

Індивідуальна податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо практичного застосування норм чинного законодавства та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, практична необхідність отримання податкової консультації полягає у визначенні порядку формування податкового кредиту на підставі зведених податкових накладних з урахуванням порушених у зверненні питань, а саме:

1) чи має право платник податку включити до складу податкового кредиту лише частину суми податку на додану вартість, зазначеної у зведеній податковій накладній, а решту суми відобразити у наступних звітних (податкових) періодах у межах строків, визначених Кодексом?

2) чи поширюється таке право на податковий кредит, сформований на підставі зведеної податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН)?

3) чи встановлені Кодексом будь-які обмеження або особливості щодо відображення податкового кредиту частинами за однією зведеною податковою накладною у різних звітних (податкових) періодах?

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

Пунктом 44.1 статті 44 розділу II Кодексу передбачено, 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, інформації, 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 розділу II Кодексу.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зі змінами (далі – Закон № 996-XIV).

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (частина друга статті 3 Закону № 996-XIV).

Згідно зі статтею 9 Закону № 996-XIV підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Правові основи оподаткування податком на додану вартість встановлено розділом V та підрозділами 2, 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Правила формування податкового кредиту встановлено статтею 198 розділу V Кодексу.

Пунктом 198.2 статті 198 розділу V Кодексу встановлено, що датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з рахунку платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг на оплату товарів / послуг, а в разі постачання товарів / послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата списання електронних грошей платника податків як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець постачальника;

дата отримання платником податку товарів / послуг.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари / послуги та основні засоби 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 (пункт 198.3 статті 198 розділу V Кодексу).

Згідно з пунктом 198.6 статті 198 розділу V Кодексу податкові накладні, отримані з ЄРПН є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складення податкової накладної / розрахунку коригування.

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН з порушенням строку реєстрації, включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні/розрахунки коригування до таких податкових накладних в ЄРПН, але не пізніше ніж через 365 календарних днів з дати складення податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних.

Форму та Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за № 159/28289 із змінами і доповненнями (далі – Порядок № 21).

Згідно з пунктом 1 розділу III Порядку № 21 до податкової декларації з податку на додану вартість (далі – декларація) вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний (податковий) період без наростаючого підсумку.

Відповідно до пунктів 9 та 11 Порядку № 21 у складі декларації подаються передбачені Порядком № 21 додатки. Додатки додаються до декларацій за наявності подій, які підлягають відображенню у таких додатках.

Враховуючи викладене та виходячи із аналізу норм Кодексу та інших зазначених вище нормативно-правових актів, опису питань і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє.

Щодо питань 1–3

З урахувань вимог статті 198 розділу V Кодексу право платника податку на формування податкового кредиту реалізується на підставі податкової накладної, складеної та зареєстрованої в ЄРПН, щодо суми податку на додану вартість, зазначеної у такій податковій накладній. При цьому положення Кодексу не передбачають можливості реалізації такого права шляхом включення до складу податкового кредиту лише частини суми податку, зазначеної в одній податковій накладній, з віднесенням іншої частини такої суми до складу податкового кредиту в наступних звітних (податкових) періодах. Відсутність законодавчо визначеного механізму часткового включення сум податку на додану вартість за однією податковою накладною виключає можливість застосування такого порядку за рішенням платника податку.

Отже, платник податку має право включити до складу податкового кредиту суму податку на додану вартість, зазначену в податковій накладній, у повному обсязі у звітному (податковому) періоді в якому виникло право на включення або в одному із наступних звітних (податкових) періодів у межах строку, визначеного пунктом 198.6 статті 198 Кодексу, відповідно не має підстав для її довільного розподілу між різними звітними (податковими) періодами.

Водночас зазначений висновок не застосовується до випадків формування податкового кредиту за касовим методом податкового обліку, для яких у Кодексі встановлено спеціальний порядок виникнення права на податковий кредит залежно від здійснення оплати вартості товарів / послуг.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 глави 3 розділу II Кодексу).