

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 27.01.2023 р. № 186/ІПК/99-00-21-03-02-06

Щодо порядку нарахування податкових зобов'язань з ПДВ

Державна податкова служба України розглянула звернення Товариства щодо порядку нарахування податкових зобов'язань з ПДВ згідно з пунктом 198.5 статті 198 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та, керуючись статтею 52 ПКУ, повідомляє.

Як зазначено у зверненні, платник податку використовує придбані з ПДВ товари (рідини для електронних сигарет) в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ відповідно до пункту 197.27 статті 197 ПКУ.

Товариство просить надати індивідуальну податкову консультацію щодо:

1) періоду, у якому необхідно визначити податкові зобов'язання згідно з пунктом 198.5 статті 198 ПКУ та скласти відповідну податкову накладну у разі несвоєчасної реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податкової накладної, складеної постачальником на Товариство за операцією з постачання таких товарів (зокрема, якщо реєстрація в ЄРПН такої податкової накладної була зупинена) або у разі відмови в реєстрації в ЄРПН такої податкової накладної;

2) застосування штрафних санкцій у разі відсутності реєстрації в ЄРПН податкової накладної, складеної згідно з пунктом 198.5 статті 198 ПКУ, якщо податковий кредит за придбаними товарами не був сформований.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V, підрозділами 2 та 10 розділу XX ПКУ.

Правила формування податкового кредиту визначено статтею 198 ПКУ.

Відповідно до пункту 198.3 статті 198 ПКУ податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 ПКУ, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг;
- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи);
- ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Згідно з пунктом 198.6 статті 198 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 ПКУ.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (пункт 201.10 статті 201 ПКУ).

Пунктом 198.5 статті 198 ПКУ передбачено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 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, зокрема, в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197 ПКУ.

З метою застосування цього пункту податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, необоротних активах:

- придбаних 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 від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Пунктом 201.16 статті 201 ПКУ встановлено, що реєстрація податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України.

Згідно з пунктом 25 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165, комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН головних управлінь Державної податкової служби України в областях, м. Києві та Офісу великих платників податків ДПС приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації.

Відповідно до пункту 25 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246,

платник податку через електронний кабінет шляхом перегляду в режимі реального часу має доступ до даних ЄРПН щодо складених ним чи його контрагентами податкових накладних та/або розрахунків коригування.

Щодо питання 1

У разі несвоєчасної реєстрації в ЄРПН податкової накладної, складеної за операцією з постачання товарів/послуг, які призначаються для використання покупцем у звільнених від оподаткування ПДВ операціях, податкові зобов'язання відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ за такими товарами/послугами нараховуються платником податку – покупцем у звітному (податковому) періоді, в якому відповідну податкову накладну зареєстровано в ЄРПН, тобто у тому звітному періоді, в якому у покупця товарів/послуг виникли підстави для включення сум ПДВ, сплачених (нарахованих) при їх придбанні, до складу податкового кредиту.

Звітний (податковий) період, на який припадає дата реєстрації в ЄРПН постачальником податкової накладної, у тому числі реєстрацію в ЄРПН якої було зупинено, та у якому платник податку повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ за такими придбаними товарами/послугами, може бути визначений платником, зокрема, з використанням інформації, що міститься у електронному кабінеті платника податку.

У разі відсутності реєстрації в ЄРПН податкової накладної, складеної за операцією з постачання покупцю товарів/послуг, які призначаються для використання покупцем у звільнених від оподаткування ПДВ операціях (у тому числі якщо постачальником отримано відмову у реєстрації в ЄРПН такої податкової накладної), у покупця відсутні підстави для віднесення до податкового кредиту сум ПДВ за операцією з придбання таких товарів/послуг. У цьому випадку податкова накладна згідно з пунктом 198.5 статті 198 ПКУ покупцем за такими товарами/послугами не складається.

Щодо питання 2

Пунктом 120¹.1 статті 120¹ ПКУ встановлено, що у разі порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 ПКУ, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН тягне за собою накладення на платника податку на додану вартість, на якого відповідно до вимог статей 192 і 201 ПКУ покладено обов'язок щодо такої реєстрації, штрафу в розмірі 2 відсотків обсягу постачання (без податку на додану вартість), але не більше 1020 гривень, зокрема, при реєстрації в ЄРПН податкової накладної, складеної відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ у разі здійснення операцій, визначених підпунктами «а» - «г» пункту 198.5 статті 198 ПКУ, та розрахунку коригування, складеного до такої податкової накладної.

Таким чином, якщо платник податку зобов'язаний був скласти та зареєструвати в ЄРПН податкову накладну відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ, але така реєстрація ним не була здійснена, то до такого платника застосовуються штрафні санкції, передбачені пунктом 120¹.1 статті 120¹ ПКУ.

Якщо у платника податку не виник обов'язок щодо складання та реєстрації в ЄРПН податкової накладної відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ (якщо податкова

накладна за операцією з постачання йому товарів, які призначаються для використання у звільнених від оподаткування ПДВ операціях, постачальником в ЄРПН не зареєстрована), то такі штрафні санкції не застосовуються.

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