

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернень щодо оподаткування ПДВ та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, між Орендодавцем та Товариством (орендарем) було укладено та нотаріально посвідчено договори оренди техніки. Орендодавець звернувся до суду з позовом про розірвання таких договорів в односторонньому порядку, рішенням апеляційного суду у задоволенні позову було відмовлено.

Товариство (орендар) продовжувало оплачувати послуги з оренди, але Орендодавець повернув Товариству кошти як помилково сплачені. У зав'язку з цим Товариство перерахувало кошти на депозитний рахунок нотаріуса як попередню оплату за послуги оренди, а нотаріус повідомив Орендодавця щодо сплати орендарем таких коштів. Однак Орендодавець не звертався до нотаріуса з метою отримання зазначених коштів. Натомість Орендодавець звернувся до суду щодо розірвання договорів оренди техніки.

З огляду на вищевикладене, Товариство просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань:

1) та 2) чи має право Товариство (орендар) на формування податкового кредиту за операцією з оренди техніки на підставі факту перерахування коштів на депозитний рахунок нотаріуса та подання скарги на Орендодавця (додатку 6 до податкової декларації з ПДВ) відповідно до пункту 201.10 статті 201 розділу V ПКУ;

3) яким чином операція з перерахування орендної плати на депозит нотаріуса відображається в бухгалтерському обліку Товариства та у податковій декларації з ПДВ, якщо Орендодавцем не зареєстровано податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН);

4) чи є належною підставою для формування податкового кредиту самостійно складений орендарем акт надання послуг;

5) чи зобов'язаний Орендодавець складати та реєструвати в ЄРПН податкові накладні за операціями з оренди техніки, враховуючи те, що така техніка перебуває у користуванні Товариством, а дійсність договорів оренди та факт користування майном підтверджено судовим рішенням?

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Статтею 5 розділу I ПКУ визначено, що поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 розділу I ПКУ. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ. Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Статтею 1212 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) визначено, що особа, яка набула майно або зберегла його у себе за рахунок іншої особи (потерпілого) без

достатньої правової підстави (безпідставно набуте майно), зобов'язана повернути потерпілому це майно. Особа зобов'язана повернути майно і тоді, коли підстава, на якій воно було набуто, згодом відпала.

Частинами першою та другою статті 537 ЦКУ передбачено, що боржник має право виконати свій обов'язок шляхом внесення належних з нього кредиторів грошей або цінних паперів у депозит нотаріуса, нотаріальної контори або на рахунок ескроу в разі:

відсутності кредитора або уповноваженої ним особи у місці виконання зобов'язання;

ухилення кредитора або уповноваженої ним особи від прийняття виконання або в разі іншого прострочення з їхнього боку;

відсутності представника недієздатного кредитора.

Нотаріус повідомляє кредитора у порядку, встановленому законом, про внесення боргу у депозит.

Частиною другою статті 3 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996) передбачено, що податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Відповідно до підпунктів «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 розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 розділу V ПКУ.

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності. З метою оподаткування постачанням послуг, зокрема є постачання послуг іншій особі на безоплатній основі (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I 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 рахунок платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, 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. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону № 996, незалежно від дати накладення електронного підпису (пункт 187.1 статті 187 розділу V ПКУ).

Пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ визначено, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку, який нараховується відповідно до підпункту 213.1.9 і 213.1.14 пункту 213.1 статті 213 розділу VI ПКУ, 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).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;

газу, який постачається для потреб населення;

електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії.

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. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних від простроченої суми та інфляційні витрати, відшкодування шкоди, у тому числі відшкодування упущеної вигоди за рішеннями міжнародних комерційних та інвестиційних арбітражів або іноземних судів, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Відповідно до пунктів 201.1, 201.7 та 201.10 статті 201 розділу V ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну в електронній формі з використанням кваліфікованого електронного підпису або удосконаленого електронного підпису, що базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису, уповноваженої платником особи відповідно до вимог Закону України від 05 жовтня 2017 року

№ 2155-VIII «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на рахунок у банку / небанківському надавачу платіжних послуг як попередня оплата (аванс).

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.

Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів/послуг податкових накладних в ЄРПН не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Згідно з пунктом 198.3 статті 198 розділу V ПКУ податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 розділу V ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи;

ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 розділу V ПКУ (пункт 198.6 статті 198 розділу V ПКУ).

Враховуючи викладене та виходячи із аналізу норм ПКУ і вказаних вище нормативно-правових актів, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє.

Щодо питань 1, 2, 4

Право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту виникає у платника податку – покупця товарів/послуг на підставі податкової накладної, складеної з дотриманням норм податкового законодавства та зареєстрованої в ЄРПН платником податку – постачальником товарів/послуг на такого покупця за фактом здійснення господарської операції з постачання товарів/послуг. Показники податкової накладної мають відповідати первинним (бухгалтерським) документам, складеним за такою господарською операцією.

ПКУ не передбачено можливість формування покупцем податкового кредиту на підставі поданого додатку 6 до декларації з ПДВ та первинних (бухгалтерських) документів, крім зазначених у пункті 201.11 статті 201 розділу V ПКУ.

Отже, сам по собі факт перерахування орендарем коштів на депозитний рахунок нотаріуса, подання додатку 6 до податкової декларації з ПДВ із заявою про порушення Орендодавцем граничних термінів реєстрації податкових накладних в ЄРПН, а також самостійно складений орендарем акт надання послуг, без наявності належним чином складеної та зареєстрованої в ЄРПН Орендодавцем податкової накладної, не надають йому право на включення сум ПДВ за операцією з придбання послуг оренди до складу податкового кредиту.

Щодо питання 3

Операції з придбання товарів/послуг, за якими відсутні підстави для формування податкового кредиту, у декларації з ПДВ не відображаються.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, 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).

Отже, з питання відображення у бухгалтерському обліку операції з перерахування орендної плати на депозит нотаріуса платнику доцільно звернутись до Міністерства фінансів України.

Щодо питання 5

Згідно з нормами ПКУ, при здійсненні операції з постачання товарів/послуг платник податку – постачальник повинен на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, визначену згідно з пунктом 187.1 статті 187 розділу V ПКУ, скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені ПКУ терміни.

Водночас слід зазначити, що будь-який платник податку (у тому числі Орендодавець) у разі виникнення необхідності має право звернутися до контролюючого органу для отримання індивідуальної податкової консультації із відповідним зверненням, оформленим відповідно до вимог пункту 52.1 статті 52 ПКУ.

Врегулювання господарських правовідносин між платниками податків не належить до компетенції ДПС.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 глави 3 розділу II ПКУ).