

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України
09 серпня 2024 року № 397

**Узагальнююча податкова консультація
щодо окремих питань застосування режиму звільнення від
оподаткування податком на додану вартість, встановленого
пунктом 197.15 статті 197 Податкового кодексу України**

Відповідно до статті 5 розділу I Податкового кодексу України (далі – 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.

Об'єкти житлової нерухомості – це будівлі, зареєстровані згідно із законодавством як об'єкти житлової нерухомості, дачні та садові будинки (підпункт 14.1.129 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного у ній проживання (підпункт «а» підпункту 14.1.129.1 підпункту 14.1.129 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Будівля – штучно створений об'ємний об'єкт, що складається з несучих та огорожувальних або сполучених (несучоогорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні, надземні або підземні приміщення, призначені для життєдіяльності людей та виробництва продукції (Державні будівельні норми України (ДБН) А.2.2-3:2014 «Склад та зміст проектної документації на будівництво», затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 04.06.2014 № 163, із змінами і доповненнями (далі – ДБН А.2.2-3:2014)).

Будівництво – це нове будівництво, реконструкція, реставрація, капітальний ремонт об'єкта будівництва (пункт 1 частини першої статті 1 Закону України від 17.02.2011 № 3038-VI «Про регулювання містобудівної діяльності», із змінами і доповненнями (далі – Закон № 3038-VI)).

Роботи – будівельні, монтажні, проектні, пусконаладжувальні та інші роботи, пов'язані з будівництвом об'єкта (пункт 3 Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 № 668, із змінами і доповненнями (далі – Загальні умови № 668)).



НАКАЗ Мінфін СЕД АСКОД

Сертифікат [3FAA9288358EC00304000000E22D2C00A27FBA00](#)

Підписувач [Овчаренко Віктор Петрович](#)

Дійсний з [07.06.2023 10:09:58](#) по [07.06.2025 10:09:58](#)

Міністерство фінансів України



№ 397 від 09.08.2024

Будівельні роботи – це роботи з нового будівництва, реконструкції, реставрації, капітального ремонту (пункт 2 Порядку виконання підготовчих та будівельних робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 № 466 (далі – Порядок № 466)).

Нове будівництво – зведення будівель та споруд, їх комплексів, що здійснюється з метою створення об'єктів виробничого і невиробничого призначення (ДБН А.2.2-3:2014).

Згідно з Правилами утримання жилих будинків та прибудинкових територій, затвердженими наказом Державного комітету України з питань житлово-комунального господарства від 17.05.2005 № 76, зареєстрованими в Міністерстві юстиції України 25.08.2005 за № 927/11207, із змінами і доповненнями:

реконструкція жилого будинку – комплекс будівельних робіт, спрямованих на поліпшення експлуатаційних показників приміщень житлового будинку шляхом їх перепланування та переобладнання, надбудови, вбудови, прибудови з одночасним приведенням їх показників відповідно до нормативно-технічних вимог;

капітальний ремонт будинку – комплекс ремонтно-будівельних робіт, пов'язаних з відновленням або поліпшенням експлуатаційних показників будинку, із заміною або відновленням несучих або огорожувальних конструкцій, інженерного обладнання та обладнання протипожежного захисту без зміни будівельних габаритів об'єкта та його техніко-економічних показників.

Відповідно до пункту 3 Загальних умов № 668:

замовник – сторона договору підряду, яка за власним рішенням або дорученням інвестора розміщує замовлення на виконання робіт (будівництво об'єкта), приймає закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплачує їх;

підрядник – сторона договору підряду, яка виконує та передає замовнику закінчені роботи (об'єкт будівництва), передбачені договором підряду;

генеральний підрядник – підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результати їх роботи;

договірна ціна – визначена на основі кошторису, узгоджена сторонами і обумовлена у договорі підряду ціна (вартість) робіт.

Особливості цивільного обороту об'єктів незавершеного будівництва і майбутніх об'єктів нерухомості визначено Законом України від 15.08.2022 № 2518-ІХ «Про гарантування речових прав на об'єкти нерухомого майна, які будуть споруджені в майбутньому» (далі – Закон № 2518-ІХ).

З огляду на норми статей 5 і 13 Закону № 2518-ІХ будівництво включає в себе нове будівництво, реконструкцію, реставрацію та капітальний ремонт.

Особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини) регулюються нормами Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ).

Загальні положення про підряд (у тому числі будівельний підряд) визначено Главою 61 ЦКУ.

Відповідно до статті 837 Глави 61 ЦКУ за договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Згідно зі статтею 838 Глави 61 ЦКУ підрядник має право, якщо інше не встановлено договором, залучити до виконання роботи інших осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результат їхньої роботи. У такому разі підрядник виступає перед замовником як генеральний підрядник, а перед субпідрядником – як замовник.

Підрядник зобов'язаний виконати роботу, визначену договором підряду, із свого матеріалу і своїми засобами, якщо інше не встановлено договором. Підрядник відповідає за неналежну якість наданих ним матеріалу і устаткування, а також за надання матеріалу або устаткування, обтяженого правами третіх осіб (стаття 839 Глави 61 ЦКУ).

