



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 28.09 2023 р. № 29048/16/99-00-21-03-02-06 На № _____ від _____ 20__ р.

Асоціація «Укрлегпром»
вул. Загородня, 15,
м. Київ, 03150

**Головне управління ДПС
у місті Києві**

Державна податкова служба України розглянула звернення Асоціації «Укрлегпром» від 04.09.2023 № 3/1-320 (вх. ДПС № 29449/6 від 04.09.2023) щодо формування підприємствами, які до 01.08.2023 використовували спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 2 відсотки доходу (далі – спрощена система оподаткування за ставкою 2 відсотки), податкового кредиту з ПДВ за товарами, що були придбані (ввезені) ними у періоді використання такої спрощеної системи оподаткування, та інформує.

Як зазначено у зверненні, підприємства, які є виробниками продукції легкої промисловості, здійснюють постачання такої продукції державним замовникам з оплатою за рахунок державних коштів. У періоді використання спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки (призупинення реєстрації платниками ПДВ) такими підприємствами ввозилися на митну територію України товари (сировина, матеріали), а також здійснювалося придбання подібних товарів на митній території України у постачальників – платників ПДВ. У багатьох випадках постачання продукції, виробленої з такої сировини, здійснювалося такими підприємствами у періоді перебування на спрощеній системі оподаткування за ставкою 2 відсотки, а оплата за рахунок державних коштів надходить у періоді, у якому їх реєстрацію платниками ПДВ відновлено.

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

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V, підрозділами 2 та 10 розділу XX ПКУ, а особливості застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності - розділом XIV та підрозділом 8 розділу XX ПКУ.

К
Державна податкова служба України
29048/6/99-00-21-03-02-06 від 28.09.2023



Пунктом 187.1 статті 187 розділу V ПКУ встановлено, що 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 (перша подія):

дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, - дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, 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.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на рахунок платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом (пункт 187.7 статті 187 розділу V ПКУ).

Відповідно до пунктів 201.1 та 201.10 статті 201 розділу V ПКУ 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 встановлений ПКУ термін.

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.

Правила формування податкового кредиту встановлено статтею 198 розділу V ПКУ.

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

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.

Пунктом 198.2 статті 198 розділу V ПКУ встановлено, що датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з рахунку платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг на оплату товарів/послуг, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, - дата списання електронних грошей платника податків як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець постачальника;

дата отримання платником податку товарів/послуг.

Для операцій із ввезення на митну територію України товарів датою віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 розділу V ПКУ.

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 Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – 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 операціях або в негосподарській діяльності платника податку.

Законом України від 30 червня 2023 року № 3219-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану», зокрема, внесено зміни до пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ, якими обмежено термін використання платниками спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки.

Так, пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ встановлено, що тимчасово, з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, але не пізніше ніж до 1 серпня 2023 року, положення

розділу XIV ПКУ застосовуються з урахуванням особливостей, визначених зазначеним пунктом.

Згідно з підпунктом 9.5 пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ платники єдиного податку третьої групи, які використовували спрощену систему оподаткування за ставкою 2 відсотки, звільнялися від обов'язку нарахування та сплати ПДВ за операціями з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, а також від подання податкової звітності з ПДВ, а їх реєстрація платником ПДВ була призупиненою.

Під призупиненням реєстрації платником ПДВ для цілей пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ розуміється, що для платників єдиного податку третьої групи, які використовували спрощену систему оподаткування за ставкою 2 відсотки, призупинялися права та обов'язки, встановлені розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ на період використання особливостей оподаткування, встановлених підпунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ.

Підпунктом 9¹ пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ визначено особливості переходу суб'єктів господарювання, які використовували особливості оподаткування, встановлені пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ, на систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачених пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктом 9^{1.1} підпункту 9¹ пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ платники єдиного податку третьої групи, які станом на 31 липня 2023 року використовували особливості оподаткування, встановлені пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ, та не відмовилися від їх використання самостійно, з 1 серпня 2023 року автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачених пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ.

Підпунктом 9^{1.2} підпункту 9¹ пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ встановлено, що платники податків, у яких була призупинена реєстрація платником податку на додану вартість відповідно до підпункту 9.5 пункту 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ та яким з 1 серпня 2023 року автоматично відновлено права та обов'язки, встановлені розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ, не пізніше 31 жовтня 2023 року включають до складу податкового кредиту суми податку на додану вартість, що були сплачені під час ввезення товарів, необоротних активів, під час застосування особливостей оподаткування, встановлених пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ. При цьому такі платники податків зобов'язані не пізніше 31 жовтня 2023 року нарахувати податкові зобов'язання відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ за товарами, необоротними активами, ввезеними на митну територію України та використаними (поставленими, реалізованими) в період застосування спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, в тому звітному періоді, в якому суми податку на додану вартість, що були сплачені при ввезенні таких товарів, необоротних активів під час застосування спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, включено до складу

податкового кредиту. База оподаткування при нарахуванні податкових зобов'язань за такими необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на перше число місяця, протягом якого вони були використані (поставлені, реалізовані), а в разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни, за товарами - виходячи з вартості їх придбання (митної вартості).

