

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо дати складання розрахунку коригування до податкової накладної при перегляді ціни товару та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

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

а) 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;

б) 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 (пункт 187.1 статті 187 ПКУ).

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 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).

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:

постачальником (продавцем) товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

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

У разі зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг постачальник має право зменшити суму податкових зобов'язань лише після реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної (пункт 192.1 статті 192 ПКУ).

Згідно із пунктом 21 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 (далі - Порядок № 1307), у разі здійснення коригування сум податкових зобов'язань, а також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг, відповідно до статті 192 ПКУ постачальник (продавець) товарів/послуг складає розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної за формою згідно з додатком 2 до податкової накладної.

Порядок складання розрахунку коригування та його реєстрації в ЄРПН аналогічний порядку, передбаченому для податкових накладних, крім випадків, передбачених Порядком № 1307.

Таким чином, у разі зміни суми компенсації вартості товарів/послуг внаслідок наступного за постачанням перегляду цін розрахунок коригування складається на дату доплати/повернення коштів.

Щодо питання 1

У разі, якщо додаткову угоду або акт коригування ціни складено протягом 3-х днів після оплати товару, а повернення коштів відбулося через три місяці після укладання додаткової угоди / акту коригування, то розрахунок коригування складається на дату повернення коштів.

Щодо питання 2

Якщо перерахунок ціни відбувається на дату останнього платежу (якщо товар оплачується частинами), і кошти в оплату такого останнього платежу надходять з урахуванням такого перерахунку, то на дату останнього платежу складається податкова накладна, у якій зазначається перерахована (нова) ціна одиниці товару, та кількість товару, розрахована виходячи з такої перерахованої (нової) ціни одиниці товару.

Крім того, на цю ж дату постачальник повинен скласти розрахунок(ки) коригування до податкової(их) накладної(их), складеної(их) на дату(и)

попередньої(іх) оплат(и), вказавши перераховану (нову) ціну одиниці товару та здійснивши перерахунок частки товару, за яку було здійснено попередню(і) оплату(и).

Щодо питання 3

Якщо після укладання додаткової угоди або складання акту коригування ціна товару (далі – товар 1) зменшується, але кошти покупцю не повертаються, а в подальшому за домовленістю сторін зараховуються в оплату іншого товару (далі – товар 2), то на дату досягнення такої домовленості (на дату підписання документа, на підставі якого кошти, що підлягають поверненню покупцю, будуть зараховані в рахунок оплати вартості товару 2) постачальник складає розрахунок(и) коригування до податкової(их) накладної(их), складеної(их) на дату(и) попередньої(іх) оплат(и) за товар 1.

Такий розрахунок коригування до податкової накладної є для постачальника підставою для зменшення нарахованих податкових зобов'язань після реєстрації його в ЄРПН покупцем товару.

При цьому якщо товар 2 уже був поставлений та на дату такої поставки («першої події») постачальником було складено та зареєстровано в ЄРПН відповідну податкову накладну, то за фактом зарахування коштів в оплату вартості товару 2 податкова накладна постачальником не складається. Якщо ж такий товар 2 поставлений не був, то на дату підписання документа, за яким кошти, що підлягають поверненню покупцю, зараховуються в рахунок оплати вартості товару 2, постачальник повинен визначити податкові зобов'язання з ПДВ та скласти податкову накладну на суму попередньої оплати за товар 2 («перша подія») і зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

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