

Податкова консультація

Про оподаткування ПДВ

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо питань, пов'язаних з оподаткуванням ПДВ операції з надання майна в оренду, та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, згідно з договором оренди орендодавець надає приміщення в оренду. На дату отримання від орендаря коштів, які є попередньою (авансовою) оплатою вартості послуг з оренди за останній місяць оренди, орендодавцем були визначені податкові зобов'язання з ПДВ, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податкова накладна. Згодом між орендодавцем, первісним орендарем та новим орендарем було складено трьохсторонню угоду про заміну первісного орендаря новим орендарем та передано новому орендарю виконання грошових зобов'язань з оплати орендної плати та/або інших платежів.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Правила складання податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної (у тому числі заповнення її обов'язкових реквізитів) і формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ регулюються статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ та регламентуються Порядком заповнення податкової накладної, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267.

Згідно з пунктами 201.1 і 201.10 статті 201 розділу V ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін. При цьому податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 розділу V ПКУ 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.

Підпунктом «а» пункту 198.1 статті 198 розділу V ПКУ встановлено, що до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг або дата отримання платником податку товарів/послуг (пункт 198.2 статті 198 розділу V ПКУ).

Разом з цим пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ визначено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами, придбаними/виготовленими з ПДВ (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в неоподатковуваних ПДВ операціях або в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 розділу V ПКУ).

З метою застосування пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ податкові зобов'язання з ПДВ визначаються по товарах/послугах, необоротних активах:

придбаних для використання в неоподатковуваних операціях – на дату їх придбання;

придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, – на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ визначено статтею 192 розділу V ПКУ.

Відповідно до пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ, якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових

зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в ЄРПН.

Розрахунок коригування, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача – платника податку, підлягає реєстрації в ЄРПН:

постачальником (продавцем) товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

отримувачем (покупцем) товарів/послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

Враховуючи те, що фактичного повернення орендодавцем первісному орендарю попередньої (авансової) оплати за останній місяць оренди не відбувалося, то законодавчі підстави для складання розрахунку коригування до податкової накладної на зменшення податкових зобов'язань з ПДВ у постачальника відсутні, оскільки не виникає жодної з обставин, зазначених у пункті 192.1 статті 192 розділу V ПКУ.

Оскільки у зв'язку з укладенням трьохсторонньої угоди про заміну первісного орендаря новим орендарем фактичне постачання послуг з оренди здійснюється не первісному орендарю, а новому орендарю, то такий первісний орендар втрачає право на раніше сформований податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної, складеної і зареєстрованої в ЄРПН орендодавцем за операцією з постачання послуг з оренди на дату отримання попередньої (авансової) оплати.

При цьому на дату підписання такої угоди первісний орендар зобов'язаний зменшити суму ПДВ, включену до складу податкового кредиту, шляхом нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та складання і реєстрації в ЄРПН зведеної податкової накладної за правилами, визначеними пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ.

Поряд з цим зазначаємо, що згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання (стаття 36 розділу I ПКУ) та повинні самостійно визначати відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

Також повідомляємо, що з питань визначення податкових зобов'язань з ПДВ орендодавцем при здійсненні ним тих чи інших операцій та їх послідуючого коригування такий орендодавець може самостійно звернутися до контролюючого органу та відповідно до статті 52 розділу II ПКУ отримати безкоштовно індивідуальну податкову консультацію.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 розділу II ПКУ податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.