

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо порядку складання податкових накладних за щоденними підсумками та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, відповідно до змісту договору купівлі – продажу продавець зобов'язується продати і відвантажити продукцію борошно – круп'яної промисловості (борошно пшеничне I сорту). Водночас у сформованих видаткових накладних номенклатуру зазначеної продукції визначено як «борошно пшеничне першого ґатунку».

Згідно з позицією Верховного суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду/колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, викладеною у відповідних судових рішеннях (від 15.12.2015 у справі № 21-4266a15, від 19.04.2016 у справі №21-4985a15, від 27.02.2018 у справі № 813/1766/17 і від 19.03.2019 у справі № 809/1718/15) договір не є первинним обліковим документом для цілей бухгалтерського обліку, а свідчить лише про намір виконання дій (операцій) в майбутньому, а не про їх фактичне виконання, в той час як первинні документи складаються лише за фактом надання послуг. При цьому господарська операція пов'язана не з фактом підписання договору, а з фактом руху активів платника податків та руху його капіталу, а сам договір не є первинним обліковим документом для цілей бухгалтерського обліку.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Пунктом 44.1 статті 44 розділу I 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.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункт 44.1 статті 44 розділу I ПКУ.

При цьому фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (пункт 2 статті 3 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі - Закон № 996)). Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. Господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства (стаття 1 Закону № 996).

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на

підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи (стаття 9 Закону № 996).

Отже, платники податків при визначенні порядку оподаткування здійснюваних ними операцій повинні керуватися одним із основних принципів бухгалтерського обліку - превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми (стаття 4 Закону № 996)). Для цілей податкового обліку беруться до уваги економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості оформлення таких операцій.

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

Правила формування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкової накладної / розрахунку коригування до податкової накладної регулюються статтями 187 і 201 розділу V ПКУ. Порядок заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 (далі – Порядок № 1307).

Згідно з пунктами 201.1 і 201.10 статті 201 розділу V 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 – ЄРПН) у встановлений ПКУ термін.

Перелік обов'язкових реквізитів, які зазначаються у податковій накладній, визначено у підпунктах «а» - «й» пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ, зокрема такими реквізитами є:

опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг (реквізит має відповідати формулюванню у первинних документах, якими супроводжується постачання таких товарів/послуг);

код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (далі – ДКПП); платники податків, крім випадків постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, мають право зазначати код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з ДКПП неповністю, але не менше ніж чотири перших цифри відповідного коду.

Отже, дані податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної формуються на підставі первинних документів. Зокрема, опис (номенклатура) товару, зазначений у податковій накладній повинен відповідати опису (номенклатурі) товару вказаного у первинних документах (у тому числі видаткових накладних).

При цьому, оскільки згідно з позицією Верховного суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду/колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України договір не є первинним обліковим документом для цілей бухгалтерського обліку, то дані податкової накладної/розрахунку коригування до податкової накладної не формуються

на підставі даних такого договору, а тому у розглянутій у зверненні ситуації відмінність найменування товару, зазначеного у договорі та у податковій накладній, складеній на підставі первинних документів, не вважається помилкою та відповідно у платника податку не виникає підстав для складання розрахунку коригування до такої податкової накладної.

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.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II ПКУ).