

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо порядку застосування положень пункту 71 підрозділу 2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України (далі – Кодекс) та, керуючись статтею 52 Кодексу, повідомляє.

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

Правові основи оподаткування податком на додану вартість встановлено розділами I, V та підрозділом 2 розділу XX Кодексу.

Відповідно до підпунктів "а" і "в" пункту 185.1 статті 185 Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу, а також операції з ввезення товарів на митну територію України.

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 (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Кодексу).

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг 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, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлений Кодексом термін та надати покупцю за його вимогою (пункти 201.1 та 201.10 статті 201 Кодексу).

У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис "Без ПДВ" з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи Кодексу та/або міжнародного договору, якими передбачено звільнення від оподаткування податком (пункт 201.3 статті 201 Кодексу).

Податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в ЄРПН (пункт 201.10 статті 201 Кодексу).

Згідно з пунктом 192.1 статті 192 Кодексу 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 до податкової накладної складається також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг.

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 лише після реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної (підпункт 192.1.1 пункту 192.1 статті 192 ПКУ).

Зменшення суми податкових зобов'язань платника податку - постачальника в разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг, наданих особам, що не були платниками цього податку на дату такого постачання, дозволяється лише при поверненні раніше поставлених товарів у власність постачальника з наданням отримувачу повної грошової компенсації їх вартості, у тому числі при перегляді цін, пов'язаних з гарантійною заміною товарів або низькоякісних товарів відповідно до закону або договору (пункт 192.1 статті 192 Кодексу).

Закон України від 30 березня 2020 року № 540-ІХ "Про внесення змін до деяких законодавчих актів, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)" (далі - Закон № 540) викладено в новій редакції пункт 71 підрозділу 2 розділу ХХ "Перехідні положення" Кодексу. Закон № 540 набрав чинності з 2 квітня 2020 року.

Згідно з новою редакцією пункту 71 підрозділу 2 розділу ХХ Кодексу тимчасово, на період, що закінчується останнім календарним днем місяця, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з ввезення на митну територію України та/або операції з постачання на митній території України товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

У разі здійснення операцій, звільнених відповідно до цього пункту, положення пункту 198.5 статті 198 Кодексу та положення статті 199 Кодексу не застосовуються щодо таких операцій.

Норми цього пункту застосовуються до операцій, здійснених починаючи з 17 березня 2020 року.

Перелік товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, які звільняються від сплати ввізного мита та операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 20 березня 2020 року № 224 (з урахуванням змін і доповнень) (далі - Перелік № 224), яка прийнята на виконання саме пункту 71 підрозділу 2 розділу ХХ Кодексу.

Щодо питань 1 і 2

Від оподаткування ПДВ звільнюються операції платників податку з ввезення на митну територію України та постачання на митній території України товарів, що включені до Переліку № 224.

Вартість товарів, що включені до Переліку № 224, повинна визначатися без ПДВ з настання дати запровадження пільги, встановленої пунктом 71 підрозділу 2 розділу XX Кодексу, відповідно до змін, внесених Законом № 540, тобто з 17 березня 2020 року. Ця вимога законодавства застосовується незалежно від того, чи містять договори та первинні документи, складені на постачання таких товарів, положення щодо необхідності нарахування ПДВ, чи ні, а також незалежно від дати укладення таких договорів.

Разом з тим Постановою Кабінету Міністрів України № 271 від 8 квітня 2020 року (далі – Постанова № 271) внесено ряд змін до інших урядових постанов, в тому числі – до Переліку № 224. Зокрема, Постановою № 271 розширено перелік товарних позицій, включених до Переліку № 224.

Таким чином режим звільнення від оподаткування операцій з постачання товарних позицій, включених до Переліку № 224 Постановою № 271, застосовуватиметься з дати набрання чинності Постановою № 271.

Щодо питання 3

Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, та не регламентує питання оформлення первинних (бухгалтерських) документів, що складаються за господарськими операціями платників податків.

З питань коригування первинних (бухгалтерських) документів платнику податку доцільно звернутися до Міністерства фінансів України як до центрального органу виконавчої влади, який згідно з пунктом 2 статті 6 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, здійснює регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, утверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Стосовно сум ПДВ, що були сплачені (нараховані) при реалізації товарів, включених до Переліку № 224, та відображені в податкових накладних, складених в період з 17.03.2020 до дати опублікування Закону № 540-IX, повідомляємо, що платникам податку, які здійснювали реалізацію таких товарів з нарахуванням ПДВ, слід забезпечити проведення коригування податкових зобов'язань з ПДВ щодо операцій, які були здійснені (відбулася «перша подія») з дати запровадження пільги з оподаткування (з 17 березня 2020 року) до дати набрання чинності Законом № 540 (до 2 квітня 2020 року).

