



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від _____ 20__ р. № _____

На № _____ від _____ 20__ р.

Головним управлінням ДПС
в областях та м. Києві

Міжрегіональним управлінням
ДПС по роботі з великими
платниками податків

Державна податкова служба України, враховуючи численні запити платників податків та територіальних органів ДПС з питання складання та реєстрації розрахунку коригування, складеного постачальником товарів / послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника податку, в якому передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг їх постачальнику (далі – розрахунок коригування на зменшення), що підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) отримувачем (покупцем), повідомляє таке.

Статтею 192 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) встановлено особливості визначення бази оподаткування в окремих випадках (порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту).

Відповідно до пункту 192.1 статті 192 Кодексу якщо після постачання товарів / послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їхньої вартості, 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 отримувачем (покупцем) товарів / послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх



постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

Відповідно до підпункту 192.1.1 пункту 192.1 статті 192 Кодексу 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.

Тобто постачальник має право зменшити податкові зобов'язання залежно від своєчасності реєстрації розрахунку коригування на зменшення отримувачем (покупцем) з урахуванням вищезазначених строків, а саме у звітному (податковому) періоді, в якому такий розрахунок коригування складено (у разі своєчасної реєстрації отримувачем (покупцем)) або зареєстровано (у разі несвоечасної реєстрації отримувачем (покупцем)).

Отримувач (покупець) зобов'язаний зменшити податковий кредит незалежно від факту отримання ним розрахунку коригування на зменшення або факту його реєстрації в ЄРПН, а саме у звітному (податковому) періоді, в якому відповідно до пункту 192.1 статті 192 Кодексу виникли підстави для складання такого розрахунку коригування продавцем.

Пунктом 201.10 статті 201 Кодексу визначено, що реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків:

для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

для податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені;

для зведених податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких зведених податкових накладних, складених за операціями, визначеними пунктом 198.5 статті 198 та пунктом 199.1 статті 199 цього Кодексу, – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені;

для розрахунків коригування, складених постачальником товарів / послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника податку, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг їх

постачальнику, – протягом 15 календарних днів з дня отримання такого розрахунку коригування до податкової накладної отримувачем (покупцем).

При цьому тимчасово, протягом дії воєнного стану в Україні та шести місяців після місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано, реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН, граничний термін реєстрації в ЄРПН яких припадає на період з 08.02.2023 (дата набрання чинності Законом України від 12 січня 2023 року № 2876-IX «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування»), тобто з датою складання, починаючи з 16 січня 2023 року, здійснюється з урахуванням граничних строків, визначених пунктом 89 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Після надходження податкової накладної / розрахунку коригування до ДПС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки, визначені пунктом 12 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246 (зі змінами) (далі – Порядок № 1246), за результатами яких формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН (пункти 12 та 13 Порядку № 1246).

Квитанція в електронній формі надсилається платнику податку протягом операційного дня та є підтвердженням прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН (пункт 14 Порядку № 1246).

Оскільки факт своєчасної реєстрації розрахунку коригування в ЄРПН взаємопов'язаний із розрахунками показників у системі електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ), зокрема обрахунку показника суми 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 (Σ Перевищ), то з метою недопущення помилок при складанні податкової звітності та уникнення обрахунку (утворення) у СЕА ПДВ показника Σ Перевищ, ДПС рекомендує платникам реєстрацію розрахунку коригування на зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг здійснювати з урахуванням термінів, визначених пунктом 201.10 статті 201 Кодексу або пунктом 89 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу (для розрахунків коригування з датою складання з 16 січня 2023 року)

Відповідно до абзацу першого підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Кодексу камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського

обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних ЄРПН та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій ДПС.

Предметом камеральної перевірки, зокрема, може бути своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН, виправлення помилок у податкових накладних.

По факту недотримання граничних строків реєстрації в ЄРПН податкових накладних та/або розрахунків коригування, складається акт камеральної перевірки в порядку пункту 86.2 статті 86 Кодексу.

Слід зазначити, що акт про результати перевірки фіксує факт правопорушення та не є тим рішенням суб'єкта владних повноважень, яке б породжувало певні правові наслідки і було спрямоване на регулювання тих чи інших відносин.

Права та обов'язки суб'єкта, перевірку якого проведено, породжує саме рішення, прийняте на підставі акту перевірки, тобто податкове повідомлення-рішення.

Пунктом 86.7 статті 86 Кодексу визначено, що у разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки (крім документальної позапланової перевірки, проведеної у порядку, встановленому підпунктом 78.1.5 пункту 78.1 статті 78 Кодексу), вони мають право подати свої заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують обставини, які свідчать про підтвердження факту несвоєчасного надання контрагентом-продавцем розрахунку коригування на реєстрацію в ЄРПН.

Відповідно до підпункту 86.7.1 пункту 86.7 статті 86 Кодексу акт перевірки, заперечення до акту перевірки та/або додаткові документи і пояснення, у разі їх подання платником податку у визначеному цим пунктом порядку (далі – матеріали перевірки), розглядаються комісією контролюючого органу з питань розгляду заперечень та пояснень до актів перевірок (далі – комісія з питань розгляду заперечень), яка є постійно діючим колегіальним органом контролюючого органу. Склад комісії та порядок її роботи затверджуються наказом керівника контролюючого органу.

Розгляд матеріалів перевірки здійснюється комісією з питань розгляду заперечень контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання заперечень до акту перевірки та/або додаткових документів і пояснень відповідно до цього пункту (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у запереченнях, додаткових документах та поясненнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 42 Кодексу.

