

Світлана МАЛЬШАКОВА, головний редактор



ВИЯВЛЕНО НЕСТАЧУ ЗЕРНА, ВІДВАНТАЖЕНОГО НА ЕКСПОРТ: ЯК ОФОРМИТИ ПН

Для кого ця стаття: для сільгоспприємств, які реалізують сільськогосподарську продукцію на експорт за зовнішньоекономічними контрактами (далі – ЗЕД-контракти).

Із цієї статті ви дізнаєтеся: як оподатковувати нестачі сільгосппродукції, що виникли під час її перевезення до пункту розмитнення, та оформити податкову накладну (далі – ПН).

За цією темою див. також «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 4, с. 21.

Порядок оподаткування

Розглянемо поширену на практиці ситуацію: сільгоспприємство уклало з нерезидентом договір про постачання насіння соняшнику за межі митної території України (далі – МТУ). За умовами договору право власності на насіння переходить до покупця в момент його відвантаження зі складу сільгоспприємства-постачальника. Після доставки насіння у порт та перевантаження було виявлено, що вага насіння менша від тієї, що відвантажена зі складу постачальника. Чи потрібно оподатковувати суму нестачі насіння, втраченого на шляху до порту, і якщо потрібно, то як це зробити?

Оскільки за умовами ЗЕД-контракту право власності на насіння перейшло до покупця в момент його відвантаження зі складу постачальника, на цю дату постачальник мав списати насіння з балансу і відобразити дохід від його реалізації в бухгалтерії (п. 8 П(С)БО 15 «Дохід»). Надалі він уже не має права розпоряджатися зерном.

Зауважимо, якби нестачу насіння було виявлено до того, як право власності на нього перейшло до покупця і насіння було списано з балансу, то сільгоспприємству довелося б списати втрачене насіння на власні витрати і нарахувати податкові зобов'язання (далі – ПЗ) відповідно до п. 198.5 Податкового кодексу (далі – ПК) як на товари, не використані в господарській діяльності. Нагадаємо, згідно з цією нормою якщо товари/послуги, придбані у платників ПДВ, починають використовуватися в негосподарській діяльності, то платник ПДВ має визнати умовний про-

даж таких товарів/послуг, нарахувавши на їхню вартість ПЗ. Докладно про цей випадок ми писали в «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 4, с. 21.

Але в цій ситуації нестача насіння була виявлена вже після списання зерна з балансу, тому **підстав нараховувати ПЗ згідно з п. 198.5 ПК немає**.

Утім, тут виникає інша проблема. Як відомо, операція із постачання насіння на експорт обкладається ПДВ за ставкою 0 % (пп. 195.1.1 ПК). Але за експортними операціями **датую виникнення ПЗ є дата оформлення митної декларації** (далі – МД), що засвідчує факт перетинання митного кордону України та оформлена відповідно до вимог митного законодавства. Тобто **право на застосування нульової ставки у постачальника виникає саме на дату оформлення МД**. У такій декларації буде вказана кількість зерна, що надійшла до пункту розмитнення, тож саме на цю кількість нараховуються ПЗ за ставкою 0 %.

? *А що ж робити з різницею між кількістю зерна, відвантаженого зі складу постачальника, та кількістю, наведеною у вантажній МД, інакше кажучи, нестачею?*

На наш погляд, насіння, яке не доїхало до пункту розмитнення, має бути обкладене ПДВ за ставкою 20 %, тобто як реалізоване на МТУ. Аргументи: покупцю було відвантажено всю кількість насіння, і право власності до нього перейшло на дату відвантаження насіння зі складу постачальника, тому останній має обкласти ПДВ усю вартість відвантаженого ним насіння, а не тільки того, що фактично перетнуло митний кордон України.

Розглянемо, як оформити ПН у такому випадку.

Оформлення ПН

Постачальник має виписати дві ПН:

- одну – на експортну операцію, яка обкладається ПДВ за ставкою **0 %**. У ній має бути наведено кількість зерна, вказаного у вантажній МД;
- другу – на операцію із постачання на МТУ. У цій ПН має бути вказана різниця між кількістю насіння, відвантаженого постачальником, і кількістю насіння, що перетнуло митний кордон. Операція, зазначена в такій ПН, обкладається ПДВ за ставкою **20 %**. Причому, оскільки постачання здійснюється не платнику ПДВ (нерезиденту), у заголовній частині ПН у даних покупця треба вказати «Неплатник» і навести умовний ІПН «100000000000».

Базою оподаткування для обох операцій є договірна вартість зерна, але не менше звичайних цін (п. 188.1 ПК). Вважаємо, що обидві ПН слід скласти на дату оформлення МД, що підтверджує факт перетинання митного кордону України (п. 187.1 ПК).

Покажемо на умовному прикладі, як заповнити ПН у такій ситуації.

Приклад

ТОВ «Сонячне» (ІПН – 11223344556, код ЄДРПОУ – 12345678) уклало з нерезидентом (AGRO LTD, Польща) договір на постачання 500 т насіння соняшнику за договірною вартістю 285 євро/т. Дата завершення оформлення МД – 18.09.19 р. Курс НБУ на цю дату – 28 грн за 1 євро. За умовами договору право власності на насіння переходить до покупця в момент його відвантаження зі складу постачальника. Після доставки насіння в порт та його перевантаження в порту із залізничних вагонів на судно було виявлено нестачу 3 т насіння. У підсумку було задекларовано та відправлено нерезиденту 497 т насіння.

