

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо складання розрахунку коригування до податкової накладної з податку на додану вартість та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ). 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. При цьому пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ визначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Відповідно до частини 2 статті 632 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) законодавством ціну в договорі на постачання товарів, робіт/послуг встановлюють за домовленістю сторін. Причому після укладення договору зміна ціни допускається тільки у випадках і на умовах, установлених самим договором або законом. Після виконання договору зміна ціни взагалі не дозволяється (частина 3 статті 632 ЦКУ). Зміна умов договору можлива тільки за згодою сторін (частина 1 статті 651 ЦКУ).

Перегляд договірної ціни, зазвичай, оформляють додатковою угодою до договору.

У разі зміни ціни на товари, якщо умови договору на поставку товарів передбачають зміну ціни за домовленістю сторін, за встановленою договором процедурою сторони мають узгодити нову ціну. При цьому зміна ціни товару є окремою подією, яка потребує оформлення відповідним первинним документом.

Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та пункту 1.2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 (далі – Положення), підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій і мають визначені зазначеним Законом і Положенням обов'язкові реквізити. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її

закінчення. (Лист Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 31-1410-08-10/699).

Пунктом 192.1 статті 192 ПКУ визначено, що 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 Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН).

Згідно з пунктом 21 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 (далі – Порядок № 1307), та Порядком ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246 (далі – Порядок № 1246) у разі здійснення коригування сум податкових зобов'язань, відповідно до статті 192 ПКУ постачальник (продавець) товарів/послуг складає розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі - розрахунок коригування) за формою згідно з додатком 2 до податкової накладної.

Порядок складання розрахунку коригування та його реєстрації в ЄРПН аналогічний порядку, передбаченому для податкових накладних.

У розрахунку коригування вказуються дата та номер податкової накладної до якої вносяться зміни.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 ПКУ 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:

дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, 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.

В описаному у зверненні випадку, а саме коли перегляд (збільшення) ціни відбувається після здійснення попередньої оплати та постачання товару, постачальник має скласти розрахунок коригування до податкової

накладної. В такому розрахунку коригування кожен з рядків податкової накладної, який відповідає товарній позиції, ціна на яку збільшилась, зазначається зі знаком «-», одночасно окремим рядком вказуються показники щодо цієї ж товарної позиції з правильною ціною (при цьому кількість не змінюється) та відповідно збільшеною вартістю. Обом рядкам присвоюється один і той же номер групи коригування, який зазначається в графі 2.2. розрахунку коригування.

Детальні роз'яснення щодо порядку складання розрахунків коригування до податкової накладної залежно від причини коригування та типу помилок, що виправляються, надані листом ДФС від 27.11.2018 № 36942/7/99-99-15-03-02-17, який розміщено на загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі ДФС за адресою: m.zir.sfs.gov.ua.

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