

## Податкова консультація

### Про оподаткування ПДВ

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку застосування режиму звільнення від оподаткування ПДВ, визначеного пунктом 46 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України (далі – ПКУ), та коригування сум податкових зобов'язань з ПДВ, нарахованих при поставці товарів, операція з постачання яких відповідно до ПКУ звільняється від оподаткування ПДВ, та, керуючись статтею 52 розділу II ПКУ, повідомляє.

Умови та порядок відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом та застосування ліквідаційної процедури з метою повного або часткового задоволення вимог кредиторів визначено Законом України від 14 травня 1992 року № 2343-ХІІ «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (далі – Закон № 2343).

Під кредиторами розуміються юридична або фізична особа, а також органи доходів і зборів та інші державні органи, які мають підтвержені у встановленому порядку документами вимоги щодо грошових зобов'язань до боржника; конкурсні кредитори - кредитори за вимогами до боржника, які виникли до порушення провадження у справі про банкрутство і виконання яких не забезпечено заставою майна боржника; поточні кредитори - кредитори за вимогами до боржника, які виникли після порушення провадження у справі про банкрутство; забезпечені кредитори - кредитори, вимоги яких забезпечені заставою майна боржника (майнового поручителя) (пункт 1 статті 1 Закону № 2343).

Кредитори, які мають бажання взяти участь у санації боржника, за вимогами щодо виплати заробітної плати, авторської винагороди, аліментів, а також за вимогами щодо відшкодування шкоди, заподіяної життю та здоров'ю громадян, сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування мають право протягом тридцяти днів від дня офіційного оприлюднення оголошення про порушення провадження у справі про банкрутство подати до господарського суду письмові заяви з вимогами до боржника, а також документи, що їх підтверджують (пункт 2 статті 23 Закону № 2343).

Порядок розроблення, схвалення та погодження плану санації визначено статтями 29 і 30 Закону № 2343.

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

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

При цьому пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ передбачено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів,

витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

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 ПДВ 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 (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Під товарами розуміються 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. В цілях оподаткування операцій з переміщення майна та енергії через митний кордон України термін «товари» вживається у значенні, визначеному Митним кодексом України (підпункт 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Водночас пунктом 46 підрозділу 2 розділу XX ПКУ визначено, що тимчасово, до 01 січня 2020 року, звільняються від оподаткування ПДВ операції платника податку - боржника з постачання товарів для цілей погашення його заборгованості перед кредиторами відповідно до плану реструктуризації, погодженого згідно із Законом України від 14 червня 2016 року № 1414-VIII «Про фінансову реструктуризацію» (далі – Закон № 1414), або плану санації, затвердженого згідно із статтею 6 Закону № 2343 з урахуванням особливостей, встановлених Законом № 1414. Під час здійснення операцій з постачання товарів, що звільняються від оподаткування ПДВ згідно з пунктом 46 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, платник податку - боржник не застосовує норми пункту 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 розділу V ПКУ щодо нарахування податкових зобов'язань або коригування раніше нарахованих податкових зобов'язань та/або сум ПДВ, віднесених до складу податкового кредиту у зв'язку з таким постачанням.

Враховуючи викладене, режим звільнення від оподаткування ПДВ, визначений пунктом 46 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, поширюється на операції платника податку - боржника з постачання товарів за умови якщо компенсація (оплата), отримана платником податку – боржником від покупця за такі товари, буде використана виключно для цілей погашення його заборгованості перед кредиторами відповідно до плану реструктуризації, погодженого згідно із вимогами Закону № 1414, або плану санації, затвердженого відповідно до статті 6 Закону № 2343.

Щодо порядку здійснення коригування сум податкових зобов'язань з ПДВ, нарахованих при постачанні товарів, операції з постачання яких відповідно до ПКУ звільнені від оподаткування ПДВ, повідомляємо, що відповідно до пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН).

Розрахунок коригування, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача – платника податку, підлягає реєстрації в ЄРПН:

постачальником (продавцем) товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

отримувачем (покупцем) товарів/послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

Згідно з підпунктом 192.1.1 пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ якщо внаслідок такого перерахунку відбувається зменшення суми компенсації на користь платника податку - постачальника, то:

постачальник відповідно зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок;

отримувач відповідно зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів/послуг.

Постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань лише після реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної.

Результат перерахунку податкових зобов'язань і податкового кредиту постачальника та отримувача відображається у складі податкової декларації з ПДВ за звітний податковий період згідно з Порядком 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 (пункт 192.3 статті 192 розділу V ПКУ).

Отже, якщо платник податку при постачанні товарів/послуг, операції з постачання яких відповідно до ПКУ звільнені від оподаткування ПДВ, нараховував ПДВ із застосуванням ставки податку 20 відс., то з метою виправлення допущеної помилки такий платник податку повинен здійснити

коригування податкових зобов'язань з ПДВ на підставі розрахунку коригування до податкової накладної.

Відповідно до вимог пункту 21 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307 «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», у даному випадку постачальник (продавець) товарів/послуг зобов'язаний скласти розрахунок коригування до податкової накладної за формою згідно з додатком 2 до податкової накладної, в якому зазначається зі знаком «-» обсяг операції, до якого застосовувалась ставка 20 відсотків.

У разі зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику розрахунок коригування, складений постачальником таких товарів/послуг до податкової накладної, яка видана їх отримувачу - платнику податку, відповідно до пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ підлягає реєстрації в ЄРПН отримувачем (покупцем) таких товарів/послуг.

Одночасно з цим платник податку складає нову податкову накладну на операцію, що звільнена від оподаткування ПДВ, із зазначенням у такій податковій накладній дати складання, що відповідає даті настання першої події за такою операцією, та зобов'язаний зареєструвати таку накладну в ЄРПН.