Крім того, пунктом 13 підрозділу 8 розділу XX ПКУ передбачено, що до операцій з повернення товарів / необоротних активів, придбаних під час використання спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, якщо такі операції з повернення здійснені не пізніше 31 жовтня 2023 року, норми пункту 192.2 статті 192 ПКУ не застосовуються.

Не вимагається підтвердження товарно-транспортними накладними, що складаються відповідно до Закону України «Про автомобільний транспорт», операцій з перевезення товарів / необоротних активів, придбаних покупцем під час використання спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, у зв'язку з поверненням таких раніше поставлених товарів / необоротних активів у власність постачальника, а також у зв'язку з подальшим їх постачанням на користь того самого покупця, якщо такі операції з перевезення здійснені у період з 1 серпня 2023 по 31 жовтня 2023 року включно.

Враховуючи викладене та виходячи із аналізу норм ПКУ, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє.

З 1 серпня 2023 року припинено дію спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, а для суб'єктів господарювання, які до зазначеної дати використовували таку спрощену систему оподаткування, передбачено автоматичний перехід на систему оподаткування, на якій такі суб'єкти господарювання перебували до початку використання спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки.

Із зазначеної дати відновлено реєстрацію платниками ПДВ суб'єктів господарювання, які були такими платниками ПДВ до переходу на спрощену систему оподаткування за ставкою 2 відсотки, та відповідно поновлено права та обов'язки, передбачені розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ для платників ПДВ.

При визначенні порядку оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг платники податку повинні керуватися нормами ПКУ, які діють на дату визначення податкових зобов'язань з ПДВ за такою операцією.

Отже, якщо дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, визначена відповідно до статті 187 ПКУ, за операціями, що здійснюються платниками податку, які до 01.08.2023 використовували спрощену систему оподаткування за ставкою 2 відсотки, припадає на період, починаючи з 01.08.2023, то такі платники податку зобов'язані за такими операціями нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ. При цьому ПКУ не передбачено особливостей в частині нарахування, починаючи з 01.08.2023, податкових зобов'язань з ПДВ платниками податку, які до зазначеної дати використовували спрощену систему оподаткування за ставкою 2 відсотки, за

операціями з постачання товарів/послуг, які оплачуються за рахунок бюджетних коштів.

Таким чином, якщо товари/послуги, необхідні для виробництва продукції, яка оплачується за рахунок бюджетних коштів, були придбані у періоді застосування платником спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, а кошти за таку продукцію отримані постачальником після відновлення реєстрації платником ПДВ, то незалежно від дати фактичного відвантаження такої продукції (до чи після відновлення реєстрації платником ПДВ) відповідно до пункту 187.7 статті 187 розділу V ПКУ такий платник податку зобов'язаний на дату отримання бюджетних коштів за таку продукцію визначити податкові зобов'язання з ПДВ.

Разом з тим для платників податку, які до 01.08.2023 використовували спрощену систему оподаткування за ставкою 2 відсотки, ПКУ передбачено можливість після відновлення реєстрації платником ПДВ включити до податкового кредиту суми податку на додану вартість, що були сплачені при ввезенні товарів та необоротних активів на митну територію України в періоді використання таким платником спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки. Такі суми ПДВ мають бути віднесені такими платниками до податкового кредиту не пізніше 31 жовтня 2023 року на підставі належним чином оформлених відповідних митних декларацій.

При цьому у разі, якщо платник податку використав (поставив, реалізував) такі ввезені товари, необоротні активи у періоді використання спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, такий платник податку зобов'язаний за такими ввезеними товарами / необоротними активами нарахувати податкові зобов'язання відповідно до пункту 198.5 статті 198 ПКУ у тому ж звітному періоді, у якому ним включено до податкового кредиту суми ПДВ, сплачені при їх ввезенні на митну територію України.

В той же час для отримання можливості формування платниками податку податкового кредиту за операціями з придбання товарів, необоротних активів на митній території України у періоді використання такими платниками спрощеної системи оподаткування за ставкою 2 відсотки, ПКУ передбачено можливість здійснення операції з повернення постачальнику таких товарів та необоротних активів після відновлення реєстрації покупця платником ПДВ, за умови проведення постачальником відповідного коригування та складання податкової накладної на покупця – платника ПДВ.

**Директор Департаменту
методології**

Мар'яна КУЦ