

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо податкових наслідків з ПДВ в описаній у зверненні ситуації та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України (далі - ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, Товариство здійснило ввезення на митну територію України товарів, що були поміщені у митний режим «митний склад» та зберігалися на митному складі відкритого типу, утримувачем якого є Підприємство.

Зберігання таких товарів на митному складі здійснювалося на підставі договору, укладеного між Товариством та Підприємством, відповідно до умов якого Товариство передало товари, а Підприємство прийняло такі товари для зберігання.

У зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України частина товарів, які належали Товариству і зберігалися на митному складі, була втрачена (знищена).

Зважаючи на це, 09 і 10 жовтня 2022 року Підприємством, яке є утримувачем митного складу, на якому зберігалися товари, що належать Товариству, було проведено інвентаризацію основних засобів і товарно-матеріальних цінностей, за результатами якої встановлено, зокрема, перелік товарів Товариства, що були втрачені (знищені).

Факт втрати таких товарів, які належали Товариству і зберігалися на митному складі, також підтверджується результатами перевірки обліку товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що перебувають під митним контролем, проведеної 23 – 25 травня 2022 року Державною митною службою України.

Крім цього, за зверненням Підприємства, Київською Торгово-промисловою палатою було засвідчено факт настання форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили), про що видано відповідні сертифікати.

З огляду на викладене, Товариство просить надати індивідуальну податкову консультацію:

- 1) щодо можливості формування Товариством податкового кредиту з ПДВ в описаній у зверненні ситуації;
- 2) щодо можливості незастосування норм, визначених пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, в описаній у зверненні ситуації;
- 3) щодо підтверджуючих документів, які засвідчують втрату товарів, внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного стану.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків, зборів і митних платежів, регулюються нормами ПКУ, Митного кодексу України (далі – МКУ) та іншими нормативно-правовими актами з питань оподаткування (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ і частина друга статті 1 розділу I МКУ).

Відповідно до пунктів 5.1 – 5.3 статті 5 розділу I ПКУ 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.

Правові основи митного режиму «митний склад» встановлено главою 20 МКУ. Митний склад – це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (частина перша статті 121 МКУ).

Митний режим митного складу завершується шляхом поміщення товарів, поміщених у цей митний режим, в інший митний режим, що допускається МКУ, а також у випадках, передбачених частиною третьою статті 129 (частина перша статті 129 МКУ).

Митний режим митного складу припиняється митним органом у разі повної втрати товарів унаслідок аварії або дії обставин непереборної сили, за умови підтвердження факту аварії або дії обставин непереборної сили у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (підпункт 3 частини третьої статті 129 МКУ).

Разом з цим, статтею 75 МКУ визначено, що митний режим імпорту може бути застосований до товарів, що надходять на митну територію України, та до товарів, що зберігаються під митним контролем або поміщені в інший митний режим, а також до продуктів переробки товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території.

Якщо іноземні товари після ввезення їх на митну територію України були пошкоджені або втрачені внаслідок аварії чи дії обставин непереборної сили або внаслідок протиправних дій третіх осіб, що підтверджується документально, за рішенням декларанта вони можуть бути заявлені митному органу у митний режим імпорту в пошкодженому стані чи у фактичній кількості з додержанням щодо них встановлених відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. У разі втрати товарів після ввезення їх на митну територію України внаслідок протиправних дій третіх осіб митні платежі, встановлені на імпорт таких товарів, підлягають сплаті в повному обсязі у порядку, встановленому МКУ. За рішенням декларанта або уповноваженої ним особи допускається поміщення пошкоджених товарів в інші митні режими.

Відповідно до частини першої і пункту 3 частини третьої статті 293 МКУ особою, на яку покладається обов'язок із сплати митних платежів, є декларант.

У разі недотримання положень МКУ щодо користування та розпорядження товарами або виконання інших вимог і умов, установлених МКУ для застосування митних режимів, що передбачають умовне повне або часткове звільнення від сплати митних платежів, особами, на яких покладається обов'язок із сплати митних платежів, є особи, відповідальні за дотримання митного режиму.

У разі втрати чи видачі без дозволу митного органу товарів, крім втрати товарів при здійсненні операцій, передбачених частиною другою статті 127 МКУ, утримувач митного складу зобов'язаний сплатити митні платежі, установлені законом на імпорт таких товарів (частина п'ята статті 428 МКУ).

