



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від _____ 20 ____ р. № _____

На № _____ від _____ 20 ____ р.

Фізичній особі-підприємцю

(РНОКПП _____)

а/с 522, м. Чернівці, 58001

attorneys@vg.ua

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба У країни за результатами розгляду звернення фізичної особи-підприємця (далі Підприємець) від 06.04.2023 № 1 (вх. ДПС № 1431/ІПК/6 від 13.04.2023) щодо надання індивідуальної податкової консультації, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПК України), повідомляє таке.

Відповідно до звернення Підприємець планує здійснювати продаж товарів через інтернет-магазин (маркетплейс) на умовах попередньої оплати.

Оплата буде прийматись на підставі відповідних договорів із надавачами платіжних послуг.

Доставка товару здійснюватиметься за допомогою поштових операторів.

У зв'язку із складністю розуміння законодавства у сфері здійснення розрахункових операцій Підприємець звернувся до податкового органу із запитанням щодо необхідності застосовування у описаній нею ситуації реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) у випадку якщо оплата за товари отримується через надавачів платіжних послуг:

Оскільки, сформульовані Підприємцем у зверненні питання є однотипними і регулюються одними і тими ж нормами законодавства, а відмінність між ними полягає лише у назві надавачів платіжних послуг, тому відповідь надається щодо них одночасно.

Правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг визначено Законом України від 06 липня

1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (далі – Закон № 265).

Дія Закону № 265 поширюється на усіх суб'єктів господарювання, їх господарські одиниці та представників (уповноважених осіб) суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції у готівковій та/або безготівковій формі.

Суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням електронних платіжних засобів, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу зобов'язані, зокрема: надавати особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, включаючи ті, замовлення або оплата яких здійснюється з використанням мережі Інтернет, при отриманні товарів (послуг) в обов'язковому порядку розрахунковий документ встановленої форми та змісту на повну суму проведеної операції, створений в паперовій та/або електронній формі (у тому числі, але не виключно, з відтворенням на дисплеї РРО чи дисплеї пристрою, на якому встановлений програмний РРО QR-коду, який дозволяє особі здійснювати його зчитування та ідентифікацію із розрахунковим документом за структурою даних, що в ньому міститься, та/або надсиланням електронного розрахункового документа на наданий такою особою абонентський номер або адресу електронної пошти) (пункт 2 статті 3 Закону № 265).

Порядок застосування РРО та здійснення розрахунків за товари (роботи, послуги) встановлено статтею 3 Закону № 265 та наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 2016 року № 547 «Про затвердження порядків щодо реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій».

Законодавство України ототожнює готівкові розрахункові операції з розрахунковими операціями, здійсненими за допомогою POS-терміналів та платіжних сервісів, що використовують реквізити платіжних карток банківських установ в мережі Інтернет, які проводяться суб'єктами господарювання всіх форм власності, у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а тому обов'язок суб'єкта господарювання застосовувати РРО або при отриманні оплати за товари (послуги) залежить не від форми оплати, а виникає відповідно до способу її здійснення.

Тобто, для Підприємця, як суб'єкта господарювання на якого поширюється дія Закону № 265, для цілей застосування РРО не має значення який спосіб для оплати обрав покупець (споживач), а має значення, який запропоновано Підприємцем.

Відповідно до підпункту 14.1.202 пункту 14.1 статті 14 ПК України 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.

Також, слід зазначити, що організаційно-правові засади діяльності у сфері електронної комерції в Україні, порядок вчинення електронних правочинів із застосуванням інформаційно-комунікаційних систем та права і обов'язки учасників відносин у сфері електронної комерції встановлює Закон України від 3 вересня 2015 року № 675-VIII «Про електронну комерцію» (далі – Закон № 675-VIII).

Відповідно до статті 3 Закону № 675-VIII інтернет-магазин – засіб для представлення або реалізації товару, роботи чи послуги шляхом вчинення електронного правочину; електронний правочин - дія особи, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснена з використанням інформаційно-комунікаційних систем.

