

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 23.06.2021 р. № 2512/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо податкових наслідків з ПДВ у випадку укладення договору про відступлення права вимоги та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, між Товариством 1 (виконавцем/постачальником) та Товариством 2 (замовником/покупцем) було укладено договір про виготовлення та постачання продукції (далі – Основний договір). Товариством 2 (замовником/покупцем) було здійснено попередню оплату (50 відс. вартості продукції) Товариству 1 (виконавцю/постачальнику), а Товариством 1 (виконавцем/постачальником), відповідно, нараховано податкові зобов'язання з ПДВ та складено податкову накладну на суб'єкта господарювання (замовника/покупця).

При цьому між Товариством 1 (виконавцем/постачальником), Товариством 2 (замовником/покупцем) та Товариством 3 було укладено трьохсторонній договір про відступлення права вимоги та заміну сторони (далі – Договір про відступлення права вимоги), відповідно до якого Товариство 2 (замовник/покупець) за згодою Товариства 1 (виконавця/постачальника) відступає Товариству 3 усі права, обов'язки та відповідальність, що належать Товариству 2 (замовнику/покупцю). Умовами Договору відступлення права вимоги передбачено, що з дати його укладення Товариство 3 набуває статусу сторони за Основним договором замість Товариства 2 (замовника/покупця) з усіма правами, обов'язками та відповідальністю, що належали Товариству 2 (замовнику/покупцю).

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

Відповідно до пункту 5.3 статті 5 розділу I ПКУ інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

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

Правила заміни кредитора (відступлення права вимоги) визначено статтями 512-519 ЦКУ.

Кредитор у зобов'язанні може бути замінений іншою особою внаслідок передання ним своїх прав іншій особі за правочином (відступлення права вимоги).

Правочин щодо заміни кредитора у зобов'язанні вчиняється у такій самій формі, що і правочин, на підставі якого виникло зобов'язання, право вимоги за яким передається новому кредиторові.

До нового кредитора переходять права первісного кредитора у зобов'язанні в обсязі і на умовах, що існували на момент переходу цих прав, якщо інше не встановлено договором або законом.

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 відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Відповідно до підпункту 196.1.5 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з відступлення права вимоги, переведення боргу, торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (вимогами), за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, у тому числі компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою дохідністю, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), житлові чеки, земельні бони та деривативи.

При цьому під відступленням права вимоги розуміється операція з переуступки кредитором прав вимоги боргу третьої особи новому кредитору з попередньою або наступною компенсацією вартості такого боргу кредитору або без такої компенсації (підпункт 14.1.255 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та їх коригування, а також складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 192, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Пунктом 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:

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;

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 пунктами 201.1, 201.7 та 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, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені ПКУ терміни. 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 складу податкового кредиту.

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).

Так, 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, - продавця та покупця товарів/послуг (підпункти «в» і «д» пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ).

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.

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 ЄРПН.

Пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ визначено, що 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 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).

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

Щодо питання 1

Операція з відступлення Товариством 2 (первісним кредитором) права вимоги Товариству 3 (новому кредитору) не спричиняє податкових наслідків з ПДВ у Товариства 1 (виконавця/постачальника), оскільки за Договором про відступлення права вимоги передається зобов'язання, яке не є товарами чи послугами.

Щодо питання 2

Якщо фактичного повернення Товариством 1 (виконавцем/постачальником) Товариству 2 (первісному кредитору) попередньої (авансової) оплати за товари (продукцію) або постачання Товариством 1 (виконавцем/постачальником) Товариству 2 (первісному кредитору) товарів (продукції) не відбувалося, то законодавчі підстави для складання розрахунку коригування до податкової накладної на зменшення податкових зобов'язань з ПДВ у Товариства 1 (виконавця/постачальника) відсутні, оскільки не виникає жодної з обставин, зазначених у пункті 192.1 статті 192 розділу V ПКУ.

Крім того, у такому випадку Товариство 2 (первісний кредитор) втрачає право на раніше сформований податковий кредит з ПДВ на підставі податкової накладної, складеної Товариством 1 (виконавцем/постачальником) за операцією з постачання товарів (продукції) на дату отримання попередньої (авансової) оплати і зареєстрованої в ЄРПН. Зокрема, Товариство 2 (первісний кредитор) зобов'язане зменшити суму ПДВ, включену до складу податкового кредиту, шляхом нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та складання і реєстрації в ЄРПН зведеної податкової накладної за правилами, визначеними пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ.

Щодо питання 3

Обов'язку щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкової накладної при здійсненні Товариством 1 (виконавцем/постачальником) операції з постачання Товариству 3 (новому кредитору) частини товарів (продукції), попередньо оплачених Товариством 2 (первісним кредитором), у Товариства 1 (виконавця/постачальника) не виникає, оскільки за такою операцією податкові зобов'язання з ПДВ були нараховані Товариством 1 (виконавцем/постачальником) та, відповідно, податкова накладна складена на дату отримання від Товариства 2 (первісного кредитора) попередньої (авансової) оплати за таку частину товарів (продукції).

Щодо вказаної у зверненні індивідуальної податкової консультації та викладених у ній висновків слід зазначити, що така консультація була надана конкретному платнику податку на відповідне його звернення, виходячи із опису питань і фактичних обставин, наявних у зверненні, та має індивідуальний характер.

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.