Отже, вартість 497 т насіння соняшнику слід обкласти ПДВ за ставкою 0 %, а до вартості 3 т насіння треба застосувати ставку ПДВ 20 % як за реалізоване на МТУ.

Заповнимо ПН (див. **фрагменти 1 та 2**).

Корисні бонуси для передплатників групи компаній «Баланс»:



БЕЗКОШТОВНА КОНСУЛЬТАЦІЙНА ЛІНІЯ

Отримайте конкретну усну відповідь за телефоном **(056) 370-44-25**, (графік роботи лінії див. у виданнях)



або напишіть на електронну пошту **otvet@balance.ua**, і ми зателефонуємо вам.



ЖИВЕ СПІЛКУВАННЯ З КОЛЕГАМИ ТА РЕДАКЦІЄЮ ЖУРНАЛУ



ЕЛЕКТРОННА ВЕРСІЯ ВИДАНЬ У ПОДАРУНОК

При передплаті від 3 місяців ви отримуєте електронну версію видання (БСБ).

Ми робимо все, щоб ваше життя було легшим!

ФРАГМЕНТ 1

Зведена податкова накладна	
Складена на операції, звільнені від оподаткування	
Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)	Х
з причини (зазначається відповідний тип причини)	0 7

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
31 грудня 2015 року № 1307
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 17 вересня 2018 року № 763)

1 8 0 9 2 0 1 9 / 2 5 /

Дата складання / Порядковий номер

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Постачальник (продавець)
ТОВ «Сонячне»
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи – підприємця)
1 1 2 2 3 3 4 4 5 5 6 6 / 1 2 3 4 5 6 7 8
(індивідуальний податковий номер) (номер філії) (податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта)

Отримувач (покупець)
AGRO LTD, Польща
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи – підприємця)
3 0 0 0 1 0 0 0 0 0 / (податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта)

Розділ А

I	Загальна сума коштів, що підлягають сплаті, з урахуванням податку на додану вартість	3 966 060,00
II	Загальна сума податку на додану вартість, у тому числі:	
III	загальна сума податку на додану вартість за основною ставкою	
IV	загальна сума податку на додану вартість за ставкою 7 %	
V	Усього обсяги постачання за основною ставкою (код ставки 20)	
VI	Усього обсяги постачання за ставкою 7 % (код ставки 7)	
VII	Усього обсяги постачання при експорті товарів за ставкою 0 % (код ставки 901)	3 966 060,00
VIII	Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0 % (код ставки 902)	
XI	Усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903)	
X	Дані щодо зворотної (заставної) тари	

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код		Одиниця виміру товару/послуги	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності Сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортного вантажного товару згідно з ДКПП								
1	2	3.1	3.2	4	6	7	8	9	10	11	12
1	Насіння соняшнику	1206 00	3.3	т	497	7 980,00	901		3 966 060,00		

Суми податку на додану вартість, нараховані (сплачені) у зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця.

Посадова (уповноважена) особа/фізична особа (законний представник)
Гречка В.І.
(ініціали та прізвище)

1 2 3 4 5 6 7 8 9 0
(ресурсний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта)

<...>

ФРАГМЕНТ 2

Зведена податкова накладна	
Складена на операції, звільнені від оподаткування	
Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)	
з причини (зазначається відповідний тип причини)	X
	0 2

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
31 грудня 2015 року № 1307
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 17 вересня 2018 року № 763)

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата складання **1 8 0 9 2 0 1 9** / **2 6** /

Порядковий номер

Постачальник (продавець)	Отримувач (покупець)
ТОВ «Сонячне» (найменування, прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи – підприємця)	Неплатник (найменування, прізвище, ім'я, по батькові – для фізичної особи – підприємця)
1 1 2 2 3 3 4 4 5 5 6 6 (індивідуальний податковий номер) (номер філії)	1 0 0 0 1 0 0 0 0 0 0 0 (індивідуальний податковий номер) (номер філії)
(серія (за наявності) та номер паспорта)	(серія (за наявності) та номер паспорта)

Розділ А		Код ставки	Вартість
I	Загальна сума коштів, що підлягають сплаті, з урахуванням податку на додану вартість		28 720,00
II	Загальна сума податку на додану вартість, у тому числі:		4 780,00
III	загальна сума податку на додану вартість за основною ставкою		4 780,00
IV	загальна сума податку на додану вартість за ставкою 7 %		
V	Усього обсяги постачання за основною ставкою (код ставки 20)		23 940,00
VI	Усього обсяги постачання за ставкою 7 % (код ставки 7)		
VII	Усього обсяги постачання при експорті товарів за ставкою 0 % (код ставки 901)		
VIII	Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0 % (код ставки 902)		
XI	Усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903)		
X	Дані щодо зворотної (заставної) тари		

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код		Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (без урахування податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності Сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	7 980,00	8	9	10	11	12
1	Насіння соняшнику	1206 00			T	0306		20		23 940,00	4 780,00	

Суми податку на додану вартість, нараховані (сплачені) у зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають сумі податкових зобов'язань продавця.

Посадова (уповноважена) особа / фізична особа (законний представник) **Гречка В.І.**
(ініціали та прізвище)

1 2 3 4 5 6 7 8 9 0
(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта)

<...>