Статтею 875 Глави 61 ЦКУ визначено, що за договором будівельного підряду підрядник зобов'язується збудувати і здати у встановлений строк об'єкт або виконати інші будівельні роботи відповідно до проектно-кошторисної документації, а замовник зобов'язується надати підрядникові будівельний майданчик (фронт робіт), передати затверджену проектно-кошторисну документацію, якщо цей обов'язок не покладається на підрядника, прийняти об'єкт або закінчені будівельні роботи та оплатити їх.

Договір будівельного підряду укладається на проведення нового будівництва, капітального ремонту, реконструкції (технічного переоснащення) підприємств, будівель (зокрема житлових будинків), споруд, виконання монтажних, пусконаладжувальних та інших робіт, нерозривно пов'язаних з місцезнаходженням об'єкта.

Правові основи оподаткування податком на додану вартість встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Пунктом 194.1 статті 194 розділу V ПКУ встановлено, що операції, зазначені у статті 185 розділу V ПКУ, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка та 7 і 14 відсотків, оподатковуються за ставкою, зазначеною у підпункті «а» пункту 193.1 статті 193 розділу V ПКУ, яка є основною.

Податок на додану вартість становить 20 відсотків, 7 і 14 відсотків бази оподаткування податком на додану вартість та додається до ціни товарів / послуг.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів / послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Відповідно до пункту 197.15 статті 197 розділу V ПКУ звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання будівельно-

монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти.

Операції з будівництва такого житла фінансуються за рахунок коштів державного та/або місцевого бюджетів, які передбачені в законі про Державний бюджет України та/або в рішенні про місцевий бюджет на відповідний бюджетний період, та оплата за такі операції надходить з відповідного рахунку, відкритого у Державній казначейській службі України.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість, а також складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 192, 198, 199 і 201 розділу V ПКУ.

Згідно з пунктами 201.1, 201.3, 201.5, 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 використанням кваліфікованого електронного підпису або удосконаленого електронного підпису, що базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису, уповноваженої платником особи відповідно до вимог Закону України від 05.10.2017 № 2155-VIII «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів / послуг, а також на суму коштів, що надійшли на рахунок у банку / небанківському надавачу платіжних послуг як попередня оплата (аванс).

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи ПКУ та / або міжнародного договору, якими передбачено звільнення від оподаткування податком. Податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів / послуг, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість, підлягають реєстрації в ЄРПН.

Відповідно до пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ, якщо після постачання товарів / послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів / послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів / послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в ЄРПН.

Розрахунок коригування, складений постачальником товарів / послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача – платника податку, підлягає реєстрації в ЄРПН:

постачальником (продавцем) товарів / послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

отримувачем (покупцем) товарів / послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

Розрахунок коригування до податкової накладної не може бути зареєстрований в ЄРПН пізніше 1095 календарних днів з дати складання податкової накладної, до якої складений такий розрахунок коригування.

Згідно з підпунктом 192.1.1 пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ, якщо внаслідок такого перерахунку відбувається зменшення суми компенсації на користь платника податку – постачальника, то:

а) постачальник відповідно зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок;

б) отримувач відповідно зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів / послуг.

Постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань з податку на додану вартість лише після реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної.

Пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ визначено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з урахуванням 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 податком на додану вартість (для товарів / послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 01 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 операціях або в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 розділу V ПКУ).

З метою застосування пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ податкові зобов'язання з податку на додану вартість визначаються за товарами / послугами, необоротними активами:

придбаними для використання в неоподатковуваних операціях – на дату їх придбання;

придбаними 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 від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Пунктом 199.1 статті 199 розділу V ПКУ визначено, що у разі, якщо придбані та / або виготовлені товари / послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з урахуванням бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати зведену податкову накладну в ЄРПН на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів / послуг, необоротних активів у неоподатковуваних операціях.

Питання та відповіді:

Питання 1

Що саме розуміється під формулюванням «будівництво житла», визначеним у пункті 197.15 статті 197 розділу V ПКУ?

Відповідь на питання 1

З урахуванням норм пункту 1 частини першої статті 1 Закону № 3038-VI, статей 5 і 13 Закону № 2518-IX під формулюванням «будівництво житла», що застосовується у пункті 197.15 статті 197 розділу V ПКУ, розуміється: нове будівництво житла, реконструкція житла, реставрація житла та капітальний ремонт житла.

Питання 2

Чи належать до поняття «житло» житлові будинки садибного типу та житлові будинки квартирної типу різної поверховості?

Відповідь на питання 2

Так, належать.

Питання 3

Чи звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції генерального підрядника (платника податку на додану вартість) з постачання замовнику будівельно-монтажних робіт з нового будівництва житла, реконструкції житла, реставрації житла та капітального ремонту житла, якщо оплата таких робіт відбувається за рахунок державних коштів?

Відповідь на питання 3

Так, такі операції звільняються від оподаткування податком на додану вартість.

