

## ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

Головне управління Державної податкової служби у Дніпропетровській області розглянуло запит Товариства щодо оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання обладнання за попереднім договором купівлі - продажу та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі — ПКУ), повідомляє.

Виходячи зі змісту запиту, Товариством укладено попередній договір купівлі – продажу обладнання з укладанням в майбутньому основного договору купівлі – продажу. За умовами угоди балансова вартість обладнання на момент укладання основного договору купівлі – продажу більша від ціни його реалізації (без урахування ПДВ). Також за попереднім договором купівлі – продажу обладнання покупець повинен перерахувати Товариству попередню оплату за обладнання у розмірі 100 відсотків.

Статтею 635 ЦКУ визначено, що попереднім є договір, сторони якого зобов'язуються протягом певного строку (у певний термін) укласти договір в майбутньому (основний договір) на умовах, встановлених попереднім договором.

Згідно з частиною першою статті 655 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.

Частинами першою і другою статті 656 ЦКУ визначено, що предметом договору купівлі-продажу може бути товар, який є у продавця на момент укладення договору або буде створений (придбаний, набутий) продавцем у майбутньому.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ визначено, що 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.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права

інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Правила визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ встановлено статтею 187 розділу V ПКУ.

Згідно з пунктом 187.1 статті 187 розділу V ПКУ 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 188.1 статті 188 розділу V ПКУ база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної

(контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Пунктом 201.1 статті 201 розділу V ПКУ визначено, 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, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлений ПКУ термін (пункт 201.10 статті 201 розділу V ПКУ).

Як вказано у зверненні платника, платником здійснюється продаж обладнання, тобто необоротного активу, а балансова вартість обладнання на момент укладання основного договору купівлі – продажу більша від ціни його реалізації (без урахування ПДВ). Тому продавець на підставі правил визначення бази оподаткування, встановлених пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ, повинен донарахувати податкові зобов'язання на різницю між балансовою вартістю обладнання та ціною його продажу та згідно з пунктом 15 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267, скласти дві податкові накладні:

одну – на ціну продажу (така податкова накладна надається покупцю);

другу – на суму перевищення балансової вартості обладнання над вартістю продажу (така податкова накладна не видається отримувачу (покупцю) товарів/послуг). або може скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведену податкову накладну з урахуванням сум податку, розрахованих виходячи з перевищення бази оподаткування над фактичною ціною, визначених окремо за кожною операцією з постачання товарів/послуг.

Обидві податкові накладні підлягають обов'язковій реєстрації в ЄРПН.

При складанні податкової накладної на суму перевищення балансової вартості обладнання над вартістю продажу, датою виникнення податкових зобов'язань буде дата відвантаження таких товарів/послуг покупцеві.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.1 статті 52 розділу II ПКУ).