При цьому платники податку мають провести перерахунки, згідно з якими сума ПДВ, що була сплачена (нарахована) у складі вартості придбаних товарів та відображена в податкових накладних, складених щодо операцій із такими товарами, які відбулися в період з 17.03.2020 до 02.04.2020 року, має бути або повернута покупцям, або зарахована в рахунок оплати вартості наступних поставок.

При проведенні такого коригування:

– платник податку – постачальник повинен скласти розрахунок коригування до податкової накладної, яка була складена з нарахуванням ПДВ, в якому вказати зі знаком «мінус» показники щодо поставлених товарів із Переліку № 224. Такий розрахунок коригування підлягає реєстрації в ЄРПН отримувачем (покупцем) товарів;

– платник податку – постачальник повинен скласти та зареєструвати в ЄРПН податкову накладну на операцію з постачання товарів з Переліку № 224, яка звільняється від оподаткування, без нарахування ПДВ.

Згідно з пунктом 44.1 статті 44 ПКУ 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. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 ПКУ.

Щодо питання 4

Розрахунки коригування до податкових накладних, складених з 17 березня 2020 року за операціями з постачання товарів з Переліку № 224 з нарахуванням суми ПДВ, складаються на дату повернення сум податку покупцям, а у разі зарахування таких сум податку в рахунок майбутніх поставок – на дату такого зарахування.

В таких розрахунках коригування у графі 2.1 розділу Б "Код причини коригування" слід вказувати одну з причин коригування, яка дає можливість привести показники податкової накладної, до якої складається такий розрахунок коригування, до значення «нуль» (тобто «обнулити» податкову накладну). Наприклад, застосовувати код 103 "Повернення товару або авансових платежів".

Роз'яснення щодо особливостей складання розрахунків коригування до податкових накладних, в тому числі і із застосуванням кодів коригування, надано листом ДФС від 27.11.2018 № 36942/7/99-99-15-03-02-17, який розміщено на вебпорталі ДПС за посиланням <https://tax.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-artist/listi/2018-rik/73136.html>.

Податкова накладна, яка складається на заміну податкової накладної, що була складена з 17 березня 2020 року на операцію з постачання товарів з Переліку № 224, складається на дату здійснення першої події. Тобто, дати складання податкової накладної, складеної з 17 березня 2020 року на операцію з постачання товарів з Переліку № 224 з нарахуванням суми ПДВ, та податкової накладної, складеної на цю ж операцію із зазначенням пільги з оподаткування, не повинні відрізнитися.

У разі зарахування сум податку, нарахованих (сплачених) при постачанні товарів з Переліку № 224 в період з 17.03.2020 до 02.04.2020 року, в рахунок майбутніх поставок, на дату такого зарахування складається податкова накладна на операцію з постачання товарів за номенклатурою, визначеною договором щодо обсягу таких майбутніх поставок.

Згідно із Довідником № 98/2, складеним за станом на 02 квітня 2020 року (який розміщено на офіційному вебпорталі ДПС за посиланням <https://tax.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html>), для операцій з постачання товарів, включених до Переліку № 224, застосовується код пільги 14060544.

Щодо питань 7 та 8

Законом № 540 передбачене застосування режиму звільнення від оподаткування до операцій з постачання товарів з Переліку № 224 на митній території України не з моменту набрання чинності даним Законом (2 квітня 2020 року), а з моменту запровадження карантинних заходів на території України, тобто з 17 березня 2020 року.

В зв'язку з цим податкові накладні, які були складені в період з 17 березня до 2 квітня 2020 року із застосуванням ставки 7 або 20 відсотків, вважаються такими, що складені з порушенням (не відповідають вимогам) положення пункту 71 підрозділу 2 розділу XX Кодексу. Тому податкові зобов'язання з ПДВ, зазначені у таких податкових накладних, підлягають коригуванню після повернення покупцям сплаченої ними суми ПДВ, або зарахування її в рахунок оплати майбутніх поставок.

В свою чергу, у податковій звітності з ПДВ платником податку відображається операція з постачання товарів з Переліку № 224, яка звільняється від оподаткування ПДВ – за такою операцією має бути складена податкова накладна без нарахування ПДВ.

