

Податкова консультація

Державна податкова служба України з урахуванням пункту другого постанови Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» та розпорядження Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 № 682-р «Питання Державної податкової служби України» розглянула звернення щодо складання розрахунку коригування до податкової накладної після сплину 1095 календарних днів з дати складання такої податкової накладної і, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 ПКУ встановлено, що об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ.

Згідно з пунктами 201.1 і 201.10 статті 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг 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 Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРІН) 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).

Пунктом 192.1 статті 192 ПКУ визначено, що у разі, 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 ЄРІН.

Якщо внаслідок такого перерахунку відбувається зменшення суми компенсації на користь платника податку - постачальника, то:

а) постачальник відповідно зменшує суму податкових зобов'язань за результатами податкового періоду, протягом якого був проведений такий перерахунок;

б) отримувач відповідно зменшує суму податкового кредиту за результатами такого податкового періоду в разі, якщо він зареєстрований як платник податку на дату проведення коригування, а також збільшив податковий кредит у зв'язку з отриманням таких товарів/послуг.

Постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань лише після реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної (підпункт 192.1.1 пункту 192.1 статті 192 ПКУ).

Враховуючи викладене, на дату повернення коштів (частини отриманого авансу) у платника податку – постачальника виникає підстава для здійснення коригування податкових зобов'язань з ПДВ та складання розрахунку коригування відповідно до пункту 192.1 статті 192 ПКУ.

Загальний термін позовної давності встановлено статтями 257 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) та 102 ПКУ тривалістю у три роки (1095 календарних днів). При цьому нормами ПКУ не передбачено виключень щодо визначення терміну позовної давності при реєстрації в ЄРПН розрахунків коригування до податкових накладних, незалежно від обставин, за яких вони складаються.

Отже, розрахунок коригування до податкової накладної, з дати складання якої минуло більше 1095 календарних днів, не може бути зареєстрований в ЄРПН у зв'язку із сплином терміну, встановленого статтями 257 ЦКУ та 102 ПКУ.

Таким чином, у разі, якщо після сплину 1095 календарних днів з дати виникнення податкових зобов'язань та складання податкових накладних при отриманні авансового платежу за товар, який підлягає постачанню, відбувається повернення частини такого авансового платежу, розрахунок коригування до таких податкових накладних не може бути зареєстрований в ЄРПН, та, відповідно, підстави для зменшення податкових зобов'язань у платника податку - продавця відсутні.

При цьому покупець, у разі повернення йому постачальником частини авансового платежу, зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ на суму зменшення компенсації вартості товару (частини авансового платежу, що повернута постачальником), використовуючи механізм, визначений пунктом 198.5 статті 198 ПКУ, та скласти і зареєструвати в ЄРПН відповідну податкову накладну, з урахуванням особливостей, визначених Порядком заповнення податкової накладної, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/2826/16, для складання податкових накладних відповідно до вказаної норми.

Водночас зазначаємо, що відповідно до положень підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського

обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу.

ПКУ не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають за операціями з отримання/надання фінансової допомоги на поворотній основі. Тобто, такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при формуванні фінансового результату до оподаткування.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (пункт 2 статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV).

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