

Реєстрація платником ПДВ. Частина 2

Які операції НЕ збільшують реєстраційного обсягу

Операція потрапляє в реєстраційний обсяг, якщо одночасно виконуються дві умови. А саме, операція:

- відповідає поняттю «постачання товарів» або «постачання послуг»;
- підлягає обкладенню ПДВ згідно з нормами ПКУ.

Відповідно, якщо виконується лише одна з умов, то операція до реєстраційного обсягу не включається. Далі наведемо найпоширеніші *приклад* таких операцій.

Імпорт. Згідно з пп. «в» п. 185.1 ПКУ, операції з увезення товарів на митну територію України є об'єктом обкладення ПДВ. Але вони не належать до операцій із постачання товарів (послуг). Тому їм не збільшують реєстраційного обсягу.

ЗЕД-послуги. Ідеться, зокрема, про надані особою послуги, місце постачання яких згідно зі ст. 186 ПКУ знаходиться за кордоном. Такі послуги не потрапляють до об'єктів обкладення ПДВ (п. 185.1 ПКУ). Тобто не виконується друга умова. Тож такі послуги не збільшують реєстраційного обсягу.

А ось послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких — Україна, обкладають ПДВ. При цьому обов'язок нарахувати, задекларувати й сплатити до бюджету ПДВ із цих послуг покладається на плечі їх отримувача (ст. 208 ПКУ). Та, незважаючи на те що такі нерезидентські послуги — оподатковувані операції, для їх отримувача, це не операції з постачання послуг. Бо йдеться про придбання послуг. А до реєстраційного обсягу такі операції не включають.

Укладення угод на постачання товарів (послуг). Укладання цивільно-правових угод (договорів) на постачання товарів (послуг) на суму, що перевищує 1 млн грн, іще не є підставою для обов'язкової реєстрації платником ПДВ. Адже укладення договорів — це лише зафіксовані на папері наміри здійснити операції з постачання товарів/послуг. Проте лише після фактичного здійснення постачань (отримання передоплати чи відвантаження товарів (надання послуг)) і перевищення реєстраційного ліміту, в особи виникає обов'язок зареєструватися платником ПДВ.

Умовні постачання, нараховані під час анулювання попередньої ПДВ-реєстрації. У підкатегорії 101.01.01 системи «ЗІР» податківці *визначають*:

«Платник податку, реєстрацію платника ПДВ якого анульовано, з метою визначення обсягу оподатковуваних операцій для повторної реєстрації платником ПДВ, не повинен у загальний обсяг постачання товарів/послуг, що встановлений для реєстрації, ураховувати обсяги з умовного постачання товарів та необоротних активів, визначених таким платником при анулюванні його реєстрації як платника ПДВ».

Ми тут абсолютно згодні з податківцями. Такі операції під час розрахунку реєстраційного обсягу не враховують. І все завдяки змінам, унесеним до ПКУ Законом України від 24.05.2012 р. № 4834-VI. Саме останній виключив із поняття *постачання товарів* умовне постачання залишків товарів (послуг) і необоротних активів під час анулювання ПДВ-реєстрації.

Як визначити період для розрахунку реєстраційного обсягу

Пункт 181.1 ПКУ говорить про **останні 12 календарних місяців**. Тобто для розрахунку реєстраційного обсягу наприкінці кожного місяця особа відраховує у зворотному порядку 12 календарних місяців.

Наприклад, наприкінці серпня 2016 року особа для визначення реєстраційного обсягу бере оподатковувані операції з постачання товарів (послуг) за період із вересня 2015 року по серпень 2016 року включно.

Зрозуміло, що для підприємства, яке існує менше року, розрахунковий період становитиме менш ніж 12 календарних місяців.

До розрахункового періоду можуть потрапити, зокрема:

- проміжок часу, коли особа була платником ПДВ і нараховувала податкові зобов'язання на операції з постачання товарів (послуг);
- період перебування особи на спрощеній системі оподаткування.

Порядок обов'язкової ПДВ-реєстрації

Аби стати платником ПДВ, особі потрібно подати до Податкової за місцезнаходженням (місцем проживання) особи реєстраційну заяву (форма № 1-ПДВ (*див.* додаток 1 до Положення про

реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130, *далі* — Положення № 1130). Її подають **не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, у якому обсяг оподатковуваних операцій сягнув 1 млн грн** (п. 183.2 ПКУ). При цьому якщо останній день строку подання заяви припадає на вихідний, святковий або неробочий день, останнім днем строку вважають наступний за вихідним, святковим або неробочим робочий день (п. 183.6 ПКУ).

