

**МІЖРЕГІОНАЛЬНЕ ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС - ЦЕНТРАЛЬНИЙ
ОФІС З ОБСЛУГОВУВАННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ**

ЛИСТ

від 01.12.2015 р. N 26240/10/28-10-06-11

**Щодо коригування фінансового результату до
оподаткування податком на прибуток підприємств з
01.01.2015 року**

Міжрегіональне головне управління ДФС - Центральний офіс з обслуговування великих платників розглянуло лист, за результатами розгляду та в межах своїх повноважень повідомляємо наступне.

Чи коригується фінансовий результат до оподаткування на вартість товарів, робіт, послуг, які віднесено до витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю? Чи коригується фінансовий результат до оподаткування на суму товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг, матеріальної допомоги, безкоштовно наданих юридичним особам та працівникам підприємства?

З 01.01.2015 року відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України від 02.12.2010 N 2755-VI](#) зі змінами і доповненнями (далі - ПКУ) об'єктом оподаткування 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 [розділу III ПКУ](#).

Відповідно до [п. 44.2 ст. 42 ПКУ](#) для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

[Пунктом 2 ст. 3 Закону України від 16 липня 1999 року N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) (далі - Закон N 996) передбачено, що податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до [ст. 4 Закону N 996](#) бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються, зокрема, на принципі відповідності доходів і витрат.

Так, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Витрати", затверджене [наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. N 318](#) і зареєстроване в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за N 27/4248 (далі - П(С)БО 16), визначає методологічні засади

формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Згідно із [п. 6 П\(С\)БО 16](#) витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені ([п. 7 П\(С\)БО 16](#)).

При цьому [пунктом 9 П\(С\)БО 16](#) встановлено, що не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати, зокрема, погашення одержаних позик, зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у [п. 6 П\(С\)БО 16](#), а також витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таким чином, формування витрат при визначенні фінансового результату до оподаткування за звітний податковий період, починаючи з 1 січня 2015 року, здійснюється виходячи з національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до [пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#) амортизація - це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

[Підпунктом 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 ПКУ](#) визначено, що розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених [пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПКУ](#), [пп. 138.3.2 - 138.3.4 п. 138.3 ст. 138 ПКУ](#). При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім "виробничого" методу.

[Підпунктом 138.3.3 п. 138.3 ст. 138 ПКУ](#) визначені групи основних засобів та інших необоротних активів, мінімально допустимі строки їх амортизації, а також обумовлені особливості щодо врахування при розрахунку амортизації строків корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку.

Слід зазначити, що відповідно до [пп. 138.3.2 п. 138.3 ст. 138 ПКУ](#) не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування: вартість гудвілу; витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін "невиробничі основні засоби" означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Отже, у податковому обліку амортизація основних засобів, які не використовуються в господарській діяльності платника податку, не нараховується.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена на офіційному веб-порталі ДФС України в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в категорії 102.08.06.

Чи коригується фінансовий результат до оподаткування на суми податку на додану вартість, не віднесеного до податкового кредиту з метою розрахунків з бюджетом, а включеного до вартості товарів, робіт, послуг, використаних в негосподарській діяльності?

З 01.01.2015 року відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ](#) об'єктом оподаткування 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 [розділу III ПКУ](#).

Відповідно до [п. 44.2 ст. 42 ПКУ](#) для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

[Пунктом 18 П\(С\)БО 16](#) встановлено, що до адміністративних витрат належать податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг).

Ведення бухгалтерського обліку сум податку на додану вартість здійснюється на підставі Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженої [наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 р. N 141](#) зі змінами та доповненнями (далі - наказ N 141).

Відповідно до [п. 9 наказу N 141](#) сума податку на додану вартість, що справляється при придбанні сировини, матеріалів і товарів, основних засобів і нематеріальних активів, при отриманні виконаних робіт і послуг, які не призначаються для їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку, зараховується до первісної вартості виробничих запасів, товарів, основних засобів і нематеріальних активів, до витрат діяльності в кореспонденції з кредитом рахунків обліку зобов'язань.

Отже, ведення бухгалтерського обліку сум податку на додану вартість здійснюється на підставі [Інструкції N 141](#).

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена на офіційному веб-порталі ДФС України в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в категорії 102.08.06.

Чи враховуються суми неустойки (штрафів чи пені) у разі порушення правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток?

Відповідно до [п. 1 ст. 549 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року N 435-IV](#) зі змінами та доповненнями (далі - ЦКУ) неустойка (штраф, пеня) - грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторowi у разі порушення боржником зобов'язання.

