

# ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 12.04.2021 р. № 1488/ПКК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо порядку нарахування та коригування податкових зобов'язань з ПДВ при перегляді ціни товару у зв'язку з коливанням курсу валюти, і, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, платником податку укладено довгостроковий договір продажу обладнання, згідно з яким оплата за таке обладнання здійснюється частково авансовим платежем, а частково щомісячними платежами протягом 48 місяців після його постачання. У зв'язку із зміною курсу валюти ціна обладнання, визначена в договорі в гривні за курсом валюти на дату укладення договору, може змінюватися (перераховуватися), та виходячи з нової (перерахованої) ціни здійснюється доплата постачальнику або повернення коштів покупцю. Така доплата/повернення може здійснюватися після сплину 1095 днів з дати здійснення операції з постачання обладнання.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (п. 1.1 ст. 1 ПКУ).

Статтею 5 ПКУ визначено, що поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 ПКУ.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ.

Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Основні засади господарювання в Україні визначено Господарським кодексом України (далі – ГКУ), який регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання.

Відповідно до частин 1 та 2 статті 67 ГКУ відносини підприємства з іншими підприємствами, організаціями, громадянами в усіх сферах господарської діяльності здійснюються на основі договорів. Підприємства вільні у виборі предмета договору, визначенні зобов'язань, інших умов господарських взаємовідносин, що не суперечать законодавству України.

Згідно з ГКУ ціна є вираженим у грошовій формі еквівалентом одиниці товару (продукції, робіт, послуг, матеріально-технічних ресурсів, майнових та немайнових прав), що підлягає продажу (реалізації), який повинен застосовуватися як тариф, розмір плати, ставки або збору, крім ставок і зборів, що використовуються в системі оподаткування (частина 1 статті 189 ГКУ).

Згідно із частиною 2 статті 189 ГКУ ціна є істотною умовою господарського договору. Ціна зазначається в договорі у гривнях. Ціни у зовнішньоекономічних договорах (контрактах) можуть визначатися в іноземній валюті за згодою сторін.

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

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, 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).

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.

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). Реєстрація в ЄРПН такого розрахунку коригування здійснюється покупцем товарів/послуг.

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.

Загальний термін позовної давності встановлено статтями 257 ЦКУ та 102 ПКУ тривалістю у три роки (1095 календарних днів). При цьому нормами ПКУ не передбачено виключень щодо визначення терміну позовної давності для складання розрахунків коригування до податкових накладних, що складені за операціями з постачання, оплата за які здійснюється протягом терміну, що перевищує встановлений зазначеними статтями ЦКУ і ПКУ.

Отже, розрахунок коригування до податкової накладної, з дати складання якої минуло більше 1095 календарних днів, не може бути зареєстрований в ЄРПН у зв'язку із сплином терміну, встановленого статтями 257 ЦКУ та 102 ПКУ.

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

Якщо після сплину 1095 календарних днів з дати виникнення податкових зобов'язань та складання відповідної(их) податкової(их) накладної(их), внаслідок перегляду ціни у зв'язку із зміною курсу валюти відбувається зменшення вартості поставленого обладнання, розрахунок(и) коригування до такої(их) податкової(их) накладної(их) не може(уть) бути зареєстрований(і) в ЄРПН, а підстави для зменшення податкових зобов'язань у постачальника відсутні.

При цьому покупець, у випадку зменшення компенсації вартості придбаного обладнання, зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ на суму такого зменшення, використовуючи механізм, визначений пунктом 198.5 статті 198 ПКУ, та скласти і зареєструвати в ЄРПН відповідну податкову накладну.

У разі збільшення суми компенсації вартості поставленого обладнання, якщо з дати складання податкової(их) накладної(их) минуло 1095 календарних днів, постачальник зобов'язаний визначити податкові зобов'язання з ПДВ та скласти і зареєструвати в ЄРПН податкову накладну на суму такого збільшення.

Відповідно до норм чинного законодавства (стаття 36 ПКУ) платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначити сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

В доповнення до викладеного у даній індивідуальній податковій консультації ДПС інформує, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний

характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 ПКУ).