

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість та об'єкту оподаткування з податку на прибуток за операціями, здійсненими в рамках договору доручення від імені довірителя через повіреного, та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як викладено в зверненні, платником в якості довірителя було укладено договір доручення, відповідно до пунктів якого повірений зобов'язується на підставі статті 528 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) від імені та за рахунок довірителя виконувати грошові зобов'язання при проведенні оплати третім особам (отриманні надходжень від третіх осіб), а саме проведення повіреним розрахунків з постачальниками і покупцями довірителя.

Відносини за договором доручення регулюються нормами ЦКУ.

Так, відповідно до статті 1000 ЦКУ за договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Правочини, вчинені повіреним, створюють, змінюють, припиняють цивільні права та обов'язки довірителя.

Договором доручення може бути встановлено виключне право повіреного на вчинення від імені та за рахунок довірителя всіх або частини юридичних дій, передбачених договором. У договорі можуть бути встановлені строк дії такого доручення та (або) територія, у межах якої є чинним виключне право повіреного.

Згідно зі статтею 1002 ЦКУ повірений має право на плату за виконання свого обов'язку за договором доручення, якщо інше не встановлено договором або законом.

Якщо в договорі доручення не визначено розміру плати повіреному або порядок її виплати, вона виплачується після виконання доручення відповідно до звичайних цін на такі послуги.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ). Терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами (пункт 5.3 статті 5 розділу I ПКУ).

Щодо оподаткування ПДВ операцій у довірителя з виконання повіреним грошових зобов'язань

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

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

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпорядження 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).

Продаж (реалізація) товарів - будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари (підпункт 14.1.202 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Постачання послуг – 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).

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.

До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг (підпункт «а» пункту 198.1 статті 198 розділу V ПКУ).

Відповідно до пункту 198.2 статті 198 розділу V ПКУ датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

дата отримання платником податку 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 Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлений ПКУ термін (пункт 201.1 статті 201 розділу V ПКУ).

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (пункт 201.10 статті 201 розділу V ПКУ).

Враховуючи викладене, на будь-які операції з постачання товарів/послуг, оплачених третіми особами, або отримання коштів в якості авансів (передплат) від третіх осіб, що здійснювалися в рамках виконання договорів доручення, право власності до повіреного не переходить. Тому за такими операціями дата виникнення податкових зобов'язань та/або податкового кредиту, а також база оподаткування з ПДВ визначаються довірителем відповідно до загальних правил, зокрема, статей 187 та 198 розділу V ПКУ за наявності договірних відносин у довірителя з третіми особами на предмет постачання/придбання товарів/послуг.

Таким чином, зобов'язання довірителя, що виникають за правочинами, що вчинені повіреним в рамках договору доручення від імені та за рахунок довірителя, підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ.

Отже, в описаній у зверненні ситуації датою виникнення податкових зобов'язань довірителя при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг буде вважатися 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 повіреного як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, або
- дата відвантаження товарів довірителем, 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.

Формування податкового кредиту довірителем здійснюватиметься на підставі зареєстрованої в ЄРПН на дату тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунку повіреного в оплату товарів/послуг, або
- дата отримання товарів/послуг довірителем.

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту – дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 розділу V ПКУ, а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України – дата складення довірителем податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в ЄРПН.

Щодо формування об'єкта оподаткування з податку на прибуток довірителем

Правові основи оподаткування податком на прибуток встановлено розділом III та підрозділом 4 розділу XX ПКУ.

Відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ розділу III ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

ПКУ не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування за операціями за договорами доручення. Такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при визначенні фінансового результату до оподаткування.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати підприємства відповідно визначає П(С)БО15 «Дохід» та П(С)БО16 «Витрати».

Згідно зі статтею 9 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерського обліку є первинні документи, що можуть бути складені у паперовій або в електронній формі.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (пункт 2 статті 6 Закону № 996).

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