

Неузгодженість в практичному застосуванні п.198.6 ст.198 ПКУ між платниками ПДВ, на яких розповсюджується касовий метод, та органами ДФСУ



Л.Рубаненко, керівник групи експертів ВГО СПКУ, член Експертної ради з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України.

Касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V цього Кодексу (п.14.1.266) - метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата віднесення сум податку до податкового кредиту визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг)

Платники ПДВ, які застосовують касовий метод (п.187.10 ПКУ)

Платники податку, які постачають теплову енергію, природний газ (крім скрапленого), надають послуги з транспортування та/або розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом.

Зазначене правило визначення дати виникнення податкових зобов'язань поширюється також на операції з постачання зазначених товарів/послуг для ЖЕКів та бюджетних установ, що отримують такі товари/послуги, якщо вони зареєстровані як платники податку.

Протягом 2016-2018 років діяли три різні редакції останнього абзацу п.198.6 ст.196 ПКУ

**1. 01.01.2015р.-31.12.2016 р
(Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р.)**

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням терміну реєстрації, відносяться до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні/розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше:

ніж через 365 календарних днів з дати складення податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних;

**для платників податку, що застосовують касовий метод, -
ніж через 60 календарних днів з дати списання коштів з
банківського рахунка платника податку.**

2. 01.01.2017-31.12.2017 р.

(Закон України № 1797-VIII від 21.12.2016 р.)

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням строку реєстрації, включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні/розрахунки коригування до таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, **але не пізніше ніж через 365 календарних днів з дати складення податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних, у тому числі для платників податку, які застосовують касовий метод.**

3. 01.012018 р. – теперішній час (Закон України № 2198 – VIII від 09.11.2017 р.)

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних/розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням строку реєстрації, включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні/розрахунки коригування до таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, **але не пізніше ніж через 1095 календарних днів з дати складення податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних, у тому числі для платників податку, які застосовують касовий метод.**

Позиція експертної групи СПКУ

Хоча норми останнього абзацу п.196.6 ПКУ є дискримінаційними для платників податків, які застосовують касовий метод, вони стосуються лише тих випадків, коли податкові накладні /розрахунки коригування до податкових накладних зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням строку реєстрації.

Тобто для його застосування повинно відбутися порушення строку реєстрації податкової накладної з боку контрагента, який постачає товари (роботи, послуги) платнику ПДВ, що має право сплачувати податок за касовим методом.

Всі інші абзаци п.196.6 ПКУ не розповсюджуються на платників ПДВ, які застосовують касовий метод.

Що стосується четвертого абзацу пункту 198.6 статті 198 ПКУ, то в ньому мова йде про «відповідний звітний період»,

а саме:

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних/розрахунків коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 1095 календарних днів з дати складення податкової накладної/розрахунку коригування.

Тобто, якщо навіть вважати, що цей абзац розповсюджується на «касовий метод» (пряме посилання, як у абзаці 5 цього пункту, відсутнє), то постає питання, який період для таких платників ПДВ буде «відповідним»?

Позиція експертної групи СПКУ

Для застосування абзацу 4 п.198.6 ст.198 ПКУ платники ПДВ повинні не включити у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму ПДВ (тобто порушити законодавчо встановлений термін такого включення).

Відповідним звітним періодом для включення до податкового кредиту сум ПДВ, зазначених у отриманих податкових накладних у платників, які застосовують касовий метод податкового обліку ПДВ, є період, у якому відбулося списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку в оплату вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Тобто для включення у періоді сплати не повинні застосовуватись застереження, які встановлені абз.4 п.198.6 ст.198 ПКУ.

Позиція ДФС України

ІПК від 10.08.2017 р. №1562/6/99-99-15-03-02-15/ІПК

ІПК від 16.11.2017 р. №2649/6/99-99-15-03-02-15/ІПК

З 01.01.2017 р. термін формування податкового кредиту платниками податку (**у тому числі платниками, які застосовують касовий метод**) визначаються з урахуванням положень пункту 198.6 статті 198 ПКУ (не пізніше ніж через 365 календарних днів з дати складення податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних), незалежно від того, коли була складена податкова накладна: до 01.01.2017 р. чи після цієї дати.

Пропозиції СПКУ для включення до резолюції Круглого столу від 02.11.2018 р.

1. Підтримати позицію Експертної групи СПКУ щодо застосування п.198.6 ст.198 ПКУ платниками ПДВ, на яких розповсюджується касовий метод, а саме:

граничний термін права на податковий кредит: 365 календарних днів у 2017 звітному році та 1095 календарних днів у 2018 звітному році з дати складання податкової накладної/розрахунку коригування розповсюджується на платників ПДВ за касовим методом лише у випадках:

- 1) Коли податкові накладні/розрахунки коригування до податкових накладних, зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням строку реєстрації,
- 2) коли платник ПДВ за касовим методом не включив зареєстровану податкову накладну/розрахунок коригування до податкового кредиту в періоді оплати вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

2. Звернутись до Експертної ради з питань підготовки узагальнюючих податкових консультацій при Міністерстві фінансів України з пропозицією внести питання застосування п.198.6 ст.198 ПКУ платниками ПДВ, на яких розповсюджується касовий метод, на розгляд у 1 кварталі 2019 року, та підготувати проект Узагальнюючої податкової консультації з врахуванням позицій учасників Круглого столу.

Виконавець Л.В. Рубаненко,
Член Експертної ради з питань
підготовки узагальнюючих консультацій при
Міністерстві фінансів України від СПКУ

3. Звернутись до Кабінету Міністрів України з пропозицією скористатись правом законодавчої ініціативи та внести до Верховної Ради України проект Закону щодо внесення змін до п.198.6 ст. 198 ПКУ в частині скасування дискримінаційної норми по відношенню до платників ПДВ за касовим методом шляхом:

1) виключення з абзацу 5 п.198.6 ст.198 ПКУ слів:

- «у тому числі для платників податку, які застосовують касовий метод»;

2) доповнення п.198.6 ст.198 ПКУ новим абзацом:

«У разі, якщо платники податку, які застосовують касовий метод, не включили до податкового кредиту суму ПДВ на підставі зареєстрованих податкових накладних у періоді оплати вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів, (послуг), таке право зберігається за ними 1095 календарних днів з дати оплати цих товарів (послуг).»

Виконавець Л.І.Рубаненко, президент СПКУ

Дякую за увагу!

