

Податкова консультація

Про особливості оподаткування ПДВ операцій,
пов'язаних з обігом аграрних розписок

Державна фіскальна служба України розглянула звернення Платника щодо порядку оподаткування податком на додану вартість операцій платників податку, пов'язаних з обігом аграрних розписок, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, Платник придбає у Постачальника товар за умови проведення розрахунків за нього у майбутньому. Придбаний у Постачальника товар Платник постачає Сільськогосподарському виробнику за договором купівлі-продажу та в якості забезпечення розрахунку отримує від Сільськогосподарського виробника товарну аграрну розписку, що містить безумовне зобов'язання такого Сільськогосподарського виробника поставити сільськогосподарську продукцію в майбутньому. Отриману товарну аграрну розписку Платник передає Постачальнику за договором купівлі-продажу в якості розрахунку за товар, що був раніше придбаний у Постачальника. При цьому умови договору передбачають, що сільськогосподарська продукція буде постачатися Сільськогосподарським виробником не Платнику, а третій особі, що набула прав за товарною аграрною розпискою (в ситуації, описаній у зверненні, такою третьою особою є Постачальник товару).

Відносини суб'єктів господарювання, що виникають під час оформлення, видачі, обігу та виконання аграрних розписок, регулюються Законом України від 06 листопада 2012 року № 5479-VI "Про аграрні розписки" (далі – Закон № 5479).

Відповідно до статті 1 Закону № 5479 аграрна розписка – це товаророзпорядчий документ, що фіксує безумовне зобов'язання боржника, яке забезпечується заставою, здійснити поставку сільськогосподарської продукції або сплатити грошові кошти на визначених у ньому умовах.

Боржник за аграрною розпискою – особа, яка видає аграрну розписку для оформлення свого зобов'язання здійснити поставку сільськогосподарської продукції або сплатити грошові кошти на визначених в аграрній розписці умовах.

Кредитор за аграрною розпискою – фізична чи юридична особа, яка надає грошові кошти, послуги, постачає товари, виконує роботи як зустрічне зобов'язання за договором, за яким боржник за аграрною розпискою видає їй аграрну розписку, наділяючи правом вимагати від нього належного виконання зобов'язань, а також фізична чи юридична особа, яка отримала права кредитора за аграрною розпискою від іншого кредитора за аграрною розпискою у спосіб, не заборонений законом.

Відповідно до виду зобов'язання аграрні розписки поділяються на товарні аграрні розписки та фінансові аграрні розписки (стаття 1 Закону № 5479).

При цьому під товарною аграрною розпискою розуміється аграрна розписка, що встановлює безумовне зобов'язання боржника за аграрною розпискою здійснити поставку узгодженої сільськогосподарської продукції, якість, кількість, місце та строк поставки якої визначені аграрною розпискою (стаття 3 Закону № 5479).

Законом № 5479 передбачено реєстрацію усіх аграрних розписок у Реєстрі аграрних розписок. Порядок ведення Реєстру аграрних розписок затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 17 липня 2013 року № 665.

Відповідно до статті 509 Цивільного кодексу України зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку.

Отже, предметом операцій з аграрними розписками є надання кредитором в борг, який фіксується аграрною розпискою, грошових коштів та/або здійснення ним поставки товарів, робіт, послуг, за які такий кредитор отримує аграрну розписку, яка фіксує право вимоги до боржника здійснити поставку сільськогосподарської продукції або сплатити грошові кошти на визначених в аграрній розписці умовах. Таким чином, аграрна розписка є борговим інструментом та різновидом боргової розписки.

Щодо оподаткування операцій з випуску та видачі аграрної розписки

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються Податковим кодексом України (пункт 1.1 статті 1 Кодексу). Водночас терміни, що застосовуються у Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами (пункт 5.3 статті 5 Кодексу).

Декретом Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 року № 15-93 "Про систему валютного регулювання і валютного контролю" визначено, що до валютних цінностей відносяться, в тому числі, боргові розписки, виражені у валюті України. Отже, на сьогодні аграрна розписка віднесена чинним законодавством до категорії валютних цінностей.

