

Реєстрація платником ПДВ. Частина 1

Хто потрапляє під обов'язкову реєстрацію

Платниками ПДВ можуть стати ті, хто відповідає поняттю особи для ПДВшних цілей із пп. 14.1.139 ПКУ. Такими особами, зокрема, є юрособи в будь-якій організаційно-правовій формі, фізособи-підприємці, постійні представництва нерезидентів, інвестори (оператори) згідно з угодами про розподіл продукції.

Утім зареєструватися платником ПДВ зобов'язані лише ті **особи, у яких обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 місяців сукупно перевищив 1 млн грн (без ПДВ)**. Таку вимогу містить п. 181.1 ПКУ.

Тож особам без ПДВшного статусу слід постійно відслідковувати такі обсяги, аби не прогавити моменту, коли необхідно подати заяву до Податкової на обов'язкову ПДВ-реєстрацію.

Незалежно від обсягів постачання товарів (послуг) і режиму оподаткування обов'язково реєструються платниками ПДВ **продавці конфіскаату** (особи, які здійснюють операції з продажу конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, і майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у т.ч. майна, визначеного ст. 243 Митного кодексу України) (пп. 6 п. 180.1 ПКУ).

Які операції враховують для визначення реєстраційного обсягу

По-перше, тут керуються термінами «постачання товарів»/«постачання послуг» із пп.п. 14.1.185 та 14.1.191 ПКУ. На цьому наголошують і податківці в підкатегорії 101.01.01 системи «ЗІР».

Нагадаємо!

Постачання товарів— будь-яке передання права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін або дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

До того ж за пп. 14.1.191 ПКУ **постачанням товарів** вважають, зокрема:

- передання (повернення) матеріальних активів на підставі договору фінансового лізингу;
- передання права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або відповідно до законодавства;
- передання (унесення) товарів (у т.ч. необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юрособи, а також їх повернення;
- передання товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж або купівлю, тобто передання товарів за посередницькими договорами.

В осіб, у яких до останніх 12-ти розрахункових календарних місяців потрапляє період, коли вони були платниками ПДВ, до реєстраційного обсягу для повторної ПДВ-реєстрації включають вартість:

- активів, за якими платник показав податковий кредит під час їх придбання, а згодом почав використовувати такі активи не в господарстві;
- майна, котре платник планував використовувати в оподатковуваних операціях (тому задекларував під час його придбання податковий кредит), але використав в операціях, що звільняються від ПДВ або не підлягають оподаткуванню;
- необоротних активів, які платник ПДВ ліквідував за власним бажанням (за винятком випадків, названих в абз.2 п.189.9 ПКУ).

Постачання послуг— будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передання права на об'єкти права інтелектуальної власності й 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 (пп. 14.1.185 ПКУ).

Тобто йдеться про *будь-які операції з постачання*, що не є постачанням товарів.

З метою оподаткування *постачанням послуг*, зокрема є:

- постачання послуг іншій особі на безоплатній основі;
- передання результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів спільної діяльності без утворення юрособи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності;
- передання (унесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юрособи, а також повернення послуг;
- постачання послуг із розміщення знака відповідної торгової марки або самого товару чи послуги в кінофільмі, серіалі або телевізійній програмі, які є візуальними (глядачі лише бачать продукт або знак торгової марки, продукт або торговельна марка згадується в розмові персонажа; товар, послуга чи торгова марка органічно вплітаються в сюжет і є його частиною);
- постачання послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або в примусовому порядку.

Отже, до реєстраційного обсягу потрапляють винятково операції з постачання товарів і послуг.

По-друге, до реєстраційного обсягу потрапляють лише ті операції з постачання товарів (послуг), які згідно з р. V ПКУ належать до оподатковуваних.

За пп. 14.1.186 ПКУ, *оподатковувана операція для цілей р. V ПКУ*— це операція, що підлягає обкладенню ПДВ. Виходить, що *оподатковуваними* операції з постачання товарів (послуг), які обкладають ПДВ за ставками 20%, 7% або 0%. А ось операції, які не вважають об'єктами оподаткування за ст. 196 ПКУ, а також звільнені від ПДВ згідно зі ст. 197, підрозділом 2 р. XX ПКУ та міжнародних угод, до оподатковуваних не належать.

Однак податківці, трактуючи реєстраційні норми р. V ПКУ, уперто наполягають: до оподатковуваних операцій із метою реєстрації особи як платника ПДВ належать операції, що підлягають оподаткуванню за ставками 20%, 7%, нульовою ставкою ПДВ і **звільнені (умовно звільнені) від обкладення ПДВ**. (*див. наприклад*, лист ДФСУ від 26.04.2016 р. № 9397/6/99-99-15-03-02-15 і відповідь у підкатегорії 101.01.01 системи «ЗІР»).

