

Податкова консультація

Державна податкова служба України з урахуванням пункту 2 постанови Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» та розпорядження Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 № 682-р «Питання Державної податкової служби України» розглянула звернення щодо необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при списанні необоротних активів і запасів, придбаних з ПДВ, за якими раніше нараховувалися податкові зобов'язання з ПДВ та складалася зведена податкова накладна відповідно до підпункту «б» пункту 198.5 статті 198 розділу V Податкового кодексу України (далі – ПКУ) у зв'язку з тим, що такі необоротні активи і запаси призначалися для використання в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ, та, керуючись статтею 52 розділу II ПКУ, повідомляє.

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

Правові основи оподаткування ПДВ (у тому числі перелік операцій, які звільняються від оподаткування ПДВ) встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпорядження 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 розділу I ПКУ).

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Водночас, підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ визначено, що операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування ПДВ (крім послуг, визначених підпунктами «а» - «о» підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ). Перелік закладів охорони здоров'я затверджено наказом Міністерства охорони здоров'я України від 28.10.2002 № 385 зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 12.11.2002 за № 892/7180.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та складання податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 198 і 201 розділу V ПКУ. Порядок заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 (зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 23.02.2017 № 276) (далі – Порядок № 1307).

Згідно з пунктами 201.1 та 201.10 статті 201 розділу V ПКУ 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 ПКУ терміни. Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Відповідно до підпункту «а» пункту 198.1 статті 198 розділу V ПКУ до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг.

Пунктом 198.3 статті 198 розділу V ПКУ визначено, що нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди 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.

Відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 розділу V ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН в терміни, встановлені ПКУ для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в неоподатковуваних ПДВ операціях (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ, підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ та пунктом 197.11 статті 197 розділу V ПКУ) або в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 розділу V ПКУ).

Правила коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ визначено статтею 192 розділу V ПКУ.

Відповідно до пункту 192.1 статті 192 розділу V ПКУ 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, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача - платника податку, підлягає реєстрації в ЄРПН:

постачальником (продавцем) товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

отримувачем (покупцем) товарів/послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

Враховуючи викладене, у разі, якщо придбані (після 01.07.2015) товариством з ПДВ товари та необоротні активи, призначалися для використання або почали використовуватися, зокрема в операціях звільнених від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ, то таке товариство зобов'язано було нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ та скласти зведену податкову накладну відповідно до підпункту «б» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ.

Якщо у подальшому такі товари та необоротні активи не були використані в операціях звільнених від оподаткування ПДВ та списуються з балансу у зв'язку із закінченням строку використання або з їх нестачею, то товариство одночасно зобов'язано:

відкоригувати попередньо нараховані податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до підпункту «б» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ, шляхом складання розрахунку коригування до зведеної податкової накладної та відповідно обнулення (сторнування) показників такої накладної;

нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до підпункту «г» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ та скласти нову зведену податкову накладну.

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II ПКУ).