Відповідно до підпункту 196.1.4 пункту 196.1 статті 196 розділу V Кодексу операції з обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість) не є об'єктом оподаткування ПДВ. Отже, операції з обігу (видачі, передачі, відступлення, повернення з відміткою про виконання і т.ін.) аграрних розписок не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Згідно з підпунктами "а" і "б" пункту 185.1 статті 185 розділу V Кодексу об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників

податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V Кодексу розташоване на митній території України.

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 Кодексу).

Відповідно до пункту 188.1 статті 188 розділу V Кодексу 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 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).

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.

Пунктом 189.7 статті 189 розділу V Кодексу визначено, що у разі якщо платник податку здійснює операції з постачання товарів/послуг, які є об'єктом оподаткування згідно із статтею 185 ПКУ, під забезпечення боргових зобов'язань покупця, наданих такому платнику податку у формі простого або переказного векселя, або інших боргових інструментів, випущених таким покупцем або третьою особою, базою оподаткування є договірна вартість, визначена в порядку, встановленому пунктом 188.1 статті 188 розділу V Кодексу, без урахування дисконтів або інших знижок з номіналу такого векселя, а за процентними векселями – така договірна вартість, збільшена на суму процентів, нарахованих або таких, що повинні бути нараховані на суму номіналу такого векселя.

На номінал векселя (у ситуації, що розглядається, – товарної аграрної розписки), у тому числі без урахування дисконтів або з урахуванням процентів, податкові зобов'язання не нараховуються (пункт 189.8 статті 189 розділу V Кодексу).

Оскільки видача аграрної розписки як валютної цінності не є об'єктом оподаткування відповідно до підпункту 196.1.4 пункту 196.1 статті 196 розділу V Кодексу, то операція з її випуску та видачі в якості боргового інструменту з метою забезпечення боргових зобов'язань за придбаний товар не спричиняє окремих податкових наслідків з ПДВ (нарахування податкових зобов'язань та формування податкового кредиту чи його пропорційний розподіл) у сільськогосподарського виробника. Тобто, під час передачі (в тому числі продажу) аграрної розписки в якості забезпечення розрахунку за раніше придбаний у Постачальника товар Платник не визначає податкові зобов'язання з ПДВ, на дату отримання аграрної

розписки не має підстав для формування податкового кредиту, та, відповідно, в нього відсутні підстави для визнання податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V Кодексу.

Щодо оподаткування операцій з постачання Платником товару, при придбанні якого сільськогосподарським виробником здійснюється видача аграрної розписки

Згідно з пунктом 187.1 статті 187 розділу V Кодексу 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.

Отже, за операціями Платника з постачання товарів за договорами, за якими сільськогосподарський виробник видає товарну аграрну розписку, податкове зобов'язання з ПДВ відповідно до підпункту "б" пункту 187.1 статті 187 розділу V Кодексу виникає на дату відвантаження Платником товарів (яка є "першою подією") незалежно від дати видачі товарної аграрної розписки.

Щодо формування податкового кредиту за операціями з придбання товару, при постачанні якого Платник отримує аграрну розписку

За операціями з придбання у постачальника товару формування податкового кредиту здійснюється Платником у загальновстановленому порядку.

При цьому, враховуючи те, що придбані у постачальника товари використовуються Платником в оподатковуваних ПДВ операціях (постачання Сільськогосподарському виробнику), то у Платника під час постачання таких товарів та отримання від Сільськогосподарського виробника аграрної розписки підстав для нарахування податкових зобов'язань за правилами, визначеними пунктом 198.5 статті 198 розділу V Кодексу, не виникає.

Щодо визначення податкових зобов'язань за операціями з постачання сільськогосподарської продукції на виконання аграрної розписки

В операціях з постачання Сільськогосподарським товаровиробником сільськогосподарської продукції на виконання товарної аграрної розписки податкове зобов'язання з ПДВ виникає у такого Сільськогосподарського

виробника у загальновстановленому порядку за правилами, визначеними пунктом 187.1 статті 187 розділу V Кодексу, на дату відвантаження ним сільськогосподарської продукції особі, що набула прав за товарною аграрною розпискою.

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

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