

Податкова консультація

Про порядок оподаткування ПДВ

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку формування податкового кредиту на підставі податкової накладної, складеної і зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) за операцією з отримання послуг із авансування придбання об'єкта фінансового лізингу (локомотивів), та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Правові та економічні засади фінансового лізингу регулюються Законом України від 16 грудня 1997 року № 723/97-ВР «Про фінансовий лізинг» (далі – Закон № 723).

Відповідно до пунктів 1 та 2 статті 1 Закону № 723 фінансовий лізинг - це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу. За договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі).

При цьому згідно з пунктами 1 і 2 статті 16 Закону № 723 сплата лізингових платежів здійснюється в порядку, встановленому договором.

При цьому лізингові платежі можуть включати:

- а) суму, яка відшкодовує частину вартості предмета лізингу;
- б) платіж як винагороду лізингодавцю за отримане у лізинг майно;
- в) компенсацію відсотків за кредитом;
- г) інші витрати лізингодавця, що безпосередньо пов'язані з виконанням договору лізингу.

Правові засади у сфері надання фінансових послуг, здійснення регулятивних та наглядових функцій за діяльністю з надання фінансових послуг встановлено Законом України від 12 липня 2001 року № 2664-III «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», згідно з підпунктом 5 пункту 1 статті 4 якого фінансовий лізинг вважається фінансовою послугою.

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

Відповідно до пунктів 5.1 - 5.3 статті 5 розділу I ПКУ 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.

При цьому будь-які питання щодо оподаткування регулюються ПКУ і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до ПКУ та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства (пункт 7.3 статті 7 розділу I ПКУ).

Для цілей оподаткування податками, зборами і обов'язковими платежами відповідно до підпункту 14.1.97 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ лізингова (орендна) операція – це господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Лізингові (орендні) операції здійснюються, зокрема, у вигляді фінансового лізингу (оренди).

Під фінансовим лізингом (орендою) розуміється господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з ПКУ 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 слідують 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.

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

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 розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 розділу V ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю.

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).

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.

Відповідно до підпункту 196.1.2 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ операція з нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ регулюються статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ.

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:

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.

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) (пункт 187.6 статті 187 розділу V ПКУ).

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

Датою збільшення податкового кредиту орендаря (лізингоотримувача) для операцій фінансової оренди (лізингу) є дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем (пункт 198.1 статті 198 розділу V ПКУ).

Враховуючи викладене, у разі, якщо плата за авансування придбання об'єкта фінансового лізингу (локомотивів) згідно з умовами договору фінансового лізингу та з урахуванням положень пункту 2 статті 16 Закону № 723 включається до складу лізингового платежу, то така плата є складовою частиною операції з нарахування та сплати комісій у складі лізингового платежу у межах договору фінансового лізингу, яка не є об'єктом оподаткування ПДВ.

У разі, якщо плата за авансування придбання об'єкта фінансового лізингу (локомотивів) згідно з умовами договору фінансового лізингу та з урахуванням положень пункту 2 статті 16 Закону № 723 не є складовою частиною лізингового платежу, то така плата розцінюється як оплата вартості послуг із авансування придбання об'єкта фінансового лізингу (локомотивів), операція з постачання яких підлягає оподаткуванню ПДВ у загальновстановленому порядку за основною ставкою. У даному випадку платник податку - постачальник послуг із авансування придбання об'єкта фінансового лізингу (локомотивів) на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ зобов'язаний скласти і зареєструвати в ЄРПН податкову накладну за такою операцією на отримувача послуг. При цьому така податкова накладна, зареєстрована в ЄРПН, є підставою для нарахування отримувачем послуг сум податку, що відносяться до складу податкового кредиту.

Водночас, з метою уникнення неоднозначного трактування положень пункту 2 статті 16 Закону № 723 та з питання можливості включення оплати за авансування придбання об'єкта фінансового лізингу (локомотивів) до складу лізингового платежу, пропонуємо звернутися до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, як до державного органу, основними завданнями якого є, зокрема:

- формування та забезпечення реалізації політики державного регулювання у сфері ринків фінансових послуг;

- здійснення в межах своїх повноважень державного регулювання та нагляду за наданням фінансових послуг і дотриманням законодавства у відповідній сфері;

- узагальнення практики застосування законодавства України з питань фінансових послуг і ринків та розроблення пропозицій щодо їх вдосконалення;

- розроблення і затвердження обов'язкових до виконання нормативно-правових актів з питань, що належать до її компетенції.

Поряд з цим інформуємо, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II ПКУ).