

## Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення 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, товариство (далі – Платник) постачає покупцю (далі – Дистриб'ютор) товар (насіння сільськогосподарських культур). Придбаний у Платника товар Дистриб'ютор постачає Сільськогосподарському виробнику за договором купівлі-продажу та в якості забезпечення розрахунку отримує від Сільськогосподарського виробника фінансову аграрну розписку, що містить безумовне зобов'язання такого Сільськогосподарського виробника сплатити кошти за отриманий товар в майбутньому. Отриману фінансову аграрну розписку Дистриб'ютор передає Платнику в якості розрахунку за товар, що був раніше придбаний у Платника. При цьому Сільськогосподарським виробником сплата коштів за отриманий товар буде здійснюватися не Дистриб'ютору, а Платнику (третій особі), який набув прав за фінансовою аграрною розпискою.

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 фінансова аграрна розписка - це аграрна розписка, що встановлює безумовне зобов'язання боржника сплатити грошову суму, розмір якої визначається за погодженою боржником і кредитором формулою з урахуванням цін на сільськогосподарську продукцію у визначеній кількості та якості.

Виконання боржником зобов'язань за фінансовими аграрними розписками здійснюється лише в безготівковій формі (стаття 5 Закону № 5479).

Одним з обов'язкових реквізитів фінансової аграрної розписки є предмет фінансової аграрної розписки - безумовне зобов'язання сплатити грошові кошти, визначення формули розрахунку розміру грошового зобов'язання боржника, кількості та родових ознак сільськогосподарської продукції, що є невід'ємною частиною такої формули.

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 11 Закону № 5479 передання прав кредитора за аграрною розпискою здійснюється шляхом здійснення на ній або на її невід'ємному додатку передавального напису "Відступлено" із зазначенням нового кредитора за аграрною розпискою.

Обов'язковим реквізитом Акту приймання-передачі про передання прав кредитора за аграрною розпискою є одиниці виміру господарської операції – договірна вартість прав кредитора за аграрною розпискою, які відступаються (розмір компенсації, яку попередній кредитор отримує за відступлення таких прав ( лист Міністерства юстиції України від 10.04.2015 № 13-32/143).

Статтею 509 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) встановлено, що 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.

Кредитор у зобов'язанні може бути замінений іншою особою внаслідок передання ним своїх прав іншій особі за правочином (відступлення права вимоги) (стаття 512 глави 47 ЦКУ).

Відповідно до підпункту 14.1.255 пункту 14.1 статті 14 ПКУ відступлення права вимоги - операція з переуступки кредитором прав вимоги боргу третьої особи новому кредитору з попередньою або наступною компенсацією вартості такого боргу кредитору або без такої компенсації.

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.

Передача прав кредитора за фінансовою аграрною розпискою за своєю суттю є операцією з відступлення права вимоги боргу третьої особи новому кредитору з відповідними податковими наслідками.

### **Щодо оподаткування ПДВ**

#### **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 розділу I Кодексу). Терміни, що застосовуються у Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами (пункт 5.3 статті 5 Кодексу).

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, – фінансової 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).

Відповідно до підпункту 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V Кодексу не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з відступлення права вимоги, переведення боргу, торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (вимогами), за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, у тому числі компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою дохідністю, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), житлові чеки, земельні бони та деривативи.

Таким чином, операція з випуску фінансової аграрної розписки та видачі її Дистриб'ютору в якості боргового інструменту з метою забезпечення боргових зобов'язань не спричиняє окремих податкових наслідків з ПДВ (нарахування податкових зобов'язань та формування податкового кредиту) у Сільськогосподарського виробника.

**Оподаткування операцій з постачання Платником Дистриб'ютору товару, при придбанні якого в подальшому 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, у ситуації, описаній у зверненні, за операціями Платника з постачання Дистриб'ютору товару, при придбанні якого в подальшому Сільськогосподарським виробником здійснюється видача фінансової аграрної розписки, податкове зобов'язання з ПДВ відповідно до підпункту "б" пункту

187.1 статті 187 розділу V Кодексу виникає на дату відвантаження Платником товару (яке є "першою подією") незалежно від дати передачі фінансової аграрної розписки.

**Оподаткування операції з передачі по індосаменту Дистриб'ютором Платнику фінансової аграрної розписки, отриманої від Сільськогосподарського виробника**

Під час передачі Платнику по індосаменту фінансової аграрної розписки Дистриб'ютор не визначає податкові зобов'язання з ПДВ. На дату отримання аграрної розписки від Дистриб'ютора у Платника немає підстав для формування податкового кредиту.

**Визначення податкових зобов'язань за операціями з повернення Платником Сільськогосподарському товаровиробнику фінансової аграрної розписки після її виконання**

При отриманні від Сільськогосподарського виробника коштів та поверненні Платником виконаної фінансової аграрної розписки Сільськогосподарському виробнику у такого Платника податкові зобов'язання з ПДВ не виникають, та підстави для нарахування таким Платником податкових зобов'язань за правилами, визначеними пунктом 198.5 статті 198 розділу V Кодексу за такими операціями також відсутні.

**Щодо оподаткування податком на прибуток підприємств**

Відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 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 Кодексу.

Положеннями Кодексу не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці за операціями з відступлення права вимоги та списання кредиторської заборгованості.

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

Пунктом 44.2 статті 44 Кодексу передбачено, що для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України від 16 липня 1999 року № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі – Закон № 996).

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 статті 6 Закону № 996).

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання (стаття 36 розділу I 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.