

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку складання розрахунку коригування при зарахуванні попередньої оплати за один товар в рахунок оплати іншого поставленого, але не оплаченого покупцем товару, та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, постачальником було отримано попередню оплату за товар за одним договором (далі – товар № 1), на дату якої було складено податкову накладну. Надалі між контрагентами було досягнуто домовленість про припинення зобов'язання постачальника з постачання товару № 1 та зарахування попередньої оплати за товар № 1 в рахунок оплати товару за іншим договором (далі - товар № 2), який був поставлений постачальником та не оплачений покупцем, без повернення такої оплати на поточний рахунок покупця.

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;

дата відвантаження товарів, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Пунктом 201.1 статті 201 ПКУ встановлено, що 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, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлений ПКУ термін.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс) (пункт 201.7 статті 201 ПКУ).

Згідно з пунктом 192.1 статті 192 ПКУ 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 ЄРПН.

Розрахунок коригування, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача - платника податку, підлягає реєстрації в ЄРПН отримувачем (покупцем) товарів/послуг, якщо

передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

Відповідно до частини 2 статті 604 Цивільного кодексу України зобов'язання припиняється за домовленістю сторін про заміну первісного зобов'язання новим зобов'язанням між тими ж сторонами (новація).

Отже, якщо постачальником – платником ПДВ на дату отримання попередньої (авансової) оплати за товар № 1 були визначені податкові зобов'язання з ПДВ та надалі за домовленістю сторін зобов'язання з поставки такого товару припиняється та попередня (авансова) оплата зараховується в рахунок оплати товару № 2 (без повернення коштів на поточний рахунок покупця), то постачальник – платник ПДВ на дату досягнення такої домовленості має право скласти розрахунок коригування до податкової накладної, складеної на дату отримання такої попередньої (авансової) оплати, та зменшити нараховану суму податкових зобов'язань з ПДВ.

Складання такого розрахунку коригування здійснюється на дату підписання документа, на підставі якого кошти, отримані за товар № 1, будуть зараховані в рахунок оплати вартості товару № 2. У графі 2 такого розрахунку коригування у даному випадку зазначається код причини коригування 103, який відповідає причині коригування «Повернення товару або авансових платежів».

Такий розрахунок коригування до податкової накладної відповідно до пункту 192.1 статті 192 ПКУ підлягає реєстрації в ЄРПН отримувачем послуг. Зареєстрований в ЄРПН розрахунок коригування є для постачальника підставою для зменшення нарахованих податкових зобов'язань.

При цьому якщо за договором № 2 товар уже був поставлений та на дату такої поставки («першої події») постачальником було складено та зареєстровано в ЄРПН відповідну податкову накладну, то за фактом зарахування попередньої оплати за товар № 1 в рахунок оплати вартості товару № 2 податкова накладна постачальником не складається.

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