Згідно зі статтею 8 Закону № 675-VIII покупець (замовник, споживач) товарів, робіт, послуг у сфері електронної комерції за обсягом своїх прав та обов'язків прирівнюється до споживача у разі укладення договору поза торговельними або офісними приміщеннями та у разі укладення договору на відстані відповідно до Закону України від 12 травня 1991 року № 1023-XII «Про захист прав споживачів» (далі – Закон № 1023-XII). У разі оплати вартості товару, роботи, послуги із застосуванням платіжних інструментів така особа має право повідомити відомості, що дають змогу забезпечити проведення оплати відповідним надавачем платіжних послуг або оператором платіжних систем, який несе відповідальність за їх збереження та використання в порядку, передбаченому законодавством.

Обов'язок надати розрахунковий документ Законом № 1023-XII обумовлений можливістю реалізувати споживачем права, надані йому цим Законом, у разі придбання ним товару неналежної якості.

Частиною сьомою статті 11 Закону № 675-VIII електронний договір укладається і виконується в порядку, передбаченому Цивільним та Господарським кодексами України, а також іншими актами законодавства. Пропозиція укласти електронний договір (оферта) або електронний договір повинні містити інформацію щодо можливості отримання стороною такої пропозиції або договору у формі, що унеможливорює зміну змісту. Якщо покупець (споживач, замовник) укладає електронний договір шляхом розміщення замовлення за допомогою інформаційно-комунікаційних систем, продавець (виконавець, постачальник) зобов'язаний оперативно підтвердити отримання такого замовлення. Замовлення або підтвердження розміщення

замовлення вважається отриманим у момент, коли сторона електронного договору отримала доступ до нього.

Момент виконання продавцем обов'язку передати покупцеві товар визначається згідно з положеннями Цивільного кодексу України про купівлю-продаж, якщо інше не встановлено цим Законом (частина 10 статті 11 Закону № 675-VIII).

Відповідно до статті 664 Цивільного кодексу України обов'язок продавця передати товар покупцеві вважається виконаним у момент:

- 1) вручення товару покупцеві, якщо договором встановлений обов'язок продавця доставити товар;
- 2) надання товару в розпорядження покупця, якщо товар має бути переданий покупцеві за місцезнаходженням товару.

Частиною другою статті 664 цього Кодексу передбачено, що якщо з договору купівлі-продажу не випливає обов'язок продавця доставити товар або передати товар у його місцезнаходженні, обов'язок продавця передати товар покупцеві вважається виконаним у момент здачі товару перевізникові або організації зв'язку для доставки покупцеві.

Стаття 13 Закону № 675-VIII визначає порядок розрахунків у сфері електронної комерції. Так, розрахунки у сфері електронної комерції здійснюються відповідно до законів України «Про платіжні послуги», «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», інших законів та нормативно-правових актів Національного банку України.

Способи, строки та порядок розрахунків у сфері електронної комерції визначаються в електронному договорі з урахуванням вимог законодавства України.

Продавець (виконавець, постачальник), надавач платіжних послуг, оператор платіжної системи або інша особа, яка отримала плату за товар, роботу, послугу відповідно до умов електронного договору, повинні надати покупцеві (замовнику, споживачу) електронний документ, квитанцію, товарний чи касовий чек, квиток, талон або інший документ, що підтверджує факт отримання коштів, із зазначенням дати здійснення розрахунку.

За визначеннями, наведеними у частині 1 статті 1 Закону України від 30 червня 2021 року № 1591-IX «Про платіжні послуги» (далі – Закон № 1591-IX):

еквайринг платіжних інструментів (далі – еквайринг) – платіжна послуга, що полягає у прийнятті платіжних інструментів, результатом якої є переказ коштів отримувачу та/або видача коштів у готівковій формі;

електронний платіжний засіб – платіжний інструмент, реалізований на будь-якому носії, що містить в електронній формі дані, необхідні для ініціювання платіжної операції та/або здійснення інших операцій, визначених договором з емітентом;

засіб дистанційної комунікації – засіб комунікації, що використовується у процесі укладання правочинів щодо надання платіжних послуг (у тому числі для надсилання та отримання всіх необхідних для цього документів та відомостей) та/або ініціювання платіжних операцій без фізичної присутності надавача платіжних послуг та користувача.

Таким чином, саме продавець, який отримав оплату за товар, а не надавач платіжних послуг, зобов'язаний видати відповідний документ, що підтверджує саме оплату товару, а не переказ коштів.

Поряд із зазначеним, звертаємо увагу, що Верховним Судом також досліджувалось зазначені вище норми законодавства з метою надання висновків питанню застосування суб'єктами господарювання РРО при здійсненні продажу товарів з використанням мережі Інтернет і прийманням оплати за товар за допомогою платіжних сервісів та сервісів переказу коштів.