Продавці конфіскаату реєстраційну заяву подають у ті ж строки, що передбачені для добровільної реєстрації — **не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, із якого такі особи вважатимуться платниками податку** та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних (п. 183.3 ПКУ).

Реєстраційну заяву подають особисто фізособа-підприємець або безпосередньо керівник чи представник юрособи (в обох випадках необхідно документально підтвердити особу та повноваження). Платники податку, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, **можуть подати реєстраційну заяву засобами електронного зв'язку в електронній формі** з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством (п. 183.7 ПКУ).

Реєстраційна заява обов'язково **має бути підписана заявником із зазначенням дати. Усі її розділи мають бути заповнені** (окрім р. 2 для юросіб, які подали таку заяву держреєстратору як додаток до реєстраційної картки для держреєстрації).

Дані реєстраційної заяви мають бути **достовірними та відповідати відомостям Єдиного державного реєстру** (п. 3.8 Положення № 1130). Для підтвердження:

- заявлених обсягів постачання товарів (послуг) підійдуть виписки банку, платіжні доручення, товарно-транспортні накладні тощо;

- повноважень особи, зокрема, керівника (представника) можна подати копії наказу на призначення, належним чином завірену довіреність.

Водночас податківці, керуючись п. 73.3 ПКУ, лишили за собою право вимагати від осіб копії інших документів для підтвердження відомостей, указаних у реєстраційній заяві.

Відмовити в реєстрації особи як платника ПДВ податківці можуть лише з таких причин:

- за результатами розгляду реєстраційної заяви та/або поданих документів встановлено, що особа не відповідає вимогам, визначеним ст. 180, п.п. 181.1 і 183.7 ПКУ. *Наприклад*, не підтверджено заявлений реєстраційний обсяг або заява подана не особисто заявником;

- існують обставини, які є підставою для анулювання реєстрації за ст. 184 ПКУ. *Наприклад*, установчі документи юрособи визнані судом недійсними;

- під час подання реєстраційної заяви не дотримано порядку та строку (терміну), встановлених п.п. 183.1, 183.3–183.7 ПКУ. Припустімо, реєстраційну заяву подано до Податкової не за місцезнаходженням особи.

У разі відсутності підстав для відмови у ПДВшній реєстрації податківці зобов'язані **протягом 3-х робочих днів після надходження реєстраційної заяви** до контролюючого органу внести до реєстру платників ПДВ запис про реєстрацію такої особи як платника ПДВ.

Обов'язкова ПДВ-реєстрація в єдинників

Єдинники груп 1–3 можуть не зважати на вимоги щодо обов'язкової ПДВ-реєстрації з п. 181.1 ПКУ. Але відразу після переходу на загальну систему оподаткування слід перевірити, відповідають вони вартісному критерію для обов'язкової ПДВ-реєстрації чи ні.

І якщо в экс-єдинника обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 місяців перевищує 1 млн грн, він подає заяву для реєстрації платником ПДВ **не пізніше 10 числа першого календарного місяця, у якому здійснено перехід на загальну систему оподаткування** (п. 183.4 ПКУ та п. 3.6 р. III Положення № 1130). Як ми вже вказували, під час визначення реєстраційного обсягу такі особи враховують також операції постачання, здійснені в період перебування на спрощеній системі оподаткування.

Інколи отримати ПДВшній статус єдинникам необхідно в разі зміни ставки чи групи єдиного податку. Так, єдинники групи 3, що сплачують єдиний податок за ставкою 4%, у разі зміни ставки єдиного податку (тобто в разі вибору комплексу «*єдиний податок 2% + ПДВ*») реєстраційну заяву подають **не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, у якому застосовуватиметься нова ставка єдиного податку, що передбачає сплату ПДВ**. У такий же строк реєстраційну заяву подають і єдинники груп 1–2, які перевищили в календарному кварталі обсяг доходу, визначений для відповідної групи, та з наступного календарного кварталу за заявою переходять у третю групу із застосуванням ставки єдиного податку 2% і сплатою ПДВ.

