

05.11.2019

1187/16/99-00-07-03-02-15/ПК

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо правомірності віднесення операцій з постачання послуг резервування до операцій, що мають безперервний характер при складанні податкових накладних та включення до податкового кредиту сум ПДВ, зазначених у декількох податкових накладних, при здійсненні попередньої оплати однією сумою та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні Товариства, згідно з договірними домовленостями підприємством здійснено попередню оплату в повному обсязі однією сумою за послуги резервування природного газу. В останній день місяця постачальником складено зведену податкову накладну на підставі акту надання послуг за фактично надані послуги та окрему податкову накладну на отриманий залишок коштів як попередню оплату.

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.

При цьому пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ визначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 ПКУ розділу V ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Правила формування податкового кредиту визначено статтею 198 розділу V ПКУ, згідно з пунктом 198.3 якої 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 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.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

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

дата отримання платником податку товарів/послуг (пункт 198.2 статті 198 розділу V ПКУ).

Відповідно до пункту 201.1 статті 201 ПКУ розділу V ПКУ на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - ЄРПН) у встановлений ПКУ термін.

При цьому пунктом 201.7 статті 201 розділу V ПКУ передбачено, що податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Враховуючи вищенаведене, у постачальника на дату отримання від Товариства попередньої оплати однією сумою виникають податкові зобов'язання з постачання товарів/послуг та обов'язок скласти та зареєструвати в ЄРПН податкову накладну.

Складання двох або більше податкових накладних у випадку отримання попередньої оплати товарів/послуг однією сумою не відповідає нормам ПКУ та не дає можливості ідентифікувати операції. Такі податкові накладні не можуть бути підставою для формування податкового кредиту.

Водночас, пунктом 201.4 статті 201 розділу V ПКУ платники податку в разі здійснення постачання товарів/послуг, постачання яких має безперервний або ритмічний характер:

покупцям – платникам податку – можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведені податкові накладні на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер, з урахуванням усього обсягу постачання товарів/послуг відповідному платнику протягом періоду, за який складається така податкова накладна, протягом такого місяця;

покупцям – особам, не зареєстрованим платниками податку, – можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі

постачання, зведену податкову накладну з урахуванням всього обсягу постачання товарів/послуг таким покупцем, з якими постачання мають такий характер

протягом періоду, за який складається така податкова накладна, протягом такого місяця.

Для цілей пункту 201.4 статті 201 розділу V ПКУ ритмічним характером постачання вважається постачання товарів/послуг одному покупцю два та більше разів на місяць.

Відповідно до статті 5 розділу I ПКУ поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 розділу I ПКУ.

Терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Правові основи господарської діяльності встановлює Господарський кодекс України відповідно до Конституції України.

Тобто, основні вимоги щодо укладення та виконання договорів поставки визначаються Господарським кодексом України.

Порядок складання зведених податкових накладних у разі здійснення постачання товарів/послуг, постачання яких має безперервний або ритмічний характер визначено пунктом 19 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 (далі – Порядок).

Пунктом 19 Порядку визначено, що зведені податкові накладні не складаються на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс). У такому разі складається податкова накладна, як визначено пунктом 18 Порядку.

Отже, за ситуацією, описаною у зверненні, постачальник повинен скласти одну податкову накладну на всю суму отриманої попередньої оплати на дату такого отримання.

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.