

10.09.2019 № 101 /6/99-00-07-03-02-15/ПКР

Податкова консультація

Державна податкова служба України з урахуванням пункту другого постанови Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» та розпорядження Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 № 682-р «Питання Державної податкової служби України» розглянула звернення щодо включення до складу податкового кредиту сум ПДВ, нарахованих (сплачених) у зв'язку з управлінням транспортних засобів перевізників пальним на АЗС з використанням смарт-карт, та нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V Податкового кодексу України (далі – ПКУ), і, керуючись статтею 52 розділу II ПКУ, повідомляє.

Відповідно до частини 1 статті 909 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) за договором перевезення вантажу одна сторона (перевізник) зобов'язується доставити довіреній їй другою стороною (відправником) вантаж до пункту призначення та видати його особі, яка має право на одержання вантажу (одержувачеві), а відправник зобов'язується сплатити за перевезення вантажу встановлену плату.

Сторони мають право укласти договір, який не передбачений актами цивільного законодавства, але відповідає загальним засадам цивільного законодавства (частина 1 статті 6 ЦКУ).

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

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

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та надати покупцю за його вимогою (пункт 201.10 статті 201 розділу V ПКУ).

До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг (підпункт «а» пункту 198.1 статті 198 розділу V ПКУ).

Відповідно до пункту 198.2 статті 198 розділу V ПКУ датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

дата отримання платником податку товарів/послуг.

Згідно з пунктом 198.3 статті 198 розділу V 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 розділу V ПКУ, протягом такого звітного періоду, зокрема у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг.

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.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН накладними / розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 розділу V ПКУ (пункт 198.6 статті 198 розділу V ПКУ).

Відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з 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 1 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, та в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 розділу V ПКУ).

Господарською діяльністю згідно з підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу.

Згідно з інформацією, викладеною у зверненні, товариство – платник ПДВ надає послуги з організації доставки вантажів на митній території України. З метою здійснення своєї господарської діяльності товариство укладає договори

перевезення вантажів з іншими суб'єктами господарювання – перевізниками. Відповідно до умов договорів товариство забезпечує перевізників смарт-картами на пальне, які придбаваються товариством у постачальників пального, а також встановлюються норми використання пального, отриманого з використанням таких смарт-карт, та мета його використання – вантажні перевезення для потреб товариства. При цьому передачі права власності на пальне від товариства до перевізника не відбувається.

Враховуючи зазначене, суми ПДВ, сплачені (нараховані) товариством – платником ПДВ постачальникам пального у разі придбання смарт-карт, зокрема для заправки паливом перевізників вантажів, включаються до складу податкового кредиту за умови підтвердження зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними. При цьому суму ПДВ товариство включає до складу податкового кредиту на дату першої події в операції у відповідності до пунктів 198.2, 198.3, 198.6 розділу V ПКУ.

Оскільки в розглянутій ситуації товариство з метою здійснення вантажних перевезень та у межах своєї господарської діяльності забезпечує перевізників вантажів належними такому товариству смарт-картами на пальне, що передбачено умовами договорів перевезення, в яких встановлено норму та мету використання пального, при здійсненні такої операції пункт 198.5 статті 198 розділу V ПКУ не застосовується, а податковий кредит, сформований платником податку при придбанні таких смарт-карт, що передаються, не коригується.

Разом з тим кожний конкретний випадок оподаткування, наслідками якого є нарахування податкового зобов'язання у разі якщо товари/послуги починають використовуватись в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, слід розглядати з урахуванням документів, що стосуються цієї справи.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 розділу II ПКУ податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.