Так, відповідно до висновків, викладених у постанові Верховного Суду від 16.04.2021 по справі № 520/7835/19, судом зазначено: « платіжні сервіси та сервіси переказу коштів (у визначенні Закону № 1591-IX – засоби дистанційної комунікації) призначені для спрощення проведення розрахунків між фізичними особами, юридичними особами та/або фізичними особами- підприємцями в мережі Інтернет за допомогою персональних комп'ютерів та/або інших мобільних пристроїв та з використанням банківських платіжних карток.

За своїм змістом вони є системами для надання послуг з еквайрингу у дистанційному режимі.

Колегія суддів вважає, що продаж товарів на умовах передоплати із застосуванням засобів дистанційної комунікації відбувається у три етапи:

- 1) операція з приймання платіжним сервісом коштів від покупця, про що формується відповідне електронне повідомлення про приймання коштів;
- 2) операція безготівкового переказу платіжним сервісом коштів, прийнятих від покупця, на банківський рахунок продавця;
- 3) передача товару покупцю.

З технічної точки зору між фізичною особою-підприємцем і фінансовою установою, якій належить платіжний сервіс, відбувається саме операція з безготівкового переказу коштів, для проведення якої застосування РРО не є обов'язковим, разом з тим, суб'єктами (учасниками) безпосередньо операції купівлі-продажу товару є фізична особа-підприємець, яка здійснює продаж товарів, і отримувач такого товару (покупець), який здійснює грошовий розрахунок за цей товар у дистанційному режимі за допомогою платіжного сервісу.

При цьому, факт виконання договору купівлі-продажу товару обумовлений саме отриманням товару покупцем, а тому, продавець зобов'язаний забезпечити отримання покупцем розрахункового документа, який підтверджує факт оплати покупцем товару. Відповідно, така операція має ознаки розрахункової в розумінні Закону № 265, а застосування РРО при її проведенні є обов'язковим.

На правильність цього висновку вказує і юридична модель здійснення платежу за електронним договором з оплатою через використання електронних платіжних сервісів, яка передбачає використання для розрахунку саме банківської платіжної картки в дистанційному режимі.

Положення Закону № 265 прямо визначають необхідність оформлення відповідного розрахункового документа у разі застосування банківської платіжної картки при здійсненні такої розрахункової операції, хоча її характер і є безготівковим.

З урахуванням наведеного колегія суддів дійшла висновку, що у разі доставки поштою або кур'єрською службою товару, придбаного на умовах передоплати із застосуванням платіжних сервісів суб'єкт господарювання повинен вкласти у поштове відправлення раніше роздрукований з використанням РРО розрахунковий документ установленої законодавством форми і змісту на повну суму проведеної операції, що підтверджує факт купівлі-продажу товарів. У передбачених законодавством випадках, продавець зобов'язаний вкласти у поштове відправлення гарантійний талон, технічний паспорт або інший документ, що його замінює, який має містити обов'язкові реквізити».

Додатково звертаємо увагу, що відповідно до загальнодоступної інформації, розміщеної на вебсайтах, зазначених Вами надавачів платіжних послуг, а також в їх договорах прямо вказано, що такі надавачі платіжних послуг надають своїм клієнтам послуги з еквайрингу.

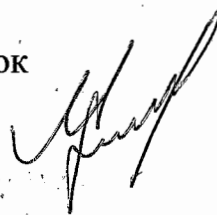
Так, з урахуванням висновків Верховного Суду, повідомляємо, що приймання Підприємцем оплати за товари із використанням еквайрингу потребує обов'язкового застосування РРО та видачу або надсилання розрахункового документу встановленої форми та змісту на загальних підставах.

Враховуючи викладене вище, повідомляємо, що у описаних Підприємцем у зверненні обставинах, застосування РРО та видача або надсилання розрахункового документу встановленої форми та змісту є обов'язковим, щодо усіх договорів купівлі-продажу укладених з покупцями.

Видавати або надсилати окремий чек надавачам платіжних послуг, які переказують кошти, не потрібно.

У відповідності до пункту 52.2 статті 52 Кодексу податкова консультація має індивідуальний характер, діє в межах законодавства, яке було чинним на момент надання такої консультації і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

Начальник управління фактичних перевірок
Департаменту податкового аудиту



Андрій ЦИМБАЛЮК