Норми ПКУ щодо обов'язкової реєстрації платником ПДВ не містять жодних послаблень для єдинників групи 4. Такі особи реєструються платниками ПДВ (у т.ч. як суб'єкти спеціального режиму оподаткування) за загальними правилами.

Перехідні правила

Новоспеченому платнику ПДВ слід урахувати декілька перехідних моментів. А саме:

1. Усі права й обов'язки платника ПДВ він отримує з дати реєстрації платником цього податку. Тому нараховувати ПДВшні зобов'язання необхідно саме із цієї дати, а не з моменту досягнення реєстраційного ліміту. Це означає, що ПДВ не нараховують на постачання, які здійснено понад реєстраційну межу до дати реєстрації особи платником ПДВ.

2. Під ПДВшний прес потрапляють лише ті постачання (їх частини), дата виникнення податкових зобов'язань за якими належить до періоду, у якому особа вже має ПДВшний статус.

Наприклад, платник ПДВ відвантажує товари без нарахування ПДВшних зобов'язань, якщо їх оплачено (відбулася перша подія за такою поставкою) до дати отримання ПДВшного статусу.

3. Зважаючи на те що ПДВ нараховують «зверху» на договірну вартість товарів (послуг), варто проінформувати контрагентів про зміну статусу й унести відповідні зміни до укладених договорів. Тут можливі 2 варіанти: або збільшити ціни на суму ПДВ (звісно, якщо контрагенти не заперечуватимуть), або ж обумовити, що ціни, зазначені в договорах, уже містять суми ПДВ. За другого варіанту податкові зобов'язання розраховують «із середини».

Наприклад, ціна товару — 120 грн, сторони домовилися, що після ПДВ-реєстрації продавець така ціна міститиме суми ПДВ. Тож сума податкових зобов'язань у ціні одиниці товару становить 20 грн.

4. Якщо особа реєструється як платник податку не першого дня календарного місяця, то **першим звітним (податковим) періодом є той, який розпочинається від дня реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця** (пп. «а» п. 202.1 ПКУ). Тобто така особа вперше звітуватиме з ПДВ за результатами особливого звітного періоду.

Наприклад, якщо ПДВшний статус отримано 08.08.2016 р., то вперше особа звітуватиме із цього податку в жовті 2016 року (декларацію слід подати до 20 числа) за перший звітний період, що тривав із 08.08.2016 р. по 30.09.2016 включно.

Відповідальність за нереєстрацію платником ПДВ

Чим загрожує ігнорування обов'язку ПДВшної реєстрації в разі перевищення реєстраційної межі? Відповідь на це запитання містить п. 183.10 ПКУ. Зокрема тут прописано, що особа, яка зобов'язана зареєструватися ПДВшником, **не подала до Податкової реєстраційну заяву**, у випадках та в порядку, передбачених ст. 183 ПКУ, **несе відповідальність за ненарахування чи несплату ПДВ на рівні зареєстрованого платника без права на податковий кредит і бюджетне відшкодування.**

Тлумачення такої норми податківці надали в Узагальнюючій консультації від 06.07.2012 р. № 588, де *уточнили*: обов'язок щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань із ПДВ у особи, яка не подала в установлені строки реєстраційну заяву, виникає з **дня, наступного за граничним днем, установленим для подання такої заяви**. Тобто в загальному випадку — із 11 числа календарного місяця, що настає за місяцем, у якому вперше досягнуто загального обсягу оподатковуваних операцій із постачання товарів/послуг 1 млн грн. Особа, яка зареєструвалася платником ПДВ із запізненням, самостійно нічого не нараховує. Під час проведення документальної перевірки податківці нараховують порушнику ПДВшні зобов'язання за дореєстраційний період і **штраф у розмірі 25% від суми таких донарахованих зобов'язань**. Звісно, якщо така особа здійснювала в цей період операції з постачання товарів (послуг), які за ПКУ підлягають оподаткуванню. Якщо ж таких операцій не проводили, тоді донарахувань і штрафу не буде.

Ольга КЛЕБАН,
експерт з обліку та оподаткування

Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.
та консалтингової компанії [TCGCONSULTING](http://TCGCONSULTING.com.ua)
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»
та сайту buhgazeta.com.ua)