Судова практика в цьому питанні має давню історію та доволі неоднозначна.

Так, за часів дії Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (утратив чинність 01.01.2011 р.) суди часто не погоджувалися з тлумаченням податківцями терміна «оподатковувані операції». *Наприклад*— в Інформаційному листі ВАСУ від 02.08.2010 р. № 1172/11/13-10. Принципово не змінилася ситуація й у період дії ПКУ. Так, скажімо, Тернопільський окружний адмінсуд у постанові від 26.12.2012 р. у справі № 2-а/1970/4041/12 *вказує*: ПКУ не ототожнює поняття «оподатковувані операції» та «ті, що звільнені (тимчасово звільнені) від оподаткування». Тому суд зробив *висновок*: під *оподатковуваними поставками* слід мати на увазі поставку товарів або поставку послуг, у результаті яких у платника податку — постачальника виникає об'єкт обкладення ПДВі, відповідно, нараховуються податкові зобов'язання із цього податку.

Однак у постанові Кіровоградського окружного суду від 16.04.2013 р. у справі № 811/774/13-а, постанові Сумського окружного адміністративного суду від 06.08.2013 р. у справі № 818/5920/13-а, а також у постанові Львівського окружного адмінсуду від 06.09.2012 р. у справі № 2а-6220/12/1370 представники Феміди не заперечують твердження податківців, що до оподатковуваних операцій потрапляють і звільнені від ПДВ постачання.

Отже, особам, які проводять звільнені від ПДВ операції та прагнуть уникнути суперечок із контролерами, варто брати до уваги такі постачання під час розрахунку реєстраційного обсягу.

По-третє, у реєстраційному обсязі враховують отримання (повернення) авансів повернення товарів (послуг).

На жаль, ПКУ прямо не говорить, на яку дату слід збільшувати обсяг постачання товарів (послуг) для визначення реєстраційного обсягу. На практиці прийнято користуватися датами виникнення податкових зобов'язань зі ст. 187 ПКУ. У загальному випадку це дата, на яку відбулася перша з подій: отримання передоплати (авансу) за товари (послуги) або відвантаження

товарів (надання послуг). Тому отримані аванси за товари (послуги) збільшуватимуть реєстраційний обсяг.

Власне такого підходу дотримуються й контролери. Про це свідчать відповіді в підкатегорії 101.01.01 системи «ЗІР».

До того ж якщо в періоді, за який визначають реєстраційний обсяг, продавцю **повернули раніше поставленні ним товари (послуги) або продавець повернув суми попередньої оплати за такі товари (послуги)**, то обсяги повернення вираховуються із загального обсягу постачання товарів (послуг), що встановлений для обов'язкової реєстрації (**див.** підкатегорію 101.01.01 системи «ЗІР»).

Податкові зобов'язання за експортними постачаннями, як відомо, фіксують на дату фактичного вивезення товарів за межі митної території України (п. 187.1 і п. 187.11 ПКУ). Тому, вважаємо, такі постачання збільшують реєстраційний обсяг на дату фактичного вивезення товарів за кордон. Свого часу погоджувалися із цим і податківці. Адже у відповіді, чинній до 08.07.2012 р., на запитання в підкатегорії 101.01.01 системи «ЗІР» вони зазначали:

«У разі отримання попередньої оплати вартості товарів, що експортуються, на суму більшу, ніж 300 тис. грн., реєстраційна заява подається платником податку до органу державної податкової служби не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося фактичне вивезення експортованих товарів за межі митної території України».

На жаль, нині подібної актуальної відповіді в системі «ЗІР» немає.

По-четверте, реєстраційний обсяг визначають без ПДВ.

У п. 181.1 ПКУ мовиться, що реєстраційний обсяг визначають *«без урахування податку на додану вартість»*. Власне в обсязі постачань неплатника ПДВ немає сум цього податку, бо за п. 201.8 ПКУ нараховувати ПДВ може лише особа, яка вже зареєстрована платником цього податку.

Таке уточнення прописано для екс-платників ПДВ, у яких до розрахункового періоду потрапляють місяці, коли вони мали ПДВшний статус і під час постачання нараховували суми ПДВ. Тож, додаючи до реєстраційного обсягу постачання товарів (послуг) за такий період, слід вираховувати суми ПДВ, що «сидять» у вартості товарів (послуг).

*Ольга КЛЕБАН,
експерт з обліку та оподаткування*

Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.
та консалтингової компанії [TCGCONSULTING](http://TCGCONSULTING.com)
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»
та сайту buhgazeta.com.ua)