

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ операції з продажу на цільовому аукціоні нерухомого майна (нежитлових приміщень), яке перебуває у податковій заставі, та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини) регулюються нормами Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ).

Правові основи укладення договорів купівлі-продажу регулюються нормами ЦКУ. Зокрема, статтями 655 і 656 ЦКУ визначено, що за договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму. Предметом договору купівлі-продажу може бути товар, який є у продавця на момент укладення договору або буде створений (придбаний, набутий) продавцем у майбутньому.

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

Правила продажу майна, що перебуває у податковій заставі, регулюється статтею 95 розділу II ПКУ та регламентуються Порядком проведення цільових аукціонів з продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 22.05.2017 № 518, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 15.06.2017 за № 748/30616 (далі – Порядок № 518), Порядком зміни початкової ціни продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі, в рахунок погашення його податкового боргу та оприлюднення інформації про час та умови проведення відповідних торгів і Порядком компенсації витрат, пов'язаних з організацією і проведенням торгів з продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету (далі – Порядок № 1244), затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1244.

Відповідно до пункту 95.1 статті 95 розділу II ПКУ контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності - шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Згідно з пунктом 95.7 статті 95 розділу II ПКУ продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торгівельні організації.

Організаторами цільових аукціонів є уповноважені товарні біржі, визначені центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, на конкурсних засадах. Цільовий аукціон проводиться на підставі відповідного договору, який укладається контролюючим органом з уповноваженою товарною біржею. До договору

додаються завірена контролюючим органом копія акта опису майна в податкову заставу та витяг з Державного реєстру обтяжень рухомого майна та/або Державного реєстру речових прав на нерухоме майно (пункт 1 розділу II і пункт 1 розділу III Порядку № 518).

Фізична або юридична особа, яка виявила бажання зареєструватись як учасник цільового аукціону, сплачує реєстраційний внесок, розмір якого встановлюється організатором аукціону і не може перевищувати одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян, а також вносить гарантійний внесок у розмірі 10 відсотків початкової ціни лота.

Пунктами 1 - 4 розділу V Порядку № 518 визначено, що під час цільового аукціону ведеться протокол. Протокол складається в чотирьох примірниках (по одному примірнику для контролюючого органу, переможця аукціону, організатора аукціону та власника майна), підписується ліцитатором, переможцем аукціону (його представником) та погоджується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу. Організатор аукціону затверджує протокол у день проведення цільового аукціону. Затверджений протокол є підставою для укладення протягом трьох днів договору купівлі-продажу майна.

Переможець цільового аукціону зобов'язаний внести зазначені в протоколі платежі протягом строку, обумовленого договором купівлі-продажу. При цьому гарантійний внесок, внесений покупцем для участі в аукціоні, зараховується покупцеві в рахунок ціни продажу майна.

Організатор аукціону перераховує кошти, отримані від такого продажу (крім сум, використаних для покриття витрат згідно з договором), на відповідні рахунки центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування.

Пунктом 95.13 статті 95 розділу II ПКУ визначено, що під час продажу майна на товарних біржах контролюючий орган укладає відповідний договір з брокером (брокерською конторою), яка вчиняє дії з продажу такого майна за дорученням контролюючого органу на умовах найкращої цінової пропозиції.

Згідно з пунктом 95.14 статті 95 розділу II ПКУ покупець майна, яке перебуває у податковій заставі, набуває права власності на таке майно відповідно до умов, визначених у договорі купівлі-продажу, що укладається за результатами проведених торгів.

Договір купівлі-продажу майна, що укладається за результатами проведених торгів, обов'язково має бути підписаний платником податків - боржником, майно якого було продано на торгах.

У разі відмови боржника від підписання договору купівлі-продажу такий договір підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, за дорученням якого здійснювався продаж майна, у присутності не менш як двох понятих.

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

Підпунктом 194.1.1 пункту 194.1 статті 194 розділу V ПКУ встановлено, що податок на додану вартість становить 20 відсотків, 7 відсотків бази оподаткування ПДВ та додається до ціни товарів/послуг.

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.

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 вважаються, зокрема, передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ). При цьому продаж (реалізація) товарів – це 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 (підпункт 14.1.203 пункту 14.1 статті 14 розділу I 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 (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Правила визначення бази оподаткування ПДВ встановлено статтями 188-190 розділу V ПКУ.

Пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ встановлено, що 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).

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.

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.

При цьому згідно з пунктом 189.4 статті 189 розділу V ПКУ базою оподаткування для товарів/послуг, що передаються/отримуються у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірчого управління, є вартість постачання цих товарів, визначена у порядку, встановленому статтею 188 розділу V ПКУ.

Дата збільшення податкових зобов'язань та податкового кредиту платників податку, що здійснюють постачання/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари/послуги, визначається за правилами, встановленими статтями 187 і 198 розділу V ПКУ.

Правила визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ встановлено статтею 187 розділу V ПКУ.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 розділу V ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ за операцією з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) 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;

б) 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.

Відповідно до пунктів 201.1 і 201.10 статті 201 розділу V ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та надати покупцю за його вимогою.

При цьому, у податковій накладній зазначаються в окремих рядках обов'язкові реквізити, зокрема повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - продавець та покупець товарів/послуг (підпункти «в» і «д» пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ).

Порядок заповнення податкової накладної, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у

Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267, зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 23.02.2017 № 276.

Отже, з урахуванням вищезазначеного, податкова накладна за операцією з постачання товарів/послуг повинна складатися і реєструватися в ЄРПН особою, яка здійснює постачання таких товарів/послуг, на особу, якій здійснюється постачання товарів/послуг, та лише за умови, що така господарська операція мала місце або було здійснено перерахування авансу в рахунок оплати вартості товарів/послуг, постачання яких буде здійснено у майбутніх звітних (податкових) періодах.

Враховуючи викладене, у даному випадку при здійсненні операції з продажу на цільовому аукціоні, проведеному товарною біржею, нерухомого майна (нежитлового приміщення), яке перебуває у податковій заставі, товариство як продавець і власник нерухомого майна (нежитлового приміщення) зобов'язане визначити податкові зобов'язання з ПДВ за правилом «першої події» відповідно до пункту 187.1 статті 187 розділу V ПКУ та скласти податкову накладну і зареєструвати її в ЄРПН на покупця (переможця аукціону).

База оподаткування ПДВ за такою операцією визначається виходячи з їх договірної вартості (вартості, вказаної у договорі купівлі-продажу нерухомого майна (нежитлових приміщень), яке перебуває у податковій заставі) з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. При цьому база оподаткування ПДВ не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються така операція (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни).

Разом з цим повідомляємо, що платники податку повинні самостійно визначати свої податкові зобов'язання з ПДВ та сплачувати нараховану за відповідний звітний (податковий) період суму податку до бюджету.

Операція товарної біржі з постачання послуг із організації продажу на цільовому аукціоні нерухомого майна (нежитлові приміщення), яке перебуває у податковій заставі, є окремою операцією, яка є об'єктом оподаткування ПДВ.

Правила розподілу коштів, отриманих від продажу майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, оплати банківських послуг за перерахування коштів до відповідного бюджету та повідомлення платника податків про здійснення усіх розрахунків за такими операціями визначено у Порядку № 1244.

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