

Податкова консультація

Державна податкова 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, внаслідок помилки, допущеної при зазначенні ціни товару, на дату першої події за операцією постачальником було складено податкову накладну не на всю суму операції, а лише на її частину. Також у зверненні йдеться про зведену податкову накладну, складену у зв'язку із здійсненням безперервних та ритмічних поставок, в якій відображена не вся сума операцій, здійснених протягом місяця.

В подальшому до таких податкових накладних постачальником(ами) складено розрахунки коригування, якими суму податкових зобов'язань приведено у відповідність до суми, на яку здійснено постачання, та зареєстровано їх в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН).

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.

Відповідно до пункту 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, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

Згідно з пунктом 201.4 статті 201 ПКУ платники податку в разі здійснення покупцям - платникам податку постачання товарів/послуг, постачання яких має безперервний або ритмічний характер, можуть складати не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведені податкові накладні на кожного платника податку, з яким постачання мають такий характер, з урахуванням усього обсягу постачання товарів/послуг відповідному платнику протягом періоду, за який складається така податкова накладна, протягом такого місяця;

Для цілей пункту 201.4 статті 201 ПКУ ритмічним характером постачання вважається постачання товарів/послуг одному покупцю два та більше разів на місяць.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН 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).

Згідно з пунктом 198.6 статті 198 ПКУ податкові накладні, отримані з ЄРПН, є для отримувача товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

У разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних / розрахунків коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН, таке право зберігається за ним протягом 1095 календарних днів з дати складення податкової накладної / розрахунку коригування.

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних / розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН з порушенням строку реєстрації, включаються до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкові накладні / розрахунки коригування до таких податкових накладних в ЄРПН, але не пізніше ніж через 1095 календарних днів з дати складання податкових накладних / розрахунків коригування до таких

податкових накладних, у тому числі для платників податку, які застосовують касовий метод.

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. У разі здійснення операцій з постачання, які мають безперервний або ритмічний характер, постачальник може складати зведену податкову накладу не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, з урахуванням усього обсягу постачання товарів/послуг відповідному платнику протягом такого місяця. 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 ситуаціях, описаних у зверненнях, податкова накладна, складена не на всю суму здійсненої операції, та зведена податкова, складена не на всю суму здійснених операцій, які мають безперервний або ритмічний характер, та розрахунки коригування, складені до них, якими суму податкових зобов'язань приведено у відповідність до суми, на яку здійснено постачання товарів, є такими, що складені з порушенням норм ПКУ, а тому такі податкові накладні та розрахунки коригування не можуть бути підставою для віднесення покупцем сум ПДВ, зазначених у них, до податкового кредиту.

У даному випадку постачальнику необхідно було:

- на дату виявлення помилки скласти розрахунок коригування до податкової накладної / зведеної податкової накладної, складеної не на всю суму операції / операцій, здійснених протягом місяця, у якому вивести в нуль показники цієї податкової накладної;

- скласти датою виникнення податкових зобов'язань / датою не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено операції з постачання, які мають

безперервний або ритмічний характер, нову податкову накладну на всю суму такої операції / таких операцій.

Після реєстрації в ЄРПН вірно складеної податкової накладної платник податку – покупець має право на її підставі включити суми ПДВ до податкового кредиту:

у разі, якщо реєстрацію в ЄРПН здійснено у встановлений ПКУ термін - у звітному (податковому) періоді, в якому здійснено операцію(ї) з постачання та складено вірну податкову накладну,

у разі несвоєчасної реєстрації в ЄРПН вірно складеної податкової накладної - у звітному (податковому) періоді, в якому таку податкову накладну зареєстровано в ЄРПН.

Також слід зазначити, що періодичність складання зведених податкових накладних протягом звітного (податкового) періоду на одного контрагента – покупця може бути передбачена у цивільно – правовому договорі з таким покупцем. При цьому ПКУ не заборонено складання протягом звітного (податкового) періоду (не пізніше останнього дня такого періоду) не однієї, а двох та більше зведених податкових накладних виходячи із умов, передбачених у цивільно – правовому договорі.

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