Питання 4

Чи потрібно нараховувати податок на додану вартість на вартість (ціну) будівельно-монтажних робіт з будівництва житла (у тому числі нового будівництва житла, реконструкції житла, реставрації житла та капітального ремонту житла), що постачаються генеральним підрядником (платником податку на додану вартість) замовнику, якщо оплата таких робіт відбувається за рахунок державних коштів?

Відповідь на питання 4

Ні, не потрібно.

Питання 5

Яким чином генеральному підряднику (платнику податку на додану вартість) відкоригувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість, що були нараховані за операцією з постачання замовнику будівельно-монтажних робіт з будівництва житла за рахунок державних коштів, яка підлягала звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ?

Відповідь на питання 5

Генеральному підряднику (платнику податку на додану вартість) необхідно відкоригувати такі податкові зобов'язання з податку на додану вартість за правилами, встановленими статтею 192 розділу V ПКУ.

Зокрема, генеральний підрядник (платник податку на додану вартість) зобов'язаний:

повернути замовнику суму попередньо нарахованого податку на додану вартість;

скласти розрахунок коригування до податкової накладної, яка була складена з нарахуванням податку на додану вартість, в якому вказати зі знаком «-» показники щодо поставлених будівельно-монтажних робіт з будівництва житла за рахунок державних коштів. Такий розрахунок коригування підлягає реєстрації в ЄРПН замовником;

скласти та зареєструвати в ЄРПН податкову накладну на операцію з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва житла за рахунок державних коштів, яка підлягала звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ, без нарахування податку (з позначкою «Без ПДВ»).

Водночас генеральному підряднику (платнику податку на додану вартість) необхідно враховувати, що розрахунок коригування до податкової накладної, з дати складання якої минуло більше 1095 календарних днів, не може бути

зареєстрований в ЄРПН та відповідно в такому випадку відсутні підстави для зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

Питання 6

Чи зобов'язаний генеральний підрядник (платник податку на додану вартість) при здійсненні операцій, які підлягають звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ, здійснити нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість та скласти зведену податкову накладну за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 та пунктом 199.1 статті 199 розділу V ПКУ, якщо придбані ним товари / послуги, необоротні активи з податком на додану вартість призначені для використання або починають використовуватися у повній мірі в таких операціях?

Відповідь на питання 6

При здійсненні операцій, які підлягають звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ, генеральний підрядник (платник податку на додану вартість) зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість та скласти зведену податкову накладну:

за правилами, встановленими пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, – у випадку, якщо товари / послуги та необоротні активи (наприклад, будівельні матеріали, обладнання, послуги із спорудження житла), які придбавалися з податком на додану вартість, призначені для використання або починають використовуватися виключно в неоподатковуваних операціях, зокрема в операціях, які підлягають звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ;

або

за правилами, встановленими пунктом 199.1 статті 199 розділу V ПКУ, – у випадку, якщо товари / послуги та необоротні активи (наприклад, будівельні матеріали, обладнання), які придбавалися з податком на додану вартість, частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково в неоподатковуваних операціях, зокрема в операціях, які підлягають звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ.

Питання 7

Чи зобов'язаний замовник будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти, компенсувати генеральному підряднику витрати на сплату податку на додану вартість за товарами / послугами, необоротними активами (у тому числі, що надані субпідрядними організаціями), які призначені для використання або починають використовуватися повною мірою в операціях, звільнених від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ?

Відповідь на питання 7

Так, оскільки податок на додану вартість по товарах / послугах, які придбавалися з цим податком та призначені для використання або починають використовуватися в операціях, що підлягають звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ, включається до собівартості будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти.

Питання 8

Чи підлягають звільненню від оподаткування податком на додану вартість згідно з пунктом 197.15 статті 197 розділу V ПКУ роботи, виконані субпідрядниками за договорами, укладеними з генпідрядниками, щодо виконання окремих робіт при будівництві доступного житла та житла, що будується за державні кошти?

Відповідь на питання 8

Суб'єкти господарювання – платники податку на додану вартість (субпідрядники), які виконують роботи для забезпечення будівництва житла за державні кошти за договорами, укладеними з генпідрядником, застосовують пільгу, визначену пунктом 197.15 статті 197 ПКУ, у разі, якщо оплата за такі роботи здійснюється за кошти державного та/або місцевого бюджетів, які передбачені в законі про Державний бюджет України та/або в рішенні про місцевий бюджет на відповідний бюджетний період, та яка надходить безпосередньо на рахунки субпідрядників з відповідного рахунку, відкритого у Державній казначейській службі України.

Питання 9

Як визначити, що операції, які передбачені пунктом 197.15 статті 197 ПКУ, здійснюються за державні кошти?

Відповідь на питання 9

Операції, передбачені пунктом 197.15 статті 197 ПКУ, здійснюються за державні кошти, якщо фінансування таких операцій здійснюється за кошти державного та/або місцевого бюджетів, які передбачені в законі про Державний бюджет України та/або в рішенні про місцевий бюджет на відповідний бюджетний період, та оплата за такі операції надходить з відповідного рахунку, відкритого у Державній казначейській службі України.

**Директор Департаменту
податкової політики**

Віктор ОВЧАРЕНКО