

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо відсутності можливості зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податкові накладні / розрахунки коригування до податкових накладних та щодо порядку застосування штрафів за порушення граничного терміну реєстрації в ЄРПН податкових накладних, складених відповідно до пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), і, керуючись статтею 52 ПКУ, повідомляє.

Як зазначено у зверненні, платник податку здійснює операції, які звільняються від оподаткування ПДВ. При цьому у зв'язку із недостатнім значенням суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні в ЄРПН, такий платник податку не має можливості зареєструвати в ЄРПН податкові накладні, складені при визначенні податкових зобов'язань у зв'язку із використанням придбаних товарів/послуг у операціях, звільнених від оподаткування.

Згідно з підпунктом 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 ПКУ звільняються від оподаткування операції з постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках.

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою. У разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи ПКУ та/або міжнародного договору, якими передбачено звільнення від оподаткування податком (пункт 201.3 статті 201 ПКУ).

Підпунктом «б» пункту 198.5 статті 198 ПКУ встановлено, що платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 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 операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197, підрозділу 2 розділу XX ПКУ, міжнародних

договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 ПКУ та операцій, передбачених пунктом 197.11 статті 197 ПКУ).

Отже, за операцією з постачання послуг, звільненою від оподаткування відповідно до підпункту 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 ПКУ, платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну з позначкою «Без ПДВ» та зареєструвати її в ЄРПН. Крім того, за товарами/послугами, що були придбані з ПДВ та використовуються в операціях, звільнених від оподаткування, такий платник податку повинен нарахувати податкові зобов'язання згідно з пунктом 198.5 статті 198 ПКУ та скласти і зареєструвати в ЄРПН відповідну податкову накладну.

Щодо відсутності можливості зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податкові накладні / розрахунки коригування до податкових накладних.

Пунктом 200¹.3 статті 200¹ ПКУ встановлено, що платники ПДВ мають право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму (далі - $\sum_{\text{Накл}}$), обчислену за формулою:

$$\sum_{\text{Накл}} = \sum_{\text{НаклОтр}} + \sum_{\text{Митн}} + \sum_{\text{ПопРах}} + \sum_{\text{Овердрафт}} - \sum_{\text{НаклВид}} - \sum_{\text{Відшкод}} - \sum_{\text{Перевищ}}$$

де, зокрема:

$\sum_{\text{НаклОтр}}$ - загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в ЄРПН;

$\sum_{\text{Митн}}$ - загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\sum_{\text{ПопРах}}$ - загальна сума поповнення з поточного рахунку платника податку рахунка в системі електронного адміністрування податку;

$\sum_{\text{Перевищ}}$ - загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

Стосовно формування показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ слід зазначити, що таке формування здійснюється автоматично для кожного платника ПДВ за кожний звітний період, починаючи з 1 липня 2015 року, тобто враховується звітність з ПДВ, починаючи з податкової звітності з ПДВ за липень 2015 року, та податкові накладні і розрахунки коригування до них, складені починаючи з 01.07.2015 року.

Перерахунок показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ здійснюється щоразу при поданні декларації з ПДВ / уточнюючого розрахунку за вказані періоди на дату такого подання та/або реєстрації в ЄРПН податкової накладної / розрахунку коригування, складених за вказані періоди, на дату такої реєстрації. При обрахунку позитивного значення вказаного показника на таке значення зменшується показник $\sum_{\text{Накл}}$ такого платника.

Можливість реєстрації в ЄРПН платником податку податкових накладних / розрахунків коригування безпосередньо залежить від наявності достатнього для такої реєстрації значення $\sum_{\text{Накл}}$.

У разі недостатності значення $\sum_{\text{Накл}}$ для реєстрації в ЄРПН податкових накладних / розрахунків коригування збільшити таке значення $\sum_{\text{Накл}}$ платник податку може за рахунок:

поповнення рахунка платника в системі електронного адміністрування ПДВ, відкритого платнику у Держказначействі;

отриманих податкових накладних та розрахунків коригування (які передбачають збільшення суми компенсації вартості поставлених товарів/послуг), складених на такого платника та зареєстрованих в ЄРПН;

сплати ПДВ на митниці під час розмитнення товарів.

Крім того, відповідно до пункту 200¹. 9 статті 200¹ ПКУ якщо у платника податку загальна сума податкових зобов'язань, зазначених ним у поданих податкових деклараціях з урахуванням уточнюючих розрахунків до них, перевищує суму податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН ($\sum_{\text{Перевищ}}$), а сума, визначена згідно з пунктом 200¹.3 статті 200¹ ПКУ ($\sum_{\text{Накл}}$), є недостатньою для реєстрації таким платником податкової накладної або розрахунку коригування до такої податкової накладної за звітні періоди виникнення такого перевищення, платник податку має право зареєструвати податкову накладну або розрахунок коригування в ЄРПН на суму податку, що дорівнює значенню показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ зменшеного на суму задекларованих до сплати податкових зобов'язань за періоди починаючи з 1 липня 2015 року (включаючи податкові зобов'язання, які були сплачені платником податку, та податкові зобов'язання, які не були сплачені платником податку) та збільшеного на значення показника $\sum_{\text{ПопРах}}$ незалежно від значення показника $\sum_{\text{Накл}}$, визначеного відповідно до пункту 200¹.3 статті 200¹ ПКУ.

Платник податку має право зареєструвати в порядку, визначеному абзацом першим пункту 200¹. 9 статті 200¹ ПКУ, тільки податкові накладні за звітні періоди, в яких виникло перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН ($\sum_{\text{Перевищ}}$).

Для отримання можливості зареєструвати в ЄРПН податкові накладні у порядку, передбаченому пунктом 200¹. 9 статті 200¹ ПКУ, платнику податку необхідно у складі податкової звітності з ПДВ за звітний (податковий) період, у якому задекларовано податкові зобов'язання, за якими податкові накладні не були зареєстровані в ЄРПН, в додатку 5 до податкової декларації з ПДЗ (таблиця 1.1) вказати інформацію щодо таких податкових накладних, які не зареєстровані в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

Щодо порядку застосування штрафів за порушення граничного терміну реєстрації в ЄРПН податкових накладних, складених відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ.

Згідно з пунктом 201.10 статті 201 ПКУ реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків:

для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, - до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, - до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

У разі порушення таких строків застосовуються штрафні санкції згідно з ПКУ.

Відповідальність за порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в ЄРПН визначено статтею 120¹ ПКУ.

Згідно з пунктом 120¹.1 статті 120¹ ПКУ порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 ПКУ, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в ЄРПН (крім податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою) тягне за собою накладення на платника податку на додану вартість, на якого відповідно до вимог статей 192 та 201 ПКУ покладено обов'язок щодо такої реєстрації, штрафу у відповідних розмірах.

При цьому ПКУ не передбачено винятків щодо застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію (відсутність реєстрації) в ЄРПН податкових накладних / розрахунків коригування, крім тих, що встановлені безпосередньо пунктом 120¹.1 статті 120¹ та пунктами 35 та 42 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ.

Отже, враховуючи норми статті 201, пункту 120¹.1 статті 120¹ ПКУ, порушення платником податку на додану вартість граничного строку реєстрації в ЄРПН податкової накладної, складеної відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ, є підставою для застосування до такого платника штрафу.

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