Індивідуальна податкова консультація

одаткова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення надіслане до ДПС листом ГУ ДПС в м. Києві, щодо визначення бази оподаткування та складання податкової накладної / розрахунку коригування при здійсненні операцій з реалізації платником податку подарункових сертифікатів та у разі оплати такими сертифікатами придбаної продукції і, керуючись статтею 52 розділу IІ Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, платником податку продано покупцю-1 сертифікат номіналом 500 грн. за ціною 475 грн. (зі знижкою), та складено і зареєстровано в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податкову накладну з номенклатурою (назвою товару) «сертифікат» виходячи з вартості продажу (475 грн.). Надалі такий сертифікат було передано покупцем-1 покупцю-2, який в обмін на сертифікат отримав (придбав) у платника податку товари на суму 500 гривень. При цьому звернення не містить інформації, чи є такі покупці платниками ПДВ.

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

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 розділу IІ ПКУ 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, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені пунктом 44.1 статті 44 розділу IІ ПКУ.

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

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

Товари - матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашенні (підпункт 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

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).

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 роздрібної торгівлі 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).

При цьому 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;

електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії.

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.

Правила визначення дати виникнення додаткових зобов'язань з ПДВ встановлені статтею 187 розділу V ПКУ.

Так, 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:

а) 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;

б) 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 пунктом 201.1 статті 201 розділу V ПКУ 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 встановлений ПКУ термін.

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) (пункт 201.7 статті 201 розділу V ПКУ).

Перелік обов'язкових реквізитів, які зазначаються у податковій накладній, визначено у підпунктах «а» - «й» пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ, зокрема таким реквізитом є опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг (реквізит має відповідати формулюванню у первинних документах, якими супроводжується постачання таких товарів/послуг).

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.

Таким чином, у ситуації, описаній у зверненні, за операцією з продажу покупцю-1 сертифікату, який у подальшому передбачає його обмін на товари, податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються за загальним правилом виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 188.1 статті 188 розділу V ПКУ, на дату події, що відбулася раніше («перша подія»), визначеної пунктом 187.1 статті 187 розділу V ПКУ, тобто на дату отримання від покупця-1 коштів в оплату такого сертифіката. У разі продажу такого сертифіката за ціною, нижчою ніж його номінальна вартість, база оподаткування визначається виходячи з фактичної вартості продажу сертифіката (475 гривень).

В той же час на дату фактичного отримання покупцем-2 товарів в обмін на сертифікат («друга подія» для постачальника товару) номенклатура товару, зазначена у податковій накладній, складеній на дату продажу такого сертифікату, має бути змінена шляхом складання розрахунку коригування до такої податкової накладної.

Зважаючи на те, що в описаній у зверненні ситуації сертифікатом оплачуються товари на суму номіналу такого сертифікату (500 грн.), тоді як податкові зобов’язання при продажу такого сертифікату було визначено платником податку виходячи з фактичної ціни його продажу (475 грн.), то база оподаткування за операцією з постачання таких товарів визначається залежно від того, як вартість їх постачання відображається у бухгалтерському обліку платника податку – постачальника. При цьому звернення не містить інформації (зокрема, щодо наявності реєстрації платниками ПДВ покупцем-1 і покупцем-2), достатньої для надання однозначної відповіді щодо порядку складання податкових накладних / розрахунків коригування у ситуації, що є предметом розгляду.

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов’язані самостійно декларувати свої податкові зобов’язання (стаття 36 ПКУ) та повинні самостійно визначати відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

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