

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

від 10.06.2021 р. № 2343/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо особливостей декларування від'ємного значення ПДВ до відшкодування з бюджету та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє. У зверненні платником порушується питання щодо відмови контролюючими органами платникам податків в отриманні бюджетного відшкодування при недотриманні такими платниками принципу хронології формування від'ємного значення з ПДВ у податковій звітності з ПДВ.

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

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), визначено статтею 200 ПКУ.

Згідно з пунктом 200.1 статті 200 ПКУ сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

У разі якщо за результатами звітного (податкового) періоду податковий кредит платника перевищує його податкові зобов'язання, у платника формується від'ємне значення податку на додану вартість звітного (податкового) періоду, яке відповідно до пункту 200.4 статті 200 ПКУ може бути, зокрема, заявлене до бюджетного відшкодування або зараховане до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Відповідно до абзацу другого пункту 200.10 статті 200 ПКУ платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування відповідно до статті 200 ПКУ та подали заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, отримують таке бюджетне відшкодування в разі узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки, а у випадках, визначених пунктом 200.11 статті 200 ПКУ, – за результатами перевірки, зазначеної у пункті 200.11 статті 200 ПКУ, що проводяться відповідно до ПКУ.

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 (далі – Порядок № 21).

Згідно з абзацом другим пункту 1 розділу III Порядку № 21 до декларації вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний (податковий) період без наростаючого підсумку.

У складі декларації подаються передбачені Порядком № 21 додатки (за наявності подій, які підлягають відображенню у таких додатках) (пункти 9, 11 розділу III Порядку № 21).

При заповненні розділу III декларації «Розрахунки за звітний період» здійснюється обрахунок різниці між сумою податкових зобов'язань за звітний (податковий) період (рядок 9 декларації) та податкового кредиту (рядок 17 декларації). При цьому до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду включається від'ємне значення попереднього звітного періоду (рядок 16.1 декларації, у який згідно з підпунктом 5 пункту 4 розділу V Порядку № 21 переноситься значення рядка 21 декларації за попередній звітний (податковий) період).

Таким чином, при розрахунку різниці між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду враховується увесь обсяг податкового кредиту, зазначений у рядку 17 декларації, до складу якого входить, у тому числі, сума від'ємного значення попереднього звітного періоду.

Якщо в результаті розрахунку значення різниці між сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту отримано від'ємне значення, то таке від'ємне значення звітного (податкового) періоду може бути, зокрема, заявлене до бюджетного відшкодування або зараховане до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Сума від'ємного значення, що не перевищує суми, обчисленої відповідно до пункту 200¹.3 статті 200¹ ПКУ на момент подання податкової декларації, та підлягає бюджетному відшкодуванню на рахунок платника у банку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України, відображається у рядку 20.2 декларації та деталізується у додатку 3 (таблиця 2) до декларації «Розрахунок суми бюджетного відшкодування» (Д3) (далі – Додаток 3).

Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, відображається у рядку 21 декларації та деталізується у додатку 2 до декларації «Довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду» (Д2) (далі – Додаток 2).

Щодо питання 1

ПКУ та Порядком № 21 при здійсненні обрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань за звітний (податковий) період та податкового кредиту звітного (податкового) періоду не передбачено вимог щодо черговості врахування від'ємного значення (поточного звітного (податкового) періоду та попередніх звітних (податкових) періодів) в погашення податкових зобов'язань такого поточного звітного (податкового) періоду.

Також ні ПКУ, ні Порядком № 21 не встановлено особливостей та хронології відображення від'ємного значення податку на додану вартість звітного (податкового) періоду в Додатках 2 та 3 до декларації. При цьому, при заповненні як Додатка 2, так і таблиці 2 Додатка 3 до декларації доцільно застосовувати принцип хронології формування від'ємного значення, згідно з яким податкові зобов'язання поточного (звітного) періоду зменшуються на суму податкового

кредиту у хронологічному порядку його виникнення – від найдавнішого до найновішого.

Щодо питання 2

Застосування принципу хронології формування від'ємного значення не є обов'язковим, а має рекомендаційний характер. Платник податку при здійсненні обрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань та податкового кредиту за звітний (податковий) період, а також при заповненні як Додатка 2, так і таблиці 2 Додатка 3 до декларації має право самостійно визначати послідовність відображення від'ємного значення податку на додану вартість звітного (податкового) періоду в розрізі періодів його виникнення.

Відповідно до норм чинного законодавства (стаття 36 ПКУ) платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ. Крім того слід зазначити, що у рамках ППК не розглядаються питання щодо прийнятих контролюючим органом рішень за результатами проведених перевірок.

Також ДПС повідомляє, що будь-який платник податку у разі виникнення необхідності має право звернутися до контролюючого органу для отримання індивідуальної податкової консультації (зокрема, щодо хронології відображення від'ємного значення у податковій звітності з ПДВ), із відповідним зверненням, оформленим відповідно до вимог пункту 52.1 статті 52 ПКУ.

Згідно з пунктом 52.2 статті 52 ПКУ індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.