

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо порядку складання податкових накладних та розрахунків коригування, їх відображення у податковій звітності з ПДВ та щодо порядку обрахунку показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ в системі електронного адміністрування ПДВ і, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, платником податку на дату отримання попередньої оплати та на дату фактичного виконання робіт було складено податкові накладні, які не відповідали даним бухгалтерського обліку платника податку, та зареєстровано їх в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН). Після виявлення помилок до таких податкових накладних було складено розрахунки коригування, якими виведено в нуль показники таких податкових накладних, та складено і зареєстровано в ЄРПН відповідні правильно заповнені податкові накладні.

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.

При цьому пунктом 44.1 статті 44 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.

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

Згідно з пунктом 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:

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.

Відповідно до пунктів 201.1 та 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 – 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).

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).

Пунктом 192.1 статті 192 ПКУ передбачено можливість складання розрахунку коригування до податкової накладної у разі допущення платником податку помилок при її складанні, у тому числі не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг.

Щодо правомірності складання розрахунків коригування до податкових накладних, про які йдеться у зверненні (які не відповідали даним бухгалтерського обліку платника податку) (питання 1).

Враховуючи вищевикладене та з урахуванням норм пункту 185.1 статті 185, пунктів 198.1, 198.2, 198.3 статті 198 ПКУ податкова накладна повинна складатися особою, яка здійснює постачання товарів/послуг, на особу, якій здійснюється постачання таких товарів/послуг за фактом здійснення господарської операції з постачання товарів/послуг на дату «першої події»; показники такої податкової накладної мають відповідати первинним (бухгалтерським) документам, складеним за такою господарською операцією.

У ситуації, описаній у зверненні, на дату отримання попередньої оплати постачальник зобов'язаний скласти податкову накладну на всю суму такої попередньої оплати, а на дату фактичного постачання товарів/послуг (виконання робіт) постачальник повинен скласти податкову накладну на різницю між фактичною кількістю/вартістю таких поставлених товарів/послуг (виконаних робіт) та кількістю (вартістю) таких товарів/послуг (виконаних робіт), які відображені у податковій накладній, складеній на дату попередньої оплати.

У разі складання та реєстрації в ЄРПН податкових накладних, які не відповідають даним бухгалтерського обліку платника податку, такі податкові накладні є такими, що складені з порушенням норм ПКУ, та не можуть бути підставою для включення покупцем сум ПДВ, зазначених у них, до податкового кредиту. У описаній у зверненні ситуації помилки, допущені при складанні таких податкових накладних, мають бути виправлені шляхом складання та реєстрації в ЄРПН відповідних розрахунків коригування, які виводять в нуль показники таких податкових накладних, та складання на дату(и) виникнення податкових зобов'язань податкових накладних, які відповідають даним бухгалтерського обліку платника податку.

Щодо відображення у податковій звітності з ПДВ податкових накладних, які не відповідають даним бухгалтерського обліку платника податку, та розрахунків коригування до них (питання 2, 3).

Відповідно до пункту 1 розділу III Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 (далі – Порядок № 21), до податкової декларації з податку на додану вартість вносяться дані податкового обліку платника окремо за кожний звітний (податковий) період без нарастаючого підсумку.

Дані, наведені в податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника (пункту 6 розділу III Порядку № 21).

Отже, в податковій звітності з ПДВ платником податку зазначаються дані, вказані в складеній на підставі первинних документів податковій накладній / розрахунку коригування.

Обсяги постачання товарів/послуг та сума податку на додану вартість, вказані в податковій накладній, яка не відповідає даним бухгалтерського обліку платника податку (не підтвердженій первинними документами) і розрахунку коригування до неї, не підлягають відображенню в податковій звітності з ПДВ.

Щодо врахування сум ПДВ, зазначених у зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних, які не відповідають даним бухгалтерського обліку платника податку, та розрахунках коригування до них, при розрахунку суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати в ЄРПН податкові накладні / розрахунки коригування (питання 4)

Основні принципи функціонування СЕА ПДВ визначено статтею 200¹ ПКУ.

Платники ПДВ мають право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму, обчислену за формулою, встановленою пунктом 200^{1.3} статті 200¹ ПКУ (далі – реєстраційна сума). Обрахунок реєстраційної суми, а також складових формули, на підставі якої визначається така сума, здійснюється автоматично, відповідно до норм ПКУ.

Однією із складових зазначеної формули є загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН ($\sum_{\text{Перевищ}}$).

Даний показник визначається як різниця між сумами податкових зобов'язань за операціями з постачання товарів (послуг) та отримання послуг від нерезидента, місцем постачання яких визначено митну територію України, та їх подальшого коригування згідно зі статтею 192 ПКУ, задекларованими платником у податкових деклараціях з ПДВ з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, та сумами податку, зазначеними платником податку в податкових накладних та розрахунках коригування до них, зареєстрованих в ЄРПН.

Формування показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ здійснюється автоматично для кожного платника ПДВ за кожний звітний період починаючи з 1 липня 2015 року. Перерахунок зазначеного показника здійснюється щоразу при поданні

декларації з ПДВ / уточнюючого розрахунку за вказані періоди на дату такого подання та/або реєстрації в ЄРПН податкової накладної / розрахунку коригування, складених за вказані періоди, на дату такої реєстрації. При обрахунку позитивного значення вказаного показника на таке значення зменшується реєстраційна сума такого платника.

При цьому при обрахунку показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ враховуються усі податкові накладні / розрахунки коригування, зареєстровані в ЄРПН. Таким чином, суми ПДВ, зазначені у податкових накладних, які не відповідають даним бухгалтерського обліку платника податку, та розрахунках коригування до них, які не підлягають відображенню у податковій звітності платника податку, при їх реєстрації в ЄРПН враховуються у відповідних обсягах при обчисленні показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ та, відповідно, реєстраційної суми платника податку.

Отже, для забезпечення правильності ведення податкового обліку та уникнення непорозумінь в частині розрахунку показника $\sum_{\text{Перевищ}}$ платникам податків необхідно чітко дотримуватись норм чинного законодавства з питань оподаткування та правил ведення бухгалтерського обліку, у тому числі при складанні та реєстрації в ЄРПН податкових накладних.

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