

Оподаткування ПДВ операцій з надання в оренду нерухомості, яка розташована в Криму

Як відомо, більшість українських суб'єктів господарювання змушені були припинити свою діяльність на території Криму. Водночас, у багатьох із них на території АРК залишилась частина активів, зокрема й нерухомість, яка на сьогодні нерідко здається в оренду. Однак чіткого і однозначного бачення порядку оподаткування ПДВ операцій з надання в оренду кримського майна, на жаль, немає. В даній статті спробуємо розібратись з даною проблематикою.

Насамперед нагадаємо, що відповідно до [пп. «б» п. 185.1 ПКУ](#) об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких **розташоване на митній території України**, відповідно до [ст. 186 ПКУ](#).

Згідно з [пп. 186.2.2 ПКУ](#) для послуг, що пов'язані з нерухомим майном, місцем їх постачання є **фактичне місцезнаходження нерухомого майна**.

Щодо постачання товарів/послуг на території ВЕЗ «Крим» податківці в [листі від 03.12.2014 р. № 13311/7/99-99-19-03-02-17](#) та роз'ясненні у підкатегорії 101.04 ресурсу «ЗІР» роз'яснили, що операції платників податку з постачання товарів/послуг, місцем постачання яких відповідно до [ст. 186 ПКУ](#) визначена територія ВЕЗ «Крим», **не є об'єктом оподаткування ПДВ**, оскільки відповідно до [ч. 2 ст. 9 Митного кодексу України](#) територія вільної митної зони, створеної у межах ВЕЗ «Крим», вважається такою, що знаходиться поза межами митної території України.

Таким чином, на думку податківців, при здійсненні платниками податку операцій з постачання товарів/послуг, місцем постачання яких відповідно до [ст. 186 ПКУ](#) визначена територія ВЕЗ «Крим», ПДВ не справляється.

Виходячи з цього, розглянемо **перше питання: чи потрібно коригувати податковий кредит, який було сформовано під час придбання/будівництва об'єктів нерухомості, які розташовані в Криму та здаються в оренду?**

Відповідно до [п. 198.5 ПКУ](#) платник податку **зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання** виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до [п. 189.1 ПКУ](#), та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені [ПКУ](#) для такої реєстрації, **зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами** (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), якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або **починають використовуватися**:

а) в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до [ст. 196 ПКУ](#) (крім випадків проведення операцій, передбачених [пп. 196.1.7 Кодексу](#));

б) в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до [ст. 197](#), підрозд. 2 розд. XX [ПКУ](#), міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених [пп. 197.1.28 Кодексу](#));

в) в операціях, що здійснюються платником податку в межах його балансу, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

г) в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

З метою застосування цього пункту податкові зобов'язання визначаються за товарами/послугами, необоротними активами:

- придбаними для використання в неоподатковуваних операціях, – на дату їх придбання;
- придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, – на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до [Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV](#).

Зауважимо, що у [пп. «а» п. 198.5 ПКУ](#) дослівно сказано, що податкові зобов'язання слід нараховувати, зокрема, якщо основний засіб почав використовуватися в операціях, які не є об'єктом оподаткування, **вичерпний перелік яких зазначено у [ст. 196 ПКУ](#)**.

Втім, на практиці контролюючі органи не зважають на перелік операцій, визначений у [ст. 196 ПКУ](#), а роз'яснюють, що податкові зобов'язання слід нараховувати, якщо основний засіб почав використовуватися в будь-яких неоподатковуваних операціях. Так, щодо основних засобів, розташованих у ВЕЗ «Крим», ДФСУ в [листі від 28.05.2015 р. № 11250/6/99-99-19-03-02-15](#) зазначила, що при здійсненні платниками податку операцій з **відчуження** об'єкта нерухомого майна, місцем розташування якого відповідно до [п. 186.2-186.4 ПКУ](#) є територія ВЕЗ «Крим», податок на додану вартість не справляється, тобто за цими операціями у платника ПДВ **не виникає об'єкта оподаткування ПДВ** (незалежно від того, хто є покупцем – резидент чи нерезидент). Також зазначається, що [п. 198.5 ПКУ](#) **визначено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до [п. 189.1 ПКУ](#), за товарами/послугами, необоротними активами, під час придбання або виготовлення яких суми податку були включені до складу податкового кредиту, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватися, зокрема, в неоподатковуваних операціях.**