В той же час неустойка (штраф, пеня) - це штрафна (господарська) санкція у вигляді грошової суми, яку учасник господарських відносин зобов'язаний сплатити у разі порушення ним правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання ([п. 1 ст. 230 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року N 436-IV](#) із змінами та доповненнями).

Залежно від порядку розрахунку неустойки визначені два її підвиди ([пп. 2, 3 ст. 549 ЦКУ](#)):

- штраф, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання;

- пеня, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

Починаючи з 01.01.2015 р., згідно з [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 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 [розд. III ПКУ](#).

[Розділом III "Податок на прибуток підприємств" ПКУ](#) не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці по штрафах, пені, неустойці.

Згідно з п. 3 розд. I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. N 73](#), доходами вважається збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Одержані штрафи, пені, неустойки відповідно до п. 3.10 розд. III Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених [наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. N 433](#), відображаються у складі інших операційних доходів.

[Пунктом 6 П\(С\)БО 16](#) встановлено, що витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Визнані штрафи, пеня, неустойка включаються до інших операційних витрат ([п. 20 П\(С\)БО 16](#)).

Виходячи з викладеного, доходи у вигляді, одержаних штрафів, пені, неустойки за порушення правил здійснення господарської діяльності, невиконання або неналежного виконання господарського зобов'язання та понесені витрати у вигляді визнаних платником податку штрафів, пені, неустойки приймають участь при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку без подальшого його коригування на такі доходи та витрати.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена на офіційному веб-порталі ДФС України в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в категорії 102.02.

Чи коригується фінансовий результат до оподаткування на суми відсотків за користування податковим розстроченням?

Пунктом 133.4.6 ст. 133 ПКУ визначено, що до неприбуткових організацій, що відповідають вимогам цього пункту і не є платниками податку, можуть бути віднесені бюджетні установи.

Відповідно до п. 12 ст. 2 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 року N 2456-VI зі змінами та доповненнями (далі - БКУ) бюджетні установи - органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

Документами, що підтверджують статус бюджетної установи, можуть бути: положення про орган, установу чи організацію; статут органу, установи чи організації, рішення про створення; довідка (витяг) з ЄДРПОУ; лист вищого контролюючого органу, установи чи організації тощо.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування 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 розділу III ПКУ.

Пунктом 6 П(С)БО 16 встановлено, що витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Відповідно до п. 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. N 20 (далі - П(С)БО 11), поточні зобов'язання, зокрема, включають поточну кредиторську заборгованість за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток.

Пунктом 27 П(С)БО 16 встановлено, що до фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. N 415 (далі - П(С)БО 31)).

Запозичення - позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки. Фінансові витрати - витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (п. 3 П(С)БО 31).

У п. 140.1 ст. 140 ПКУ наведені різниці, які виникають при здійсненні операцій з борговими зобов'язаннями (в тому числі процентів за борговими зобов'язаннями), та умови, за якими здійснюється відповідне коригування фінансового результату до оподаткування.

Під борговими зобов'язаннями для цілей даного пункту слід розуміти зобов'язання за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

Відповідно до пп. 140.5.4 п. 140.5 ст. 140 ПКУ фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується, зокрема, на суму 30 відсотків вартості товарів, у тому числі

необоротних активів, робіт та послуг (крім зазначених у п. 140.2 та у пп. 140.5.5 п. 140.5 ст. 140 ПКУ та операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних, зокрема, у неприбуткових організацій, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ.

Тобто положеннями розділу III ПКУ не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на суми відсотків за користування податковим розстроченням. Ці витрати приймають участь при визначенні фінансового результату до оподаткування відповідно до правил бухгалтерського обліку без подальшого його коригування на такі витрати.

Чи коригується фінансовий результат до оподаткування на суму отриманої з 01.01.2015 року від неплательника податку на прибуток та не повернутої поворотної фінансової допомоги?

Відповідно до пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ під поворотною фінансовою допомогою розуміють суму коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення.

Згідно з п. 5 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. N 290 (далі - П(С)БО 15), дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 11 поточні зобов'язання, зокрема, включають поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги.

Пунктом 9 П(С)БО 16 встановлено, що не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати, зокрема, погашення одержаних позик.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування 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 розділу III ПКУ.

У п. 140.1 ст. 140 ПКУ наведені різниці, які виникають при здійсненні операцій з борговими зобов'язаннями (в тому числі процентів за борговими зобов'язаннями), та умови, за якими здійснюється відповідне коригування фінансового результату до оподаткування.

Під борговими зобов'язаннями для цілей даного пункту слід розуміти зобов'язання за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення.

