

16.01.2019 № 165/16/99-99-15-03-02-15/ІПК

### Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо особливостей визначення податкових зобов'язань з ПДВ при виконанні гарантійного ремонту з використанням безоплатно отриманих імпорتنих запасних частин і складання податкової накладної при здійсненні декількох операцій з постачання одному покупцю та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Згідно з пунктом 44.1 статті 44 Кодексу 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.

Щодо визначення дати першої події для складання податкової накладної.

У відповідності до пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування є операції платників податку у тому числі з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу, 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;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу.

У відповідності до пункту 187.1 статті 187 Кодексу дата 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.

Згідно з пунктом 201.1 статті 201 Кодексу 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 Кодексом термін.

Форму податкової накладної та порядок її заповнення затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 року № 1307, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267, із змінами внесеними наказом Міністерства фінансів України від 17.09.2018 № 763 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2015 року № 1307» (далі - Порядок № 1307).

Відповідно до пункту 201.7 статті 201 Кодексу та пункту 18 Порядку № 1307 податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

До податкової накладної вносяться дані у розрізі номенклатури постачання товарів/послуг, а саме у графі 2 накладної зазначається номенклатура товарів/послуг постачальника (продавця).

Пунктом 201.4 статті 201 Кодексу визначено, що платники податку в разі здійснення постачання товарів/послуг, постачання яких має безперервний або ритмічний характер, зокрема покупцям-платникам податку - можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведені податкові накладні на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер, з урахуванням усього обсягу постачання товарів/послуг відповідному платнику протягом періоду, за який складається така податкова накладна, протягом такого місяця.

Для цілей цього пункту ритмічним характером постачання вважається постачання товарів/послуг одному покупцю два та більше разів на місяць.

Визначення ритмічного характеру постачання залежить лише від факту постачання товарів/послуг одному покупцю два та більше разів на місяць і не залежить від того, за одним або за різними договорами воно здійснене.

Періодичність складання податкових накладних протягом звітного (податкового) періоду на одного контрагента-покупця, у тому числі і зведених податкових накладних за операціями з постачання, які мають ритмічний характер, може бути передбачена у цивільно-правовому договорі з таким покупцем.

Враховуючи вищезазначене, відповідно до пункту 187.1 статті 187 Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань при здійсненні операцій з постачання платником товарів буде або дата отримання попередньої оплати (авансу) від покупця, або дата відвантаження товарів покупцю (в залежності від того, яка з подій настала раніше) незалежно від того в рамках одного чи декількох цивільно-правових договорів відбувається перша подія.

У разі здійснення постачання товарів одному покупцю два та більше разів на місяць за одним або за різними договорами, то у відповідності до пункту 201.4 статті 201 Кодексу можливе складання не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведеної податкової накладної такого покупця платника податку на загальну суму постачання, здійсненого протягом такого місяця.

Якщо постачальник не складає зведені податкові накладні, та покупець одного і того ж дня оплачує товар кількома авансовими платежами в межах одного або декількох цивільно-правових договорів, також не буде вважатися помилкою якщо продавцем буде складена одна податкова накладна на загальну суму таких авансових платежів.

Такі податкові накладні, зареєстровані в ЄРПН, є підставою для включення сум ПДВ, зазначених у них, до складу податкового кредиту відповідно до статті 198 Кодексу.

Таким чином, по факту виникнення за правилом «першої події» податкових зобов'язань у платника виникає обов'язок складення податкових накладних згідно з пунктом 201.4 або пунктом 201.7 статті 201 Кодексу.

Щодо особливостей визначення податкових зобов'язань з ПДВ при виконанні гарантійного ремонту з використанням безоплатно отриманих імпорتنих запасних частин.

Згідно із пунктом 190.1 статті 190 Кодексу базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до розділу III Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

При цьому відповідно до пункту 201.12 статті 201 Кодексу у разі ввезення товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку.

Тобто, сума ПДВ сплачена за імпортними запчастинами та комплектуючими, що підтверджена митною декларацією, може бути віднесена до податкового кредиту платника податку, який за дорученням нерезидента виконує роботи з гарантійного обслуговування, за умови виконання вимог, встановлених статтею 198 Кодексу.

Відповідно до підпункту «г» 186.2.1 пункту 186.2 статті 186 Кодексу місцем постачання послуг із виконання ремонтних робіт є місце їх фактичного постачання.

Отже, операції з надання послуг з гарантійного ремонту, джерелом оплати яких є кошти нерезидента, за дорученням якого платник податку виконує ці послуги на митній території України, підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах.

Базою оподаткування таких послуг є їх договірна (контрактна) вартість, зазначена в договорі на їх виконання укладеним з нерезидентом.

При цьому, оскільки ввезені на митну територію України запчастини та комплектуючі використовуються в оподатковуваних операціях (надання послуг з гарантійного обслуговування споживачам за дорученням і за рахунок нерезидента) норми пункту 198.5 статті 198 Кодексу до сум ПДВ, включених до складу податкового кредиту, не застосовуються.

Пунктом 52.2 статті 52 Кодексу встановлено, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.