

# ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 15.04.2021 р. № 1560/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо особливостей складання податкових накладних по операціях з надання послуг та виконання будівельних робіт та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, Товариство систематично виконує підрядні будівельні роботи контрагентам згідно з відповідними договорами підряду. У таких договорах визначається як статична, так і динамічна ціна, яка постійно змінюється, враховуючи характер правовідносин у будівельній сфері. Крім цього, мають місце випадки збільшення первісної договірної ціни, що визначається у додаткових угодах до договорів підряду.

Щомісячно, згідно з графіком робіт, Товариство виконує відповідний їх обсяг, за результатами яких складаються акти виконаних робіт. На підставі таких актів підприємства (замовники) здійснюють, передбачену у договорі оплату робіт.

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 першої та другої 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 перша статті 189 ГКУ).

Таким чином, нормами ГКУ передбачено формування ціни за одиницю товару.

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

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

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

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та їх коригування, а також складання податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) встановлено статтями 187, 192, 198 і 201 розділу V ПКУ.

Згідно з пунктом 187.1 статті 187 розділу V 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.

Згідно з пунктами 201.1, 201.7 та 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 ЄРПН у встановлені ПКУ терміни. 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).

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 із змінами і доповненнями (далі – Порядок № 1307).

Пунктом 16 Порядку № 1307 визначено, що до розділу Б податкової накладної вносяться дані у розрізі номенклатури постачання товарів/послуг, зокрема до графі 2 - номенклатура товарів/послуг постачальника (продавця).

У графі 6 податкової накладної відображаються дані щодо кількості (об'єму, обсягу) постачання товарів/послуг.

У разі складання податкової накладної на повне постачання товару/послуги чи на суму коштів, що надійшла на поточний рахунок як попередня оплата (аванс) у повному обсязі, у графі 6 податкової накладної зазначається повна кількість товару (ціле число).

У випадку складання податкової накладної на суму попередньої оплати частини вартості товару/послуги в графі 6 зазначається відповідна частка оплаченого товару/послуги у вигляді десяткового дробу.

У графі 7 податкової накладної зазначається ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ. Графа 7 заповнюється у гривнях з копійками, якщо інше не передбачено чинним законодавством.

Згідно з пунктом 192.1 статті 192 розділу V 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.

Порядок складання розрахунку коригування до податкової накладної у разі коригування кількісних та/або вартісних показників табличної частини розділу Б податкової накладної у зв'язку зі зміною суми компенсації вартості товарів/послуг, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадку повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником (продавцем) суми попередньої оплати товарів/послуг визначено пунктом 23 Порядку № 1307.

Враховуючи викладене, та виходячи із аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів зазначених вище, опису питання і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє.

### **Щодо питання 1**

У разі складання податкової накладної на повне постачання послуги або на суму коштів, що надійшла на поточний рахунок як попередня оплата (аванс) у повному обсязі, у графі 6 податкової накладної зазначається «1».

У разі складання податкової накладної на часткове постачання послуги або на суму попередньої оплати частини вартості послуги у графі 6 зазначається відповідна частка наданої (оплаченої) послуги у вигляді десяткового дробу. Наприклад, у разі постачання частини послуги, яка відповідає половині обсягу, вказаного у договорі, або у разі отримання суми попередньої оплати у розмірі половини договірної вартості послуги у графі 6 вказується число «0,5».

### **Щодо питань 2 і 3**

В описаній у зверненні ситуації, постачальник на дату часткової попередньої оплати за послуги (роботи) повинен скласти податкову накладну, виходячи з обсягу такої попