

18.05.2020 № 2082 /6/99-00-07-03-02-06/ПК

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ операції з реалізації (продажу) подарункових сертифікатів та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, в процесі здійснення господарської діяльності Товариство здійснює реалізацію подарункових сертифікатів різного номіналу (наприклад, 300 грн., 500 грн, 1 000 грн. тощо) як кінцевим споживачам, так і юридичним особам - платникам ПДВ. Сертифікати, придбані юридичними особами - ПДВ в подальшому можуть бути передані фізичним особам, або іншим юридичним особам, як платникам ПДВ, так і неплатникам ПДВ.

Вказані подарункові сертифікати дають можливість покупцям таких сертифікатів придбати товари, які присутні на торгових полицях гіпермаркету.

На думку Товариства за своєю економічною суттю подарунковий сертифікат є документом, який підтверджує факт внесення передоплати.

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

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, у тому числі операції з безоплатної передачі.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Правила формування податкових зобов'язань, податкового кредиту з ПДВ та їх коригування, а також складання податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 192, 198 і 201 розділу V ПКУ. Порядок заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267, із змінами і доповненнями (далі – Порядок № 1307).

Пунктом 187.1 статті 187 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.

Згідно з пунктами 201.1, 201.4, 201.7 та 201.10 статті 201 розділу V ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг 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 ЄРПН у встановлені ПКУ терміни. Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Податкова накладна може бути складена за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була складена на ці операції) у разі:

здійснення постачання товарів/послуг за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником податку), розрахунки за які проводяться через касу / реєстратори розрахункових операцій або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок постачальника);

виписки транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків, які виставляються платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежів, суму податку та податковий номер постачальника (продавця), крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

надання платнику податку касових чеків, що містять суму поставлених товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального та податкового номерів постачальника).

При цьому згідно з пунктом 14 Порядку № 1307 у разі складання податкової накладної за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була складена на ці операції) у рядку «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причин» такої податкової накладної робиться позначка «х» та зазначається тип причини 11. При цьому у рядку «Отримувач (покупець)» зазначається «Неплатник», а у рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляється умовний ПІН «10000000000», рядок «Податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта» не заповнюється. Інші дані та показники такої податкової накладної заповнюються за правилами, визначеними Порядком № 1307.

Платники податку в разі здійснення постачання товарів/послуг, база оподаткування яких, визначена відповідно до статей 188 і 189 розділу V ПКУ, перевищує фактичну ціну постачання таких товарів/послуг, можуть 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 по кожній операції з постачання товарів/послуг.

Перелік обов'язкових реквізитів, які зазначаються у податковій накладній, визначено у підпунктах «а» – «й» пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ, зокрема такими реквізитами є:

опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг (реквізит має відповідати формулюванню у первинних документах, якими супроводжується постачання таких товарів/послуг);

код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (далі – ДКПП); платники податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з ДКПП неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду.

Коди товарів згідно з УКТ ЗЕД затверджено Законом України від 19 вересня 2013 року № 584-VII «Про Митний тариф України».

Коди послуг згідно з ДКПП визначені у ДКПП, затвердженому наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457.

Крім того, підпунктом 2 пункту 16 Порядку № 1307 передбачено, що ДПС визначає умовні коди товарів, що відсутні в УКТ ЗЕД, та забезпечує їх оприлюднення на власному офіційному вебпорталі для використання платниками податку при складанні податкових накладних відповідно до статті 201 розділу V ПКУ. Довідник умовних кодів товарів, які відсутні в УКТ ЗЕД, розміщено на офіційному вебпорталі ДПС за адресою: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/288992.html>.

Відповідно до пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в ЄРПН.

Розрахунок коригування до податкової накладної складається також у випадку зміни номенклатури товарів/послуг, яка передбачає зміну коду товару згідно з УКТ ЗЕД чи коду послуги згідно з ДКПП.

Щодо питань 1 і 2

За операцією Товариства з продажу (реалізації) подарункового сертифіката юридичній особі (платнику ПДВ) № 1 або кінцевому споживачу (неплатнику ПДВ)

податкові зобов'язання з ПДВ визначаються на дату сплати такою юридичною особою (платником ПДВ) або кінцевим споживачем (неплатником ПДВ) коштів за подарунковий сертифікат («перша подія») Товариству.

При цьому за такою операцією на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ Товариство зобов'язано скласти податкову накладну на юридичну особу (платника ПДВ) або кінцевого споживача (неплатника ПДВ) та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені ПКУ терміни. Оскільки подарунковий сертифікат може бути виготовлений, зокрема з паперу чи пластику та містити магнітну стрічку, то у податковій накладній, складеній на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ за такою операцією, зазначається код згідно з УКТ ЗЕД та номенклатура безпосередньо подарункового сертифіката.

У разі здійснення продажу (реалізації) подарункових сертифікатів кінцевим споживачам (неплатникам ПДВ) за готівку, розрахунки за які проводяться через касу / реєстратори розрахункових операцій або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок постачальника) Товариство має можливість скласти податкову накладну за щоденними підсумками операцій (якщо податкова накладна не була складена на ці операції).

Надалі, обмін подарункового сертифіката на товари для цілей оподаткування ПДВ буде «другою подією», яка не зумовлює податкових наслідків в частині визначення податкових зобов'язань з ПДВ.

На дату фактичного отримання юридичною особою (платником ПДВ) чи кінцевим споживачем (неплатником ПДВ) товарів в обмін на подарунковий сертифікат («друга подія») номенклатура та код товару згідно з УКТ ЗЕД, зазначені у вищевказаній податковій накладній, виправляються шляхом складання розрахунку коригування до такої податкової накладної в якому:

зі знаком «-» зазначаються показники щодо номенклатури та коду згідно з УКТ ЗЕД подарункового сертифіката. При цьому у графі 1 такого розрахунку коригування в обов'язковому порядку вказується № за порядком рядка податкової накладної, що коригується (номенклатура якого анулюється);

зі знаком «+» в окремих рядках зазначаються показники номенклатури товарів/послуг, що додаються (нові товарні позиції) товарів/послуг, які фактично придбаваються за рахунок такого сертифіката. У графі 1 розрахунку коригування таким новим товарним позиціям присвоюються нові чергові порядкові номери рядків, яких не було в податковій накладній, що коригується.

При цьому у розрахунку коригування до податкової накладної зазначається причина коригування – «зміна номенклатури».

Щодо питання 3

За операцією Товариства з продажу (реалізації) подарункового сертифіката юридичній особі (платнику ПДВ) № 1 податкові зобов'язання з ПДВ визначаються

на дату сплати такою юридичною особою (платником ПДВ) № 1 коштів за подарунковий сертифікат («перша подія») Товариству.

При цьому за такою операцією на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ Товариство зобов'язано скласти податкову накладну на юридичну особу (платника ПДВ) № 1 та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені ПКУ терміни. Оскільки подарунковий сертифікат може бути виготовлений, зокрема з паперу чи пластику та містити магнітну стрічку, то у податковій накладній, складеній на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ за такою операцією, зазначається код згідно з УКТ ЗЕД та номенклатура безпосередньо подарункового сертифікату.

Надалі, обмін подарункового сертифіката на товари для цілей оподаткування ПДВ буде «другою подією», яка не зумовлює податкових наслідків в частині визначення податкових зобов'язань з ПДВ, незалежно від фактичного отримувача товарів за подарунковим сертифікатом.

На дату фактичного отримання юридичною особою № 2 чи кінцевим споживачем (неплатником ПДВ) товарів в обмін на подарунковий сертифікат («друга подія») номенклатура та код товару згідно з УКТ ЗЕД, зазначені у вищевказаній податковій накладній (складеній дату виникнення «першої події»), виправляються шляхом складання розрахунку коригування до такої податкової накладної в аналогічному порядку, який зазначений вище у відповіді на питання 1 і 2.

При цьому фактичне отримання кінцевим споживачем (неплатником ПДВ) товарів в обмін на подарунковий сертифікат («друга подія») не відображається у податковій накладній, складеній Товариством за щоденними підсумками операцій, на дату такого отримання.

Фактичне отримання юридичною особою № 2 товарів в обмін на подарунковий сертифікат («друга подія») не призводить до обов'язку складання Товариством додаткової податкової накладної на юридичну особу № 2.

Щодо питання 4

У податковій накладній, складеній Товариством за щоденними підсумками операцій, слід зазначати код згідно з УКТ ЗЕД та номенклатура безпосередньо подарункового сертифікату.

Щодо питання 5

Відповідно до ст.15 Закону України від 19.12.1995 № 481 «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» (із змінами) у разі продажу (інших видах відчуження) алкогольних напоїв та тютюнових виробів і пального у межах бартерних (товарообмінних) операцій або інших операцій, що не передбачають їх оплати в грошовій формі, у тому числі векселями чи іншими видами боргових зобов'язань, покупець (отримувач) підакцизної продукції зобов'язаний здійснити сплату суми акцизного податку, включеного до ціни

продукції, а також податку на додану вартість, нарахованого на таку ціну, виключно у грошовій формі.

Відповідно до п.п. 14.1.4 п.14.1 ст.14 ПКУ акцизний податок - непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

Кодексом передбачено нарахування та сплату акцизного податку з роздрібною реалізації окремих груп товарів.

Так, відповідно до п.п. 212.1.11 п. 212.1 ст. 212 ПКУ платником акцизного податку є особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів.

При цьому платниками такого податку є суб'єкти роздрібною торгівлі, які реалізують безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування такі підакцизні товари: пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну (п.п. 14.1.212 п. 14.1 ст. 14 ПКУ).

Об'єктом оподаткування акцизним податком є, зокрема, операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів (п.п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ).

Поряд з цим, згідно з п.п. 214.1.4 п. 214.1 ст. 214 ПКУ базою оподаткування є вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані відповідно до п.п. 213.1.9 п. 213.1 ст. 213 ПКУ.

Отже, акцизний податок з роздрібних продажів нараховується на вартість (роздрібну ціну продажу) з податком на додану вартість підакцизних товарів.

Повідомляємо, що сума податкового зобов'язання з акцизного податку з роздрібних продажів (ПЗа) становитиме:

$$ПЗа = ФРЦ:105 \times 5, \text{ де}$$

ФРЦ – фактична роздрібна ціна (ціна у фіскальному чеку) з урахуванням ПДВ та нарахованого на цю ціну акцизного податку.

Сума податкового зобов'язання з ПДВ (ПЗпдв) буде складати:

$$ПЗпдв = (ФРЦ - ПЗа):120 \times 20.$$

Отже, наведена вище формула розрахунку акцизного податку з роздрібних продажів застосовується у випадку коли фактична роздрібна ціна (ціна у фіскальному чеку) включає ПДВ та акцизний податок з роздрібних продажів.

Таким чином, придбання алкогольних напоїв та тютюнових виробів за подарунковими сертифікатами кінцевий споживач придбаває товар без готівкової доплати 5% роздрібною акцизу.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 ПКУ).