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

Згідно з підпунктами «а» - «г» 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;

ввезення товарів на митну територію України;

вивезення товарів за межі митної території України.

З метою оподаткування ПДВ до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений МКУ.

Під ввезенням товарів на митну територію України розуміється сукупність дій, пов'язаних із переміщенням товарів через митний кордон України у будь-який спосіб у відповідному напрямку, відповідно до МКУ (підпункт 14.1.21¹ пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та складання податкової накладної і реєстрації її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) регулюються статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Згідно з пунктом 187.8 статті 187 розділу V ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання митної декларації для митного оформлення.

Відповідно до пункту 198.1 статті 198 розділу V ПКУ до податкового кредиту відносяться суми ПДВ, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;

г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 розділу V ПКУ (пункт 198.2 статті 198 розділу V ПКУ).

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 (пункт 201.12 статті 201 розділу V ПКУ).

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними / розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 розділу V ПКУ (пункт 198.6 статті 198 розділу V ПКУ).

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).

Пунктом 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ визначено, що тимчасово, протягом дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, не вважаються використаними платником податку в неоподатковуваних ПДВ операціях або операціях, що не є господарською діяльністю платника ПДВ, товари придбані в оподатковуваних ПДВ операціях, знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану.

До наведених у пункті 32¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ операцій норми пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ не застосовуються.

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

Щодо питань 1 і 2

До податкового кредиту відносяться суми ПДВ, сплачені/нараховані у разі здійснення суб'єктом господарювання (платником ПДВ), зокрема, операцій із ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

За такими операціями підставою для віднесення сум ПДВ до складу податкового кредиту вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату ПДВ.

Таким чином, якщо Товариство безпосередньо здійснювало операції із ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України, то Товариство матиме право на формування податкового кредиту (у межах сплаченої Товариством суми ПДВ) на підставі митних декларацій, оформлених відповідно до вимог законодавства, які підтверджують сплату ПДВ.

Одночасно з цим, якщо товари, придбані Товариством з ПДВ для цілей використання в оподатковуваних ПДВ операціях, були знищені (втрачені) внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного стану, то такі товари не вважаються використаними Товариством в неоподатковуваних ПДВ операціях або в операціях, що не є господарською діяльністю Товариства та, відповідно, обов'язку щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ та складання і реєстрації в ЄРПН зведеної податкової накладної за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ у Товариства не виникає.

Щодо питання 3

Питання визначення та достатності документів, які засвідчують втрату товарів, внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного стану, не належить до компетенції ДПС.

Додатково ДПС інформує, що Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії російської федерації затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 20 березня 2022 року № 326 із змінами і доповненнями (далі – Порядок № 326).

Згідно з пунктом 2 Порядку № 326 визначення шкоди та збитків здійснюється окремо за напрямками, визначеними у підпунктах 1-22 вказаного пункту Порядку № 326.

Відповідно до підпункту 18 пункту 2 Порядку № 326 одним із таких напрямів є економічні втрати підприємств (крім підприємств оборонно-промислового комплексу), у тому числі господарських товариств, - напрям включає втрати підприємств усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна, втрати фінансових активів, а також упущену вигоду від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності.

Одним із основних показників, які оцінюються є, зокрема:

вартість втраченого, знищеного чи пошкодженого майна підприємств недержавної форми власності;

вартість втрачених фінансових активів підприємств недержавної форми власності;

упущена вигода підприємств недержавної форми власності;

втрати підприємств недержавної форми власності від неоплачених товарів, робіт і послуг, наданих та спожитих на тимчасово окупованих територіях.

Визначення шкоди та збитків підприємств здійснюється відповідно до методики, затвердженої спільним наказом Мінекономіки та Фонду державного майна.

Відповідальними за визначення шкоди та збитків за наведеним напрямом є обласні, Київська міська держадміністрації (на період воєнного стану -

військові адміністрації) - в частині підприємств недержавної форми власності, господарських товариств (крім тих, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі), які розміщуються на території відповідних областей та м. Києва.

Таким чином з питання визначення шкоди та збитків ДПС рекомендує звернутися до вказаних вище державних органів.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 глави 3 розділу II ПКУ).