

УДК 657.221

*І. М. Бурдьо, аспірантка
Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи НБУ*

ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ОПОДАТКУВАННЯ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Статтю присвячено дослідженню чинного податкового законодавства. Проаналізовано особливості оподаткування будівельних підприємств, які необхідно враховувати під час здійснення податкового контролю.

Ключові слова: податковий контроль, податок на додану вартість, перше постачання житла.

Постановка проблеми. Податкова система в кожній країні є однією з найважливіших основ економічної політики. Вона забезпечує фінансову базу держави та виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Обов'язковим елементом будь-якої галузі державного управління є контроль.

Якщо такі функції податкового контролю, як реєстрація та облік платників податків, облік податків та інших обов'язкових зборів, організація виїзної перевірки і оформлення її результатів, масово-роз'яснювальна робота, не залежать від галузевої належності платників податків, то проведення документальних перевірок має чітко виражену галузеву специфіку. Організація податкового контролю в галузевому аспекті зумовлена перш за все тим, що на сьогодні є необхідними розробка та впровадження єдиних методичних заходів податкового контролю і системи показників за окремими галузями для прогнозування ймовірності податкових порушень, що дозволить найбільш повно відстежувати стан справ по однорідній групі підприємств, проводити порівняльний аналіз їх фінансово-господарської діяльності, оцінювати загальну цінову та кон'юнктуру ситуацію на галузевому ринку, ефективніше запобігати уникненню оподаткування [5].

Враховуючи специфіку діяльності будівельних підприємств, що займаються житловим будівництвом, зокрема тривалість виробничого циклу (більше 1 року), способи залучення коштів на будівництво, наявність податкових пільг, а також зміни податкового законодавства, доцільним є розглянути особливості податкового обліку та оподаткування вказаних підприємств, урахування яких є обов'язковою умовою при здійсненні податкового контролю. Зокрема, на сьогодні відсутній єдиний підхід до розгляду питань на предмет оподаткування діяльності будівельних підприємств податком на додану вартість.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Порядок нарахування та сплати суб'єктами господарювання податків і зборів у контексті Податкового кодексу України розглянуто у працях Н. М. Ткаченко. Особливості оподаткування в галузях економіки розглянуто зокрема в наукових статтях Т. Лісіца, С. М. Петренко, О. М. Кузьміна, О. В. Балабенко, І. В. Точонова, а також у листах і роз'ясненнях ДПС України.

Метою статті є аналіз законодавства щодо оподаткування будівельних підприємств і розкриття особливостей, які потрібно враховувати під час здійснення податкового контролю вказаних підприємств.

Виклад основного матеріалу. Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі – ПКУ) крім старих пільг запроваджено деякі нові норми оподаткування податком на додану вартість, які, за задумом авторів Кодексу, повинні були б зменшити вартість будівництва та стимулювати поживлення в галузі.

Перш за все, слід зауважити, що Директива Євросоюзу 2006/112/ЄС звільняє від оподаткування ПДВ операції з продажу будь-яких будівель і їхніх частин, окрім операцій, здійснених до першого заселення житла. В українському ж законодавстві відповідна норма до сьогодні є надзвичайно заплутаною [7].

Згідно з пп. 197.1.14 ПКУ звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім першого постачання. При цьому перше постачання житла (об'єкта житлового фонду) означає першу передачу готового ново-збудованого житла (об'єкта житлового фонду) у власність покупця або постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження такого житла за рахунок замовника [6].

Під час спорудження житлового об'єкта замовником можуть використовуватись різні способи будівництва та оформлення права власності на житло (рис. 1).