З цього листа напрошується висновок, що неоподатковуваними операціями фахівці ДФС вважають не лише ті операції, які перелічені у [п. 198.5 ПКУ](#), а й взагалі будь-які неоподатковувані, в т. ч. й ті, які не підпадають під об'єкт оподаткування ПДВ, оскільки місце постачання не є територією України.

З огляду на викладене, щодо першого питання можна зробити такі **висновки**:

1) позиція податківців полягає в тому, що послуги, місцем постачання яких відповідно до [п. 186.3 ПКУ](#) є ВЕЗ «Крим», не є об'єктом оподаткування ПДВ;

2) хоча серед підстав для нарахування податкових зобов'язань, які наведені у [п. 198.5 ПКУ](#), немає початку використання таких активів для операцій, які не підлягають оподаткуванню відповідно до [ст. 186 ПКУ](#), податківці вимагають нарахування зобов'язань і в таких випадках;

3) якщо погодитися з необхідністю виконання умов 1) та 2), то виникає обов'язок коригування податкового кредиту шляхом нарахування податкових зобов'язань, виходячи з балансової вартості нерухомості, у зв'язку з початком її використання в неоподатковуваних операціях.

Тепер перейдемо до другого питання: чи дійсно не підлягають оподаткуванню ПДВ операції з надання послуг, місцем постачання яких відповідно до [ст. 186 ПКУ](#) є ВЕЗ «Крим»?

З цього приводу слід врахувати таке.

По-перше, наразі **Крим є територією України**, хоча й тимчасово окупованою ([ст. 1 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» від 15.04.2014 р. № 1207-VII](#), [ст. 1 Закону України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» від 12.08.2014 р. № 1636-VII](#)).

По-друге, хоча у [п. 3.2 Закону № 1636](#) сказано, що в межах ВЕЗ «Крим» створюється вільна митна зона, однак така зона не є митною територією України виключно для цілей застосування положень [розділів V «Митні режими» і IX «Митні платежі» МКУ](#) ([ч. 2 ст. 9 МКУ](#)). Митні режими застосовуються, а митні платежі справляються тільки при перевезенні **товарів**. **На експорт/імпорт послуг норми МКУ не поширюються**. Тому, на нашу думку, посилатися на норми [МКУ](#) доречно виключно для експорту/імпорту товарів.

За таких умов, можна дійти висновку, що операції з надання послуг, місцем постачання яких є ВЕЗ «Крим», підлягають оподаткуванню ПДВ в загальному порядку, оскільки місцем їх постачання є територія України. До речі, деякі суди дотримуються такої ж позиції (наприклад, постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 01.07.2015 р. у справі № 804/3512/15). Однак усталеної судової практики з цього питання ще немає.

Підсумовуючи сказане вище, для платників ПДВ, які здають в оренду нерухомість на території Криму, можливі два варіанти дій:

1) неоподаткування орендних платежів ПДВ, виходячи з позиції податківців про те, що місцем постачання таких послуг не є територія України. Однак в такому випадку, з метою коригування податкового кредиту, виникає необхідність нарахування ПДВ, виходячи з балансової вартості нерухомості, у зв'язку з початком її використання в таких неоподатковуваних операціях;

2) відстоювання позиції про те, що норми [МКУ](#) не поширюються на постачання послуг, а тому місцем надання орендних послуг вважається територія України. В такому випадку

орендні платежі мають оподаткуватись ПДВ, а необхідності коригування податкового кредиту з вартості нерухомості не виникає.

Сергій Кучеренко

консультант, Група компаній «Кейнас»

Дата підготовки 07.10.2015
© ТОВ «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 2015
© ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2015