Враховуючи вищенаведене, положеннями розділу III ПКУ не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на суму отриманої з 01.01.2015 року від неплательника податку на прибуток та не повернутої поворотної фінансової допомоги.

Чи враховується вартість товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у платників єдиного податку при коригуванні (збільшенні або зменшенні) фінансового результату?

Відповідно до [п. 137.1 ст. 137 ПКУ](#) податок на прибуток підприємств нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною [ст. 136 ПКУ](#), від бази оподаткування, визначеної згідно зі [ст. 135 ПКУ](#).

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із [ст. 134 ПКУ](#) з урахуванням положень [ПКУ](#) ([п. 135.1 ст. 135 ПКУ](#)).

Об'єктом оподаткування 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 [розд. III ПКУ](#) ([пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ](#)).

Відповідно до норм [ПКУ](#) при коригуванні (збільшенні або зменшенні) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку) вартість товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг, придбаних у платників єдиного податку, не враховується.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена на офіційному веб-порталі ДФС України в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в категорії 102.08.06.

Щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суму нарахованого та сплаченого податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Відповідно до [пп. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 ПКУ](#) платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками житлової та/або нежитлової нерухомості.

Базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток ([пп. 266.3.1 п. 266.3 ст. 266 ПКУ](#)).

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями [Бюджетного кодексу України](#) ([пп. 266.9.1 п. 266.9 ст. 266 ПКУ](#)).

Відповідно до [пп. 266.10.1 п. 266.10 ст. 266 ПКУ](#) податкове зобов'язання за звітний рік з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачується юридичними особами - авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Відповідно до [ст. 530 ЦКУ](#) якщо у зобов'язанні встановлений строк (термін) його виконання, то воно підлягає виконанню у цей строк (термін).

Тобто граничний термін сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, - 29 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Нормами [ПКУ](#) не передбачено перенесення термінів сплати податків і зборів, якщо останній день сплати податкового зобов'язання припадає на вихідний або святковий день.

Тому, якщо останній день сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, припадає на вихідний або святковий день, то його потрібно сплатити напередодні встановленого граничного терміну.

Відповідно до [пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ](#) розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток здійснюється на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень [розд. III ПКУ](#).

З урахуванням [п. 18 П\(С\)БО 16](#), податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відноситься до адміністративних витрат та враховується при визначенні фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку).

Коригування фінансового результату, визначеного за даними бухгалтерського обліку, на суму податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) [розд. III ПКУ](#) не передбачено.

Крім того, згідно з [п. 137.5 ст. 137 ПКУ](#) податок, що підлягає сплаті до бюджету платниками податку, зменшується на суму нарахованого та сплаченого податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) відповідно до [розділу XII ПКУ](#) щодо об'єктів нежитлової нерухомості.

Позиція ДФС з цього питання викладена у [листах від 04.09.2015 р. N 18947/6/99-99-19-02-02-15](#) та [від 09.06.2015 р. N 11999/6/99-99-19-01-01-15](#) та оприлюднена на офіційному веб-порталі ДФС України в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в категорії 102.08.06.

Чи коригується фінансовий результат до оподаткування при списання дебіторської заборгованості, яка відповідає ознакам, визначеним [пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#)?

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

Відповідно до положень [пп. 139.2.1 п. 139.2 ст. 139 ПКУ](#) 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.

Крім того, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним [підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 ПКУ](#), понад суму резерву сумнівних боргів.

Ознаки безнадійної заборгованості для цілей застосування положень [Кодексу](#) наведено у [пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#). Так, у податковому обліку безнадійною заборгованістю є:

- а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;

в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;

г) заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;

г) прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб - заборгованість, яка не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);

д) актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;

е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;

е) прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;

ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

з) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

Згідно з [пп. 139.2.2 п. 139.2 ст. 139 ПКУ](#) 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.

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість", затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. N 237](#), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 25.10.99 р. N 725/4018 (далі - П(С)БО 10), величина сумнівних боргів, що визначена на дату балансу на основі класифікації дебіторської заборгованості, становить залишок резерву сумнівних боргів. Коригування раніше нарахованого резерву сумнівних боргів на чергову дату балансу в бік зменшення відображається у бухгалтерському обліку у кореспонденції з рахунком обліку доходів згідно з Інструкцією, затвердженою [наказом МФУ від 30.11.99 р. N 291](#).

Тобто фінансовий результат до оподаткування зменшується лише тоді, коли здійснюється коригування у бік зменшення резерву сумнівних боргів, і на цю суму збільшується фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

У разі списання безнадійної дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів, фінансовий результат до оподаткування, який визначений у фінансовій звітності, не підлягає зменшенню на суму списаної заборгованості.

