

Індивідуальна податкова консультація

від 12.07.21

№2720/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення Підприємства 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, Підприємство здійснює операції з постачання послуг. При цьому оформлення документа, що засвідчує факт надання послуг, здійснюється в електронному вигляді із застосуванням кваліфікованого електронного підпису. Тому потребує роз'яснення питання щодо дати визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість за такою операцією. Крім того, також висловлено застереження щодо розбіжностей між позицією ДПС, викладеній в індивідуальній податковій консультації від 17.03.2021 № 1112/6/99-00-07-03-02-06/ПК (далі – ПК № 1112) та Законом України від 22 травня 2003 року № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» (далі – Закон № 851).

Щодо застосування Підприємством ПК № 1112, слід зазначити, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

ПК № 1112 надавалась не Підприємству, а іншому суб'єкту господарювання, а тому Підприємство не може використовувати дану індивідуальну податкову консультацію в своїй діяльності. Зазначена індивідуальна консультація може використовуватися виключно особою, якій її надано.

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).

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 № 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.

Щодо питання 1

Враховуючи викладене, платникам податку при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг з метою визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ та, відповідно, складання (створення) 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.

З питань щодо роз'яснення окремих положень Закону № 851 ДПС пропонує звернутися до Міністерства цифрової трансформації України.

Щодо питання 2

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

Щодо питання 3

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.