

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення Товариства щодо визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ у разі перерахування/отримання коштів (відшкодування) збитків за заподіяну шкоду та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, заявником – платником ПДВ під час проведення наземних робіт при будівництві повітряної лінії електропередачі здійснюється вилучення (викуп) сільськогосподарських угідь, лісових земель та чагарників для потреб, не пов'язаних із сільськогосподарським та лісогосподарським виробництвом. Відповідно до розрахунку збитків, нанесених лісовому господарству, платник відшкодовує лісгоспу вартість таких збитків.

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

Статтею 5 розділу I ПКУ визначено, що 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.

Пунктом 44.1 статті 44 розділу ПКУ встановлено, 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, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

При цьому фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (частина друга статті 3 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996)).

Загальні положення про договір встановлено розділом II книги п'ятої Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ).

Згідно зі статтею 626 ЦКУ договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Договір є відплатним, якщо інше не встановлено договором, законом або не впливає із суті договору.

Відповідно до статті 6 ЦКУ сторони є вільними в укладенні договору, виборі контрагента та визначенні умов договору з урахуванням вимог ЦКУ,

інших актів цивільного законодавства, звичаїв ділового обороту, вимог розумності та справедливості (частина перша статті 627 ЦКУ).

Статтею 22 ЦКУ передбачено, що особа, якій завдано збитків у результаті порушення її цивільного права, має право на їх відшкодування.

Умови і порядок відшкодування збитків у господарській сфері визначено главою 25 Господарського кодексу України (далі – ГКУ).

Відповідно до частини першої статті 226 ГКУ учасник господарських відносин, який вчинив господарське правопорушення, зобов'язаний вжити необхідних заходів щодо запобігання збиткам у господарській сфері інших учасників господарських відносин або щодо зменшення їх розміру, а у разі якщо збитків завдано іншим суб'єктам, зобов'язаний відшкодувати на вимогу цих суб'єктів збитки у добровільному порядку в повному обсязі, якщо законом або договором сторін не передбачено відшкодування збитків в іншому обсязі.

Згідно з частиною першою статті 225 ГКУ до складу збитків, що підлягають відшкодуванню особою, яка допустила господарське правопорушення, включаються, зокрема:

вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна, визначена відповідно до вимог законодавства;

додаткові витрати (штрафні санкції, сплачені іншим суб'єктам, вартість додаткових робіт, додатково витрачених матеріалів тощо), понесені стороною, яка зазнала збитків внаслідок порушення зобов'язання другою стороною;

неодержаний прибуток (втрачена вигода), на який сторона, яка зазнала збитків, мала право розраховувати у разі належного виконання зобов'язання другою стороною.

Згідно з пунктом 4 статті 97 Земельного кодексу України (далі – ЗКУ) підприємства, установи та організації, які проводять розвідувальні роботи, зобов'язані відшкодувати власникам землі або землекористувачам усі збитки, в тому числі неодержані доходи, а також за свій рахунок приводити займані земельні ділянки у попередній стан.

Власникам землі та землекористувачам відшкодовуються збитки, зокрема, заподіяні внаслідок вилучення (викупу) сільськогосподарських угідь, лісових земель та чагарників для потреб, не пов'язаних із сільськогосподарським і лісогосподарським виробництвом (стаття 156 ЗКУ).

Відповідно до статті 207 ЗКУ втрати сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва включають втрати сільськогосподарських угідь, лісових земель та чагарників, а також втрати, завдані обмеженням у землекористуванні та погіршенням якості земель.

Власникам землі та землекористувачам відшкодовуються збитки, заподіяні вилученням (викупом) та тимчасовим зайняттям земельних ділянок, встановленням обмежень щодо їх використання, погіршенням якості ґрунтового покриву та інших корисних властивостей земельних ділянок або приведенням їх у непридатний для використання стан та неодержанням доходів у зв'язку з тимчасовим невикористанням земельних ділянок,

визначені у порядку, встановленому постановою Кабінету Міністрів України від 19 квітня 1993 року № 284 (далі – Порядок № 284).

Розміри збитків визначаються в повному обсязі відповідно до реальної вартості майна на момент заподіяння збитків, проведених або необхідних витрат на поліпшення якості земель (з урахуванням ринкової або відновної вартості) (пункт 4 Порядку № 284).

При тимчасовому зайнятті земельних ділянок для розвідувальних робіт, а також для обов'язкових планових робіт з будівництва, технічного обслуговування і ремонту лінійної частини магістральних трубопроводів, що проходять в одному технічному коридорі, збитки визначаються за угодою між власниками землі або землекористувачами та підприємствами, установами й організаціями – замовниками таких робіт з обумовленням розмірів збитків і порядку їх відшкодування в договорі (пункт 6 Порядку № 284).

Підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ визначено, що господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

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

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування є, зокрема, операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 розділу V ПКУ.

Постачання товарів – 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).

Постачання послуг – 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 визначено, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку, який нараховується відповідно до підпунктів 213.1.9 і 213.1.14 пункту 213.1 статті 213 розділу VI ПКУ, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, ПДВ 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).

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. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних від простроченої суми та інфляційні витрати, відшкодування шкоди, у тому числі відшкодування упущеної вигоди за рішеннями міжнародних комерційних та інвестиційних арбітражів або іноземних судів, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

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. Для документів, складених в електронній формі, датою оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку, вважається дата, зазначена у самому документі як дата його складення відповідно до Закону № 996, незалежно від дати накладення електронного підпису.

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 Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлені ПКУ терміни. 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).

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.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду (пункт 198.3 статті 198 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 зверненні, ДПС повідомляє, що платники податків при визначенні порядку оподаткування здійснюваних ними операцій повинні керуватися одним із основних принципів бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми (стаття 4 Закону № 996)). Для цілей податкового обліку беруться до уваги економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості оформлення таких операцій.

Так, згідно з нормами, визначеними пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ, до бази оподаткування ПДВ не включається, зокрема, відшкодування шкоди, за умови якщо таке відшкодування отримане платником ПДВ внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

З огляду на описану у зверненні ситуацію, мають місце договірні відносини Товариства з іншими особами (землевласниками (землекористувачами) щодо компенсації (відшкодування) завданих збитків, виникнення яких не пов'язане з невиконанням чи неналежним виконанням договірних зобов'язань.

Отже, кошти, які відповідно до розрахунків надходять лісгоспу від платника у розмірі вартості компенсації (відшкодування) збитків за заподіяну шкоду лісовому господарству в результаті проведення наземних робіт при будівництві повітряної лінії електропередачі, за своєю фактичною сутністю мають розглядатися як оплата (частина оплати) вартості послуг, операції з постачання яких відповідно до пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ є об'єктом оподаткування ПДВ.

За такою операцією лісгосп зобов'язаний у загальновстановленому порядку нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за правилом «першої події», скласти податкову накладну і зареєструвати її в ЄРПН у встановлені ПКУ терміни. Така зареєстрована у ЄРПН податкова накладна для ДГП є підставою для включення платником сум ПДВ, зазначених у ній, до податкового кредиту (пункт 201.10 статті 201 розділу 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.