

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ та порядку складання податкових накладних за операціями з постачання аптечними установами лікарських засобів, вартість який компенсується (повністю або частково) за рахунок бюджетних коштів, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Відповідно до пункту 1.1 статті 1 розділу I ПКУ відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ.

Згідно з пунктом 5.3 статті 5 розділу I ПКУ інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Щодо визначення поняття «кошти Державного бюджету України»

Відносини, які виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів регулюються Бюджетним кодексом України (далі – БКУ).

Відповідно до пункту 1 статті 2 розділу I БКУ бюджетні кошти (кошти бюджету) – це належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету. Під витратами бюджету розуміються видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів. Водночас видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом.

Згідно зі статтею 22 розділу I БКУ для здійснення програм та заходів, які реалізуються за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, Національне антикорупційне бюро України, Конституційний Суд України, Верховний Суд, Вища рада правосуддя та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Державна судова адміністрація України, Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників.

При цьому головні розпорядники коштів Державного бюджету України визначаються відповідно до пункту 1 статті 22 розділу I БКУ та затверджуються законом про Державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) в межах відповідних бюджетних асигнувань. Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі такого розпорядника бюджетних коштів.

При цьому одержувачем бюджетних коштів є суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету (підпункт 38 пункту 1 статті 2 розділу I БКУ).

Отже, для цілей оподаткування ПДВ платник податку може використовувати поняття (у тому числі поняття бюджетних коштів (коштів бюджету)), визначені БКУ.

Щодо дати виникнення податкових зобов'язань

Згідно з пунктом 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 розділу V ПКУ.

Пунктом 187.1 статті 187 ПКУ розділу V ПКУ визначено, що 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:

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;

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.

Відповідно до пункту 187.7 статті 187 розділу V ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.

Підтвердженням того, що товари/послуги оплачуються за рахунок бюджетних коштів, є наявність у договорі про поставку товарів/послуг умови, що оплата за поставлені товари/послуги здійснюється з відповідного рахунку Державного казначейства України.

Враховуючи вищенаведене, у разі, якщо грошові кошти, які надходять платнику податку – аптечній установі в рахунок оплати вартості поставлених лікарських засобів кінцевому споживачеві, є бюджетними коштами відповідно до БКУ та надходять на поточний рахунок такого платника податку, то дата виникнення податкових зобов'язань визначається відповідно до пункту 187.7 статті 187 розділу V ПКУ на дату зарахування бюджетних коштів на такий рахунок.

Щодо порядку складання податкових накладних

Відповідно до статті 655 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) за договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму.

Пунктом 1 статті 528 ЦКУ встановлено, що виконання обов'язку може бути покладено боржником на іншу особу, якщо з умов договору, вимог ЦКУ, інших актів цивільного законодавства або суті зобов'язання не впливає обов'язок боржника виконати зобов'язання особисто. У цьому разі кредитор зобов'язаний прийняти виконання, запропоноване за боржника іншою особою.

Пунктом 201.1 статті 201 ПКУ встановлено, що 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 Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлений ПКУ термін. Зазначеною нормою ПКУ також визначено перелік обов'язкових реквізитів, які підлягають відображенню у податковій накладній.

Так, у податковій накладній зазначаються в окремих рядках обов'язкові реквізити, зокрема повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупця (отримувача) товарів/послуг (підпункт «д» пункту 201.1 статті 201 ПКУ).

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою.

Отже, податкова накладна за операцією з постачання товарів/послуг повинна складатися і реєструватися в ЄРПН особою, яка здійснює постачання таких товарів/послуг, на особу, якій здійснюється постачання товарів/послуг (у тому числі у разі, якщо обов'язок щодо оплати/часткової оплати за товари/послуги покладено на іншу особу).

Порядок складання податкових накладних за операціями з постачання товарів/послуг отримувачу (покупцю), який не зареєстрований як платник податку, визначено пунктом 12 Порядку заповнення податкових накладних та розрахунків коригування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307.

Таким чином, у разі постачання аптечною установою – платником ПДВ кінцевому споживачеві - неплатнику ПДВ лікарських засобів, вартість який повністю компенсується за рахунок бюджетних коштів, податкова накладна складається такою аптечною установою (постачальником) – платником ПДВ на отримувача (покупця) – неплатника ПДВ на дату отримання таких бюджетних коштів на поточний рахунок постачальника.

У разі, якщо вартість таких лікарських засобів часткової оплачується кінцевим споживачем, а частково компенсується за рахунок бюджетних коштів, то постачальник – аптечна установа:

на частину вартості, що оплачується кінцевим споживачем, складає податкову накладну на неплатника ПДВ на дату такої оплати;

на частину вартості, що компенсується за рахунок бюджетних коштів, складає податкову накладну на неплатника ПДВ на дату отримання бюджетних коштів на свій поточний рахунок.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 ПКУ податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.