

Светлана МАЛЬШАКОВА, главный редактор



ВЫЯВЛЕНА НЕДОСТАЧА ЗЕРНА, ОТГРУЖЕННОГО НА ЭКСПОРТ: КАК ОФОРМИТЬ НН

Для кого эта статья: для сельхозпредприятий, которые реализуют сельскохозяйственную продукцию на экспорт по внешнеэкономическим контрактам (далее – ВЭД-контракты).

Из этой статьи вы узнаете: как облагать налогами недостачи сельхозпродукции, возникшие при ее перевозке в пункт растаможивания, и оформить налоговую накладную (далее – НН).

По этой теме см. также «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 4, с. 21.

Порядок налогообложения

Рассмотрим распространенную на практике ситуацию: сельхозпредприятие заключило с нерезидентом договор о поставках семян подсолнечника за пределы таможенной территории Украины (далее – ТТУ). По условиям договора право собственности на семена переходит к покупателю в момент его отгрузки со склада сельхозпредприятия-поставщика. После доставки семян в порт и перегрузки было выявлено, что вес семян меньше того, что отгружено со склада поставщика. Нужно ли облагать налогами сумму недостачи семян, утраченных на пути в порт, и если нужно, то как это сделать?

Поскольку по условиям ВЭД-контракта право собственности на семена перешло к покупателю в момент его отгрузки со склада поставщика, на эту дату поставщик должен был списать семена с баланса и отразить доход от его реализации в бухучете (п. 8 П(С)БУ 15 «Доход»). В дальнейшем он уже не имеет права распоряжаться зерном.

Заметим, если бы недостача семян была выявлена до того, как право собственности на них перешло к покупателю и семена были списаны с баланса, то сельхозпредприятию пришлось бы списать утраченные семена на собственные расходы и начислить налоговые обязательства (далее – НО) согласно п. 198.5 Налогового кодекса (далее – НК) как на товары, не использованные в хозяйственной деятельности. Напомним, согласно этой норме, если товары/услуги, приобретенные у плательщиков НДС, начинают использоваться в нехозяйственной деятельности, то плательщик НДС должен признать условную продажу таких товаров/услуг, начислив на их стои-

мость НО. Подробно об этом случае мы писали в «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 4, с. 21.

Но в этой ситуации недостача семян была выявлена уже после списания зерна с баланса, поэтому **оснований начислять НО согласно п. 198.5 НК нет.**

Впрочем, здесь возникает другая проблема. Как известно, операция по поставке семян на экспорт облагается НДС по ставке 0 % (пп. 195.1.1 НК). Но по экспортным операциям **датой возникновения НО является дата оформления таможенной декларации** (далее – ТД), удостоверяющая факт пересечения таможенной границы Украины и оформленная согласно требованиям таможенного законодательства. То есть **право на применение нулевой ставки у поставщика возникает именно на дату оформления ТД.** В такой декларации будет указано количество зерна, поступившее в пункт растаможивания, поэтому именно на это количество начисляются НО по ставке 0 %.



А что же делать с разницей между количеством зерна, отгруженного со склада поставщика, и количеством, приведенным в грузовой ТД, иначе говоря, недостачей?

На наш взгляд, семена, которые не доехали в пункт растаможивания, должны быть обложены НДС по ставке 20 %, то есть как реализованные на ТТУ. Аргументы: покупателю было отгружено все количество семян, и право собственности к нему перешло на дату отгрузки семян со склада поставщика, поэтому последний должен обложить НДС всю стоимость отгруженных им семян, а не только того, что фактически пересекло таможенную границу Украины.

Рассмотрим, как оформить НН в таком случае.

Оформление НН

Поставщик должен выписать две НН:

- одну – на экспортную операцию, которая облагается НДС по ставке **0 %**. В ней должно быть приведено количество зерна, указанного в грузовой ТД;
- вторую – на операцию по поставке на ТТУ. В этой НН должна быть указана разница между количеством семян, отгруженным поставщиком, и количеством семян, пересекшим таможенную границу. Операция, указанная в такой НН, облагается НДС по ставке **20 %**. Причем, поскольку поставка осуществляется не плательщику НДС (нерезиденту), в заглавной части НН в данных покупателя надо указать «Неплательщик» и привести условный ИНН «1000000000000».

Базой налогообложения для обеих операций является договорная стоимость зерна, но не меньше обычных цен (п. 188.1 НК). Считаем, что обе НН нужно составить на дату оформления ТД, что подтверждает факт пересечения таможенной границы Украины (п. 187.1 НК).

Покажем на условном примере, как заполнить НН в такой ситуации.

Пример

ООО «Солнечное» (ИНН – 11223344556, код ЕГРПОУ – 12345678) заключило с нерезидентом (AGRO LTD, Польша) договор на поставку 500 т семян подсолнечника по договорной стоимости 285 евро/т. Дата завершения оформления ТД – 18.09.19 г. Курс НБУ на эту дату – 28 грн за 1 евро. По условиям договора право собственности на семена переходит к покупателю в момент его отгрузки со склада поставщика. После доставки семян в порт и его перегрузки в порту из железнодорожных вагонов на судно была выявлена недостача 3 т семян. В итоге было задекларировано и отправлено нерезиденту 497 т семян.

Итак, стоимость 497 т семян подсолнечника нужно обложить НДС по ставке 0 %, а к стоимости 3 т семян надо применить ставку НДС 20 % как за реализованные на ТТУ.

Заполним НН (см. **фрагменты 1 и 2**).

Полезные бонусы для подписчиков группы компаний «Баланс»:



БЕСПЛАТНАЯ КОНСУЛЬТАЦИОННАЯ ЛИНИЯ

Получите конкретный устный ответ по телефону **(056) 370-44-25**, (график работы линии см. в изданиях)



или напишите на электронную почту **otvet@balance.ua**, и мы перезвоним вам.



ЖИВОЕ ОБЩЕНИЕ С КОЛЛЕГАМИ И РЕДАКЦИЕЙ ЖУРНАЛА



ЭЛЕКТРОННАЯ ВЕРСИЯ ИЗДАНИЯ В ПОДАРОК

При подписке от 3 месяцев вы получаете электронную версию издания (БСБ).

Мы делаем все, чтобы ваша жизнь стала легче!

ФРАГМЕНТ 1

Зведена податкова накладна	
Складена на операції, звільнені від оподаткування	
Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)	X
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)	(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	
(індивідуальний податковий номер)	(номер філії) (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)	
VIII	Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0 % (код ставки 902)	3 966 060,00
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 (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)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Насіння соняшнику	1206 00			т	0306	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
(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта)

<...>

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Постачальник (продавець) ТОВ «Сонячне» (найменування; прізвище, ім'я, по батькові – підприємця)		Отримувач (покупець) Неплатник (найменування; прізвище, ім'я, по батькові – підприємця)	
1 1 2 2 3 3 4 4 5 5 6 (індивідуальний податковий номер)	1 1 2 2 3 3 4 4 5 5 6	1 0 0 0 0 0 0 0 0 0 (індивідуальний податковий номер)	1 0 0 0 0 0 0 0 0 0
(податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта)		(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
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)
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 слівського подарська-кого товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Насіння соняшнику	1206 00			т	0306	3	7 980.00	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)