

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку віднесення сум ПДВ до податкового кредиту та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, на дату першої події за операцією (відвантаження товару) постачальником було складено податкову накладну не на всю суму операції, а лише на її частину, та в подальшому на дату виявлення помилки складено розрахунок коригування до такої податкової накладної (яким суму податкових зобов'язань приведено у відповідність до суми, на яку здійснено постачання товару), та зареєстровано його в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРІН).

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.

Згідно з пунктом 201.1 статті 201 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, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРІН у встановлений ПКУ термін.

При цьому пунктом 201.7 статті 201 ПКУ передбачено, що 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).

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРІН 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 (пункт 201.10 статті 201 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 (пункт 192.1 статті 192 ПКУ).

Правила формування податкового кредиту визначено статтею 198 ПКУ, згідно з пунктом 198.3 якої 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 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.

Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг;

дата отримання платником податку товарів/послуг (пункт 198.2 статті 198 ПКУ).

З урахуванням вищезазначеного, а також норм пункту 185.1 статті 185, пункту 187.1 статті 187, пунктів 198.1, 198.2, 198.3 статті 198, пунктів 201.1, 201.7 та 201.10 статті 201 ПКУ податкова накладна за операцією з постачання товарів/послуг повинна складатися і реєструватися в ЄРПН особою, яка здійснює постачання таких товарів/послуг, на особу, якій здійснюється постачання товарів/послуг, та лише за умови, що така господарська операція мала місце або було здійснено перерахування авансу в рахунок оплати вартості товарів/послуг, постачання яких буде здійснено у майбутніх звітних періодах.

Згідно з пунктом 44.1 статті 44 ПКУ 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. При цьому платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту 44.1 статті 44 ПКУ.

Враховуючи зазначене, податкова накладна складається окремо на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс). Право на віднесення сум ПДВ до податкового кредиту виникає у платника податку – покупця товарів/послуг на підставі складеної з дотриманням норм податкового законодавства податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН. Дані, зазначені у

такій податковій накладній, мають відповідати первинним документам, складеним за операцією.

У ситуації, про яку йдеться у зверненні, податкова накладна, складена на дату відвантаження товару, але не на всю суму операції, а також розрахунок коригування до неї, складений на дату виявлення помилки, яким суму податкових зобов'язань приведено у відповідність до суми, на яку здійснено постачання товару, є такими, що складені з порушенням норм ПКУ, а тому обидва документи не можуть бути підставою для віднесення покупцем сум ПДВ, зазначених у них, до податкового кредиту.

У даному випадку помилка, допущена постачальником при складанні податкової накладної, виправляється шляхом:

1) складання на дату виявлення помилки розрахунку коригування до такої податкової накладної, складеної не на всю суму операції з постачання товару. У такому розрахунку коригування мають бути виведені в нуль показники цієї податкової накладної;

2) складання датою виникнення податкових зобов'язань (у даній ситуації - датою відвантаження товару) нової податкової накладної на усю суму операції.

Після реєстрації в ЄРПН нової податкової накладної платник податку – покупець має право на її підставі включити суми ПДВ до податкового кредиту (з урахуванням терміну, встановленого пунктом 198.6 статті 198 ПКУ (не пізніше 1095 днів з дати складання податкової накладної)).

Пунктом 52.2 статті 52 ПКУ встановлено, що податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.