

Податкова консультація

Про оподаткування ПДВ

Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби розглянув звернення щодо оподаткування ПДВ окремих операцій та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), в межах своїх повноважень повідомляє.

Щодо порядку визначення податкових зобов'язань з ПДВ при отриманні авансового платежу, який зараховується як частина лізингових платежів, у разі здійснення платником податку операцій з фінансової оренди (лізингу) відповідного об'єкта.

Згідно з підпунктами "а" і "б" пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 Кодексу розташоване на митній території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. При цьому постачанням товарів також вважаються фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів згідно з договором про фінансовий лізинг) чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

При цьому операції з нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу не є об'єктом оподаткування ПДВ (підпункт 196.1.2 пункту 196.1 статті 196 Кодексу).

Відповідно до підпункту "б" підпункту 14.1.97 пункту 14.1 статті 14 Кодексу фінансовий лізинг (оренда) - це господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з Кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менш як 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більш як

25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;

сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її;

майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.

Під терміном "строк фінансового лізингу" слід розуміти передбачений лізинговим договором строк, який розпочинається з дати передання ризиків, пов'язаних із зберіганням або використанням майна, чи права на отримання будь-яких вигод чи винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-яких інших прав, що слідує з прав на володіння, користування або розпоряджання таким майном, лізингоотримувачу (орендарю) та закінчується строком закінчення дії лізингового договору, включаючи будь-який період, протягом якого лізингоотримувач має право прийняти одноосібне рішення про продовження строку лізингу згідно з умовами договору.

Відповідно до пункту 188.1 статті 188 розділу V Кодексу база оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, 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).

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.

Правила та строки виникнення податкових зобов'язань з ПДВ визначено статтею 187 Кодексу.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 Кодексу 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.

Водночас для операцій платника податку з фінансової оренди (лізингу) пунктом 187.6 статті 187 Кодексу визначено особливі правила визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Зокрема, датою виникнення податкових зобов'язань орендодавця (лізингодавця) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу).

Таким чином, у разі здійснення орендодавцем (лізингодавцем) - платником податку операції з фінансової оренди (лізингу) об'єкта такої оренди (лізингу) у користування орендарю (лізингоотримувачу), податкові зобов'язання з ПДВ у орендодавця (лізингодавця) - платника податку виникають за правилом, визначеним пунктом 187.6 статті 187 Кодексу. При цьому на дату отримання орендодавцем (лізингодавцем) - платником податку авансового платежу від орендаря (лізингоотримувача), який зараховується як частина лізингових платежів за фінансову оренду (лізинг) відповідного об'єкта, обов'язку щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у орендодавця (лізингодавця) - платника податку не виникає.

Щодо порядку визначення податкових зобов'язань з ПДВ при безоплатному розповсюдженні друкованих видань, придбаних без ПДВ, в представницьких цілях.

Відповідно до підпункту "а" пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких відповідно до статті 186 Кодексу розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. Постачанням товарів також вважається будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини (безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню) (пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Підпунктом 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 Кодексу визначено, що товари - це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Безоплатно наданими товарами, зокрема, є товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів (підпункт 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

Згідно з пунктом 187.1 статті 187 Кодексу 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.

Отже, датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів, оплата за які не здійснюється, є дата відвантаження (передачі) таких товарів їх отримувачу.

Таким чином, платник податку при здійсненні операції з постачання (у тому числі безоплатного) товарів зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ у загальновстановленому порядку, виходячи із бази оподаткування ПДВ, визначеної пунктом 188.1 статті 188 Кодексу. При цьому нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за такою операцією не залежить від статусу покупця (платник чи неплатник ПДВ, юридична чи фізична особа) та подальшого напрямку використання покупцем придбаного товару (у господарській чи негосподарській діяльності).

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