При розгляді заперечень до акту камеральної перевірки за несвоєчасну реєстрацію розрахунку коригування на зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг, платник податку відповідно до пункту 86.7 статті 86 Кодексу має право подати документи, що підтверджують фактичну дату надсилання таких розрахунків коригування контрагентом. У разі ненадсилання контрагентом таких розрахунків коригування в терміни, визначені пунктом 201.10 статті 201 Кодексу або пунктом 89 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, надати також підтвердження первинними документами факту повернення товарів / послуг або попередньої оплати за товари / послуги та проведення таких коригувань податкового кредиту в податковій звітності відповідного періоду.

Статтею 192 Кодексу визначено обов'язок покупця зменшити податковий кредит або при поверненні суми попередньої оплати товарів / послуг, або у випадках повернення товарів / послуг незалежно від факту реєстрації розрахунку коригування в ЄРПН (надсилання такого розрахунку коригування для реєстрації в ЄРПН контрагентом). Тому обов'язок проведення такого коригування податкового кредиту є підтвердженням того, що контрагент-покупець є обізнаним про необхідність реєстрації розрахунку коригування в ЄРПН.

Чинним законодавством передбачено механізм для забезпечення покупцем товарів / послуг виконання своїх обов'язків та реалізації прав в частині отримання від продавця розрахунку коригування на зменшення для наступної його реєстрації в ЄРПН.

Підпункт 201.10 статті 201 Кодексу передбачає, що у разі допущення продавцем товарів / послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених пунктом 201.1 статті 201 Кодексу, та/або порушення продавцем / покупцем граничних термінів реєстрації в ЄРПН (крім податкових накладних / розрахунків коригування, реєстрація яких зупинена згідно з пунктом 201.16 статті 201 Кодексу) податкової накладної та/або розрахунку коригування, покупець / продавець таких товарів / послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого продавця / покупця. Таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів, що настають за граничним терміном подання податкової декларації за звітний (податковий) період, у якому не надано податкову накладну або допущено помилки при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушено граничні терміни реєстрації в ЄРПН. До заяви додаються копії документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів / послуг, або копії первинних документів, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що підтверджують факт отримання таких товарів / послуг.

Форма заяви про допущення продавцем товарів / послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем / покупцем граничних термінів реєстрації в ЄРПН податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д7) (додаток 7) (далі – додаток 7)

затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за № 159/28289.

Виходячи з форми додатку 7 до декларації у відповідних його графах покупцю необхідно вказувати показники, що підтверджуються первинними документами, копії яких додаються до заяви, а також опис порушень продавця, зокрема у разі його відмови скласти та надати розрахунок коригування до податкової накладної зазначаються номер і дата первинного документа, що засвідчує факт сплати податку у зв'язку з придбанням товарів / послуг або факт отримання / повернення таких товарів / послуг.

Тобто у разі ненадання платником податку – продавцем розрахунку коригування, який передбачає зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг, доцільним є подання платником податку – покупцем до податкової декларації з ПДВ заяви із скаргою на такого продавця та копій документів, передбачених пунктом 201.10 статті 201 Кодексу, у тому числі документів, що засвідчують дату отримання такого розрахунку коригування.

Враховуючи вищевикладене, платник податку отримувач (покупець), на якого покладено обов'язок реєстрації розрахунку коригування, після повернення товарів / послуг або попередньої оплати за товари / послуги зобов'язаний зменшити податковий кредит на дату складання такого розрахунку коригування і незалежно від дати реєстрації в ЄРПН, і у разі ненадсилання такого розрахунку коригування для реєстрації постачальником в ЄРПН у терміни, визначені пунктом 201.10 статті 201 та пунктом 89 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, має право подати скаргу на такого постачальника у складі декларації за відповідний звітний період.

Тому дотримання платником наведених норм, що підтверджує факт несвоєчасного отримання платником – контрагентом розрахунку коригування, може бути підставою прийняття комісією рішення щодо відсутності підстав винесення податкового повідомлення-рішення за результатами розгляду заперечень.

Тобто порушення строків реєстрації розрахунку коригування на зменшення суми компенсації вартості товарів / послуг фіксується актом камеральної перевірки з питань своєчасності реєстрації в ЄРПН таких розрахунків коригування, а в рамках положень Кодексу платник має право звертатися із запереченнями до акту та/або поданих документів у рамках розгляду скарг відповідно до статті 56 Кодексу, що забезпечить розгляд (врахування) обставин отримання розрахунку коригування із запізненням і відповідно прийняття обґрунтованого рішення ДПС.

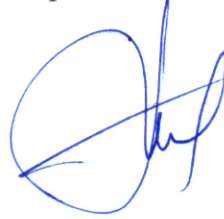
Звертаємо увагу, що подання до податкової декларації з ПДВ, зокрема звітного (податкового) періоду, в якому таким покупцем зменшено податковий кредит, заяви зі скаргою на продавця (додаток 7), який не направив розрахунок коригування покупцю та копії відповідних документів згідно з пунктом 201.10 статті 201 Кодексу, є підставою для проведення документальної позапланової перевірки зазначеного продавця. Право на подання заяви зі скаргою має також

продавець у випадку порушення покупцем граничних строків реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування.

Разом з цим контролюючі органи не позбавлені права щодо можливості звернутися до платника податків – постачальника в рамках положень 73 статті Кодексу про надання інформації щодо підтвердження факту складання та надання отримувачу розрахунку коригування на зменшення.

Головним управлінням ДПС в областях, м. Києві, міжрегіональним управлінням ДПС по роботі з великими платниками податків довести зазначений лист до відома платників податку і підпорядкованих підрозділів для врахування при проведенні контрольно-перевірочної роботи.

В. о. Голови



Тетяна КІРІЄНКО