

Індивідуальна податкова консультація

від 20.07.21

№2833/ІПК/26-15-04-02-16

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань за операціями з постачання послуг та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – Кодекс), повідомляє.

Як викладено у зверненні, платник податку здійснює операції з постачання послуг. При цьому оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг, здійснюється в електронному вигляді із застосуванням кваліфікованого електронного підпису.

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» (далі – Закон № 996).

Відповідно до частини 2 статті 3 Закону № 996 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.

Згідно зі статтею 9 Закону № 996 підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Як визначено статтею 1 Закону № 996, під поняттям первинного документа розуміється документ, який містить відомості про господарську операцію (дію або подію, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства).

Первинні документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо (частина 2 статті 9 Закону № 996).

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені (частина 5 статті 9 Закону № 966).

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг (частина 2 статті 9 Закону № 996).

Основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів встановлює Закон України від 22 травня 2003 року № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» (далі – Закон № 851).

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа (стаття 5 Закону № 851).

Згідно зі статтею 6 Закону № 851 для ідентифікації автора електронного документа може використовуватися електронний підпис.

Створення електронного документа завершується накладанням електронного підпису.

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 (перший абзац) встановлено, що для цілей оподаткування платники 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 на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 розділу II Кодексу.

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

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та складання податкової накладної і реєстрації її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) регулюються статтями 187, 198 і 201 розділу V Кодексу.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 розділу V Кодексу 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.

Відповідно до пункту 198.2 статті 198 розділу V Кодексу 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.

Згідно з пунктом 198.3 статті 198 розділу V Кодексу, 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 Кодексу, 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.

Податкові накладні, отримані з ЄРПН, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (пункт 198.6 статті 198 розділу V Кодексу).

Згідно з пунктами 201.1 та 201.10 статті 201 розділу V 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 та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені Кодексом терміни.

Враховуючи викладене, а також те, що серед обов'язкових реквізитів документа, визначених частиною 2 статті 9 Закону № 996, дата підписання документа відсутня, платникам податку при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг з метою визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ та, відповідно, складання податкових накладних за такими операціями, слід використовувати дату складання документа (в паперовій чи електронній формі), який містить відомості про постачання послуг платником податку, оскільки даний реквізит визначений Законом № 966 як обов'язковий для первинного документа.

Щодо питання 1

При здійсненні платником податку (постачальником) операції з постачання товарів/послуг, які оформлялись первинним документом, складеним в електронній формі, датою виникнення податкових зобов'язань з

ПДВ та відповідно складання податкової накладної за такою операцією буде вважатися дата складання такого первинного документа, який містить відомості про господарську операцію, незалежно від дати накладання електронних підписів.

Щодо питання 2

Податкова накладна, складена на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ при здійсненні операцій з постачання послуг, факт надання яких оформлюється первинним документом, складеним в електронній формі, та зареєстрована в ЄРПН, є підставою для формування податкового кредиту з ПДВ на підставі зазначених у такій податковій накладній сум податку.

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