Водночас, якщо безнадійна дебіторська заборгованість, яка відповідає ознакам, встановленим [пп. 14.1.11 п. 14.1 ст. 14 ПКУ](#), у разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів списується з активів на інші операційні витрати, то збільшення фінансового результату до оподаткування не здійснюється.

Аналогічна позиція викладена у [листі ДФС України від 29.10.2015 р. N 22910/6/99-99-19-02-02-15](#).

Який порядок відображення дебіторської заборгованості, заходи по врегулюванню якої проводилися до 01.01.2015 року?

Відповідно до [п. 17 підрозд. 4 розд. XX "Перехідні положення" ПКУ](#) з метою оподаткування відображення в обліку продавця та покупця заборгованості, що виникла у зв'язку із затримкою в оплаті товарів, виконаних робіт, наданих послуг, якщо заходи щодо стягнення таких боргів розпочато відповідно до [п. 159.1 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, здійснюється до повного погашення чи визнання такої заборгованості безнадійною у такому порядку:

1.1 Платник податку - продавець у разі, якщо суд не задовольняє позову (заяви) продавця або задовольняє його частково чи не приймає позову (заяви) до провадження (розгляду) або задовольняє позов (заяву) покупця про визнання недійсними вимог щодо погашення цієї заборгованості або її частини (крім припинення судом провадження у справі повністю або частково, у зв'язку з погашенням покупцем заборгованості або її частини після подання продавцем позову (заяви) зобов'язаний:

а) збільшити фінансовий результат до оподаткування відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), попередньо віднесеної ним до зменшення доходу згідно з [пп. 159.1.1 п. 159.1 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року;

б) зменшити фінансовий результат до оподаткування відповідного податкового періоду на собівартість (її частини, визначеної пропорційно сумі заборгованості, включеної до доходу відповідно до цього пункту) товарів, робіт, послуг, за якими виникла така заборгованість, попередньо віднесена ним до зменшення витрат відповідно до [п. 159.1 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року.

На суму додаткового податкового зобов'язання, розрахованого внаслідок такого коригування фінансового результату до оподаткування, нараховується пеня, визначена з розрахунку 120 відсотків річної облікової ставки Національного банку України, що діяла на день виникнення додаткового податкового зобов'язання.

Зазначена пеня розраховується за строк із першого дня податкового періоду, що настає за періодом, протягом якого відбулося зменшення доходу та витрат згідно з [пп. 159.1.1 п. 159.1 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, до останнього дня податкового періоду, на який припадає коригування фінансового результату до оподаткування, та сплачується незалежно від значення податкового зобов'язання платника податку за відповідний звітний період. Пеня не нараховується на заборгованість (її частину), списану або розстрочену внаслідок укладення мирової угоди відповідно до законодавства з питань банкрутства, починаючи з дати укладення такої мирової угоди.

Платник податку - покупець зобов'язаний збільшити фінансовий результат до оподаткування після 1 січня 2015 року на вартість заборгованості, визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає день набрання законної сили рішення суду про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису.

1.2 Якщо в наступних податкових періодах після 1 січня 2015 року покупець погашає суму визнаної заборгованості або її частину (самостійно або за процедурою примусового стягнення) та віднесеної на зменшення витрат згідно з [пп. 159.1.2 п. 159.1 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, такий покупець зменшує фінансовий результат до оподаткування на суму такої заборгованості (її частини) за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення.

Водночас продавець, який зменшив суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно до [пп. 159.1.1 п. 159.1 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму заборгованості (її частини) за такі товари, роботи, послуги, погашену покупцем, та зменшує фінансовий результат до оподаткування на собівартість (її частину, визначену пропорційно сумі погашеної заборгованості) цих товарів, робіт, послуг за наслідками податкового періоду, на який припадає таке погашення.

1.3 Заборгованість, попередньо віднесена на зменшення доходу згідно з [пп. 159.1.1 п. 159.1 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, або відшкодована за рахунок страхового резерву згідно з [п. 159.3 ст. 159 розд. III ПКУ](#) у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року, яка визнається безнадійною внаслідок недостатності активів покупця, визнаного банкрутом у встановленому порядку, або внаслідок її списання згідно з умовами мирової угоди, укладеної відповідно до законодавства з питань банкрутства, не коригує фінансовий результат до оподаткування як покупця, так і продавця у зв'язку з таким визнанням.

Позиція ДФС з цього питання оприлюднена на офіційному веб-порталі ДФС України в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі в категорії 102.08.06.
