіційний вісник України*, 2000 № 7 (03.03.2000). Ст. 288.