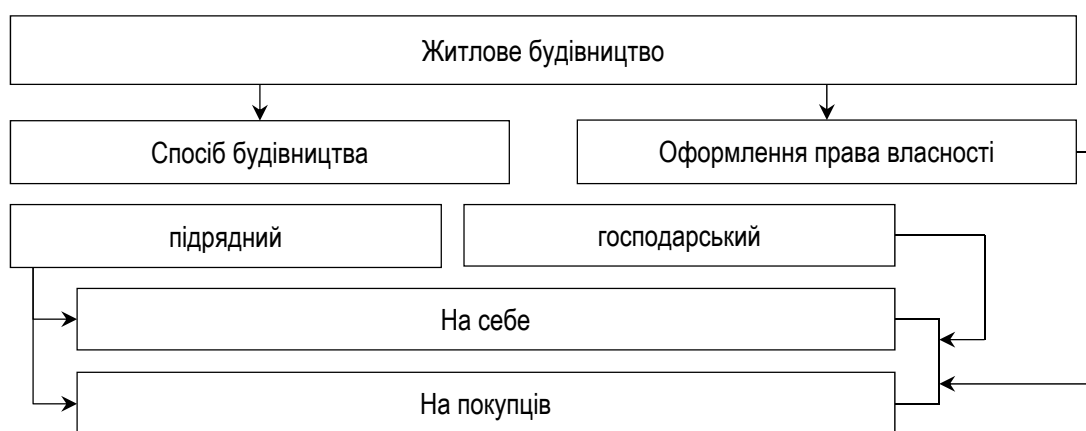


Рисунок 1 – Способи будівництва та оформлення права власності на житло

Розглянемо операції з першого постачання житла з урахуванням вищевказаних способів будівництва та оформлення права власності на нього.

Отже, з вимог пп. 197.1.14 ПКУ випливає, що обидві зазначені в ньому операції не можуть бути першими постачаннями при спорудженні одного житлового об'єкта. Так, під час використання забудовником генпідрядних схем будівництва житла, послуги підрядника, відповідно до вищевказаних вимог податкового законодавства, є першим постачанням житла і обкладаються податком на додану вартість. У такому разі постачання забудовником житла для покупця повинно було б звільнитися від сплати ПДВ незалежно від того, оформляв забудовник на себе право власності на квартири чи відразу оформив це право на покупців. При цьому забудовникові потрібно зважати на те, що він не має права на податковий кредит при спорудженні житла силами підрядника. Сума сплаченого ПДВ за послугами підрядника у забудовника відображається на рахунку 23 разом із витратами зі спорудження об'єкта. [4, с. 19–20].

Проте на сьогодні існують різні трактування податковими органами поняття першого постачання, у тому числі й такі, що суперечать вищевказаним висновкам. Згідно з листом ДПС України від 04.11.2011 № 5243/7/15-3477-26 [2], операцією з першого постачання житла вважатиметься операція з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) першому власнику такого житла, яка підлягає оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах. Операції з поставки послуг зі спорудження житла за рахунок замовника (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) підлягають оподаткуванню податком на додану вартість на загальних підставах за правилом першої події, встановленим пунктом 187.1 статті 187 Кодексу.

Неоднозначними також є погляди податкового органу щодо операцій з оформлення права власності на новозбудоване житло, а саме: згідно з листами від 04.11.2011 № 5243/7/15-3477-26 [2] та від 03.01.2012 №51/7/15-3417-13 [1] як перше постачання готового новозбудованого житла, що обкладається податком на додану вартість, розглядається операція з передачі права власності (оформлення документів, що встановлюють право) на готове новозбудоване житло першому власникові незалежно від джерел фінансування будівництва (чи за рахунок власних коштів підприємства забудовника, чи за рахунок учасників фонду фінансування будівництва, чи за кошти держателів облігацій), при цьому вартість такого житла визначається виходячи зі звичайних цін.

Розглянемо більш детально зазначені у вищевказаних листах ситуації. У забудовника при господарському способі зведення житла є варіанти оформлення права власності як на себе, так і на покупців. Під час оформлення забудовником права власності на покупця вказана операція в розумінні пп. 197.1.14 ПКУ буде першим постачанням новобудованого житла і обкладається податком на додану вартість на загальних підставах.

Складнішою є ситуація, коли забудовник оформляє право власності на себе як першого власника, про що зазначається в листі від 03.01.2012 № 51/7/15-3417-13, зокрема коли після закінчення будівництва не всі квартири розподілено між покупцями або довірителями під час будівництва житла за допомогою фонду фінансування будівництва. У даному випадку забудовник не виступає покупцем житла, а вказана операція не відповідає визначенню постачання товарів, встановленому податковим законодавством: 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. Однак, відповідно до роз'яснень податкового органу (лист від 03.01.2012 № 51/7/15-3417-13), вказана операція розглядається як перше постачання, яке підлягає оподаткуванню податком на додану вартість, а передача права власності на житло від забудовника до покупців у даному випадку є передачею другому власнику, яке відповідно до вимог ПКУ звільняється від сплати ПДВ.

Отже, наявність вищевказаних консультацій і роз'яснень свідчить про можливість неоднозначного трактування контролюючим органом вимог податкового законодавства в частині оподаткування операцій з постачання житла.