Тому, податкові накладні, складені з 17 березня 2020 року за операціями з постачання товарів з Переліку № 224 з нарахуванням суми ПДВ, та розрахунки коригування до таких податкових накладних, в податковій декларації з ПДВ за березень та будь-які наступні звітні періоди не відображаються. Тобто, в декларації за березень операція з постачання товарів з Переліку № 224 відображається виключно як звільнена від оподаткування ПДВ.

Якщо платник податку вже подав податкову звітність з ПДВ за березень 2020 року і включив у таку податкову звітність податкові накладні, складені з 17 березня 2020 року на операції з постачання товарів з Переліку № 224 з нарахуванням суми ПДВ, то до 21 квітня 2020 року (включно) такий платник має право подати «Звітну нову» податкову декларацію з ПДВ з виправленими показниками.

Якщо ж платник податку, який при складанні податкової звітності з ПДВ за березень 2020 року включив податкові накладні, складені з 17 березня 2020 року на операції з постачання товарів з Переліку № 224 з нарахуванням суми ПДВ, і не подав «Звітну нову» податкову декларацію з ПДВ у термін до 21 квітня 2020 року з виправленими показниками – такий платник податку має право подати до податкової звітності з ПДВ за березень 2020 року уточнюючий розрахунок, на підставі якого зменшити податкові зобов'язання з ПДВ, нараховані за операцією з постачання товарів з Переліку № 224. Такий самий підхід застосовується у разі проведення коригування податкових зобов'язань з ПДВ, нарахованих в період з 17 березня по 1 квітня 2020 року (включно), у періодах після 21 квітня 2020 року.

Подання зазначеного уточнюючого розрахунку не призводить до нарахування штрафних санкцій, оскільки відсутній факт заниження податкових зобов'язань з ПДВ.

Щодо питань 5 та 6

Право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту виникає у платника податку – покупця товарів/послуг на підставі податкової накладної, складеної з дотриманням норм податкового законодавства та зареєстрованої в ЄРПН платником податку – постачальником товарів/послуг.

Оскільки податкові накладні, які були складені в період з 17 березня до 2 квітня 2020 року із застосуванням ставки 7 або 20 відсотків вважаються такими, що складені з порушенням (не відповідають вимогам) положення пункту 71 підрозділу 2 розділу XX

Кодексу, то суми ПДВ, зазначені у таких податкових накладних, не можуть бути включені до складу податкового кредиту будь-якого звітного періоду.

У випадку, якщо платник податку - покупець вже подав податкову звітність з ПДВ за березень 2020 року і включив суми «вхідного» ПДВ, зазначені у таких податкових накладних, до складу податкового кредиту, то такому платнику необхідно подати «Звітну нову» податкову декларацію з ПДВ, в якій виключити такі суми ПДВ зі складу податкового кредиту, або подати відповідний уточнюючий розрахунок, якщо до 21 березня 2020 року «Звітна нова» податкова декларація з ПДВ за березень 2020 року не буде подана.

Щодо питання 9

У випадку, якщо постачання товарів, що включені до Переліку № 224, здійснювалось з нарахуванням ПДВ кінцевому споживачу (неплатнику ПДВ), у зв'язку з чим повернення сплаченого податку покупцям неможливе, коригування нарахованих сум податкових зобов'язань безпосереднім продавцем не здійснюється. Відповідна сума ПДВ, одержаного від кінцевих споживачів – неплатників податку у складі ціни товарів, враховується таким продавцем при визначенні податкових зобов'язань з ПДВ за відповідний звітний період у загальному порядку.

Щодо питання 10

Товари, які при ввезенні на митну територію України звільняються від оподаткування ПДВ, у тому числі і включені до Переліку № 224, в розділі II «Податковий кредит» податкової декларації з ПДВ не відображаються, якщо суми податку при проведенні митного оформлення не нараховуються і не сплачуються.

Щодо питання 11

Обсяги операцій з постачання товарів на митній території України, зокрема, звільнених від оподаткування відповідно до підрозділу 2 розділу XX Кодексу, в тому числі і товарів з Переліку № 224, відображаються у рядках 5 та 5.1 розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації з ПДВ.

При цьому для платників податку, які заповнюють рядки 5 та 5.1 розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації з ПДВ, обов'язковим є подання розрахунку сум податку на додану вартість, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства(організації) належать до підприємства (організації) осіб з інвалідністю (Д6) (додаток 6). Dodatok (D6) заповнюється у розрізі операцій (підпункт 6 пункту 3 розділу V Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 21 від 28 січня 2016 року).

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