

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 05.05.2021 р. № 1850/ПК/99-00-21-02-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування операцій з отримання від нерезидента знижок (кредит – ноти) за поставлений товар та, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Відповідно до інформації, наданої у зверненні, Товариство отримує від нерезидента знижки за поставлений товару вигляді додаткової бонусної винагороди з використанням кредит-нот.

У зв'язку із зазначеним, у Товариства виникло питання: чи є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств та податком на додану вартість додаткова бонусна винагорода премія, компенсація сплаченого податку або знижка на вартість товару, що надана продавцем нерезидентом (кредит-нота) без перерахування її в грошовій формі та зарахування її сторонами в якості погашення заборгованості покупця перед продавцем?

Статтею 5 Кодексу визначено, що поняття, правила та положення, установлені Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 Кодексу.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу.

Інші терміни, що застосовуються у Кодексі не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Чинним законодавством України не передбачено поняття «кредит-нота» та не визначено його правовий статус.

Виходячи з міжнародної практики розрахунків між суб'єктами господарювання, під кредит-нотою розуміється розрахунковий документ чи повідомлення, яке посилається однією зі сторін, що знаходяться в розрахункових відносинах, іншій стороні, про запис у кредит рахунка

останньої визначеної суми, через настання якої-небудь обставини, що створила в іншій стороні право вимоги цієї суми. Тобто за допомогою кредит-ноти продавець товарів (робіт, послуг) повідомляє покупця про зміни умов договору щодо компенсації вартості товарів (робіт, послуг). Зміна вартості товарів (робіт, послуг) у разі отримання кредит-ноти в податковому обліку відображається в залежності від умов договору та умов зміни вартості товарів (робіт, послуг), передбачених у кредит-ноті.

Відповідно до ч. 3 ст. 31 Закону України від 23 червня 2005 року № 2709-IV «Про міжнародне приватне право» (далі – Закон № 2709) зовнішньоекономічний договір, якщо хоча б однією стороною є громадянин України або юридична особа України, укладається у формі, передбаченій законом, незалежно від місця його укладення, якщо інше не встановлено міжнародним договором України.

Згідно з ч. 1 ст. 32 Закону № 2709 форма правочину має відповідати вимогам права, яке застосовується до змісту правочину, але достатньо дотримання вимог права місця його вчинення, а якщо сторони правочину знаходяться в різних державах, - права місця проживання або місцезнаходження сторони, яка зробила пропозицію, якщо інше не встановлено договором.

Тобто якщо у зовнішньоекономічному договорі вказано обране сторонами право (право України, країни нерезидента або третьої країни), угода регулюється саме ним.

Якщо ж такої умови у зовнішньоекономічному договорі немає, за умовчанням застосовуватиметься право країни продавця-нерезидента (ч. 3 ст. 32, ч. 1 ст. 44 Закону № 2709), відповідно до якого і регулюватимуться умови надання кредит-ноти.

Підпунктом 44.1 ст. 44 Кодексу 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.

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу 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 цього Кодексу.

При цьому положеннями Кодексу не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування у разі отримання покупцем знижки (кредит-ноти) за поставлений товар, яка зменшує зобов'язання такого покупця перед постачальником.

Такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату до оподаткування.

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 (частина друга ст. 6 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями).

Отже, питання щодо відображення у бухгалтерському обліку отримання покупцем знижки (кредит-ноти) за поставлений товар, належить до компетенції Міністерства фінансів України.

Відповідно до п. 185.1 ст. 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 Кодексу, а також операції з ввезення товарів на митну територію України.

Згідно з п.п. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 Кодексу постачання товарів – 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.

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 (п.п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Операції із зменшення (погашення) заборгованості покупця (платника податку) перед постачальником (нерезидентом) на підставі кредит-ноти не визначаються Кодексом як операції з постачання товарів/послуг, а тому не є об'єктом оподаткування ПДВ.

При отриманні платником кредит-ноти, яка зменшує суму зобов'язання покупця-резидента перед постачальником-нерезидентом за поставлений товар, потрібно враховувати, що базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України відповідно до п. 190.1 ст. 190 Кодексу, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України (далі – МКУ), з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

Датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення (п. 187.8 ст. 187 Кодексу).

При цьому для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з п. 187.8 ст. 187 Кодексу (п. 198.2 ст. 198 Кодексу).

Згідно з п. 201.12 ст. 201 Кодексу документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі ввезення товарів на митну територію України, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Частиною першою статті 257 МКУ визначено, що декларування здійснюється шляхом заявлення за встановленою формою (письмовою, усною, шляхом вчинення дій) точних відомостей про товари, мету їх переміщення через митний кордон України, а також відомостей, необхідних для здійснення їх митного контролю та митного оформлення.

Відповідно до частини восьмої статті 264 МКУ, з моменту прийняття митним органом митної декларації вона є документом, що засвідчує факти, які мають юридичне значення, а декларант або уповноважена ним особа несе

відповідальність за подання недостовірних відомостей, наведених у цій декларації.

При цьому, згідно з частиною першою статті 266 МКУ декларант зобов'язаний, зокрема, здійснити декларування товарів відповідно до порядку, встановленого МКУ; на вимогу митного органу пред'явити товари для митного контролю і митного оформлення; надати митному органу передбачені законодавством документи і відомості, необхідні для виконання митних формальностей.

Відповідно до частини сьомої статті 269 МКУ порядок внесення змін до митних декларацій, їх відкликання та визнання недійсними визначається Кабінетом Міністрів України.

Порядок внесення змін до митної декларації та її відкликання визначено Положенням про митні декларації, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 року № 450, згідно з п. 37 якого після завершення митного оформлення зміни до митної декларації можуть вноситися, зокрема, шляхом заповнення та оформлення митним органом аркуша коригування.

Зважаючи на викладене, зміна бази оподаткування ПДВ та відповідно коригування податкового кредиту у разі зменшення суми заборгованості покупця-резидента перед постачальником-нерезидентом за поставлений товар внаслідок отримання кредит-ноти здійснюється у випадку, якщо змінюється митна вартість ввезеного товару, на підставі аркуша коригування до митної декларації, та у разі доплати чи повернення суми ПДВ.

Водночас зазначаємо, що у зверненні міститься недостатньо інформації для підготовки повної відповіді на питання, зокрема, щодо умов та порядку отримання від нерезидента знижки за поставлений товар у вигляді додаткової бонусної винагороди з використанням кредит-нот. Отже, кваліфікація операцій, пов'язаних із застосуванням кредит-нот, має розглядатися відповідно до суті, обставин і характеру їх проведення з урахуванням договірних умов, а також первинних документів, які супроводжували такі операції.

Водночас повідомляємо, що відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.