

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 13.04.2021 р. № 1493/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, якщо придбані з ПДВ товари/послуги призначені для використання в неоподатковуваних податком операціях, та на доповнення до індивідуальної податкової консультації, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Згідно з підпунктами 14.1.129 і 14.1.129¹ пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ:

об'єкти житлової нерухомості – це будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду, дачні та садові будинки, зокрема житловий будинок та квартира;

об'єкти нежитлової нерухомості – це будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ, а також складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ визначено, що платник ПДВ 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 визначаються за товарами/послугами, необоротними активами:

придбаними для використання в неоподатковуваних операціях - на дату їх придбання;

придбаними 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».

У разі здійснення операцій відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами - виходячи з вартості їх придбання (пункт 189.1 статті 189 розділу V ПКУ).

Отже, якщо придбані (отримані) платником ПДВ товари/послуги, необоротні активи з ПДВ призначені для використання або починають використовуватися виключно в неоподатковуваних ПДВ операціях або в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, то у такого платника ПДВ виникає обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ.

Правила пропорційного віднесення сум податку до складу податкового кредиту визначено статтею 199 розділу V ПКУ.

У разі якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково - ні, 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 зведену податкову накладну в ЄРПН на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в неоподатковуваних операціях (пункт 199.1 статті 199 розділу V ПКУ).

Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року (пункт 199.2 статті 199 розділу V ПКУ).

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а такі неоподатковувані операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції. Розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях подається до контролюючого органу одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції (пункт 199.3 статті 199 розділу V ПКУ).

Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку (пункт 199.4 статті 199 розділу V ПКУ).

Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, визначена з урахуванням норм пунктів 199.2 - 199.4 статті 199 розділу V ПКУ, застосовується для проведення коригування сум податкових зобов'язань, зазначених у пункті 199.1 статті 199 розділу V ПКУ. Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації з ПДВ за останній податковий період року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку у податковій декларації з ПДВ останнього податкового

періоду, коли відбулося зняття з обліку (пункт 199.5 статті 199 розділу V ПКУ).

Отже, якщо придбані (отримані) платником ПДВ товари/послуги, необоротні активи з ПДВ частково використовуватимуться в оподатковуваних ПДВ операціях, а частково в неоподатковуваних ПДВ операціях, то у такого платника ПДВ виникає обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 199.1 статті 199 розділу V ПКУ.

Відповідно до пунктів 201.14 і 201.15 статті 201 розділу V ПКУ платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з розділом V ПКУ.

Зведені результати такого обліку відображаються у податкових деклараціях, форма яких встановлюється у порядку, передбаченому статтею 46 розділу II ПКУ.

Форму і Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за № 159/28289 із змінами і доповненнями (далі – Порядок № 21).

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

Щодо питань 1, 3

Обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, виникає у Товариства за придбаними у підрядної організації (платника ПДВ) з ПДВ послугами із спорудження житла (у разі наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної), які призначені виключно для використання в неоподатковуваних ПДВ операціях (операціях з постачання житла, які звільняються від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом 197.1.14 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ), незалежно від того, чи було включено Товариством таку суму ПДВ до складу податкового кредиту, а також отримано від покупців грошові кошти як оплати за житло, чи ні.

При цьому базою оподаткування ПДВ для цілей нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, є вартість придбаних Товариством у підрядної організації послуг із спорудження житла, що повинна бути визначена у договорі про надання таких послуг, укладеному між Товариством та підрядною організацією.

Щодо питання 2

Якщо придбані (отримані) з ПДВ Товариством у підрядної організації послуги із спорудження житлової і нежитлової нерухомості частково використовуються в оподатковуваних ПДВ операціях (операціях з постачання нежитлової нерухомості), а частково в неоподатковуваних ПДВ операціях (операціях з постачання житлової нерухомості), то у Товариства виникає обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за правилами, встановленими пунктом 199.1 статті 199 розділу V ПКУ.

Зокрема, частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік.

Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях здійснюється за попередній календарний рік. Для новоствореного платника та/або платника, у якого протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, - за перший звітний (податковий) період, у якому задекларовані такі операції.

Нарахування податкових зобов'язань сум ПДВ у рядках 4.1, 4.2 та 4.3 податкової декларації з ПДВ здійснюється згідно із часткою використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях, визначеною в таблиці 1 «Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д6) (додаток 6).

Визначена частка використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях застосовується протягом поточного календарного року.

При цьому, для цілей нарахування таких податкових зобов'язань з ПДВ Товариству необхідно вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з розділом V ПКУ.

Пунктом 52.2 статті 52 розділу II ПКУ визначено, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.