З урахуванням вищевказаних неоднозначностей у листі від 03.07.2012 № 18073/7/15-3417-13 [3] податковим органом дано більш детальні роз'яснення податкового законодавства в частині оподаткування ПДВ операцій з першого постачання житла:

1. У випадку, коли замовник у процесі будівництва до оформлення права власності на новозбудоване житло укладає попередні договори купівлі-продажу з фізичними особами, згідно з якими отримує забезпечувальні платежі, операції з перерахунку таких платежів фізичними особами на рахунок замовника не змінюють базу оподаткування у замовника. Лише при передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло фізичній особі (першому власнику новозбудованого житла) у замовника виникають податкові зобов'язання на підставі пункту 187.1 статті 187 Кодексу.

2. У випадку, коли після завершення будівництва правовстановлюючі документи на новозбудоване житло оформлюються на підприємство-замовника, а пізніше згідно з договорами купівлі-продажу квартир з фізичними особами переоформлюються на таких фізичних осіб, операцією з першого постачання житла буде вважатись операція оформлення правовстановлюючих документів на замовника. Подальше переоформлення права власності на фізичних осіб, у розумінні норм Кодексу, не буде вважатись операцією з першого постачання житла, а тому дана операція звільнитиметься від оподаткування податком на додану вартість відповідно до підпункту 197.1.14 пункту 197.1 статті 197 Кодексу.
3. У випадку, коли будівництво житла здійснюється забудовником за рахунок залучених коштів ФФБ, податкові зобов'язання в забудовника виникають: за операціями з постачання послуг зі спорудження житла на загальних підставах за правилом першої події, встановленим пунктом 187.1 статті 187 Кодексу; за операціями з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) до першого власника такого житла, незалежно від джерел фінансування будівництва, чи за рахунок власних коштів підприємства забудовника, чи за рахунок учасників фонду фінансування будівництва, чи за кошти держателів облігацій, у періоді передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло.

Операції з перерахування коштів, залучених ФФБ, забудовнику не змінюють податкового кредиту ФФБ та податкових зобов'язань забудовника”.

Отже, у зв'язку з існуванням різних підходів до визначення поняття “операції з першого постачання” під час здійснення податковим органом контролю в частині оподаткування податком на додану вартість операцій з будівництва житла необхідно враховувати такі умови:

- залучення до будівництва житла підрядних організацій, оскільки, згідно з вимогами ПКУ, до першого постачання може належати постачання послуг (включаючи вартість придбаних за рахунок виконавця матеріалів) із спорудження житла за рахунок замовника;
- спосіб оформлення права власності на житло (на підприємство-замовника чи на фізичних осіб – покупців), оскільки, згідно з вищевказаними податковими роз'ясненнями, операцією з першого постачання буде операція з передачі права власності (оформлення правовстановлюючих документів) на готове новозбудоване житло (об'єкт житлового фонду) першому власнику.

Висновки. З прийняттям ПКУ змінилися умови оподаткування підприємств будівельної галузі податком на додану вартість. Врахування наявності різних підходів до визначення операцій з першого постачання збудованого житла, які обкладаються податком на додану вартість, є необхідною умовою під час здійснення податкового контролю у вказаному напрямі.

Список літератури

1. Лист ДПСУ [Електронний ресурс] від 04.11.2011 № 5243/7/15-3477-26. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2530-5243.html>.
2. Лист ДПСУ [Електронний ресурс] від 03.01.2012 № 51/7/15-3417-13. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2705-51.html>.
3. Лист ДПСУ [Електронний ресурс] від 03.07.2012 № 18073/7/15-3417-13. – Режим доступу : <http://document.ua/shodo-opodatkuwannja-pershogo-postachannja-zhitla-doc116913.html>.
4. Лісіца Т. ПДВ і будівництво житла: де перше постачання? / Т. Лісіца // Баланс. – 2013. – № 29. – С. 19–20.
5. Петренко С. М. Теоретичні аспекти організації податкового контролю в галузях економіки [Електронний ресурс] / С. М. Петренко, О. М. Кузьміна. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=9185>.
6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Чалий І. Будівництво: нові пільги – старі проблеми [Електронний ресурс] / І. Чалий. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/columns/2011/03/16/277099>.

Отримано 17.01.2014

Summary

The paper is devoted to researching the current tax legislation. The features of taxation of building businesses that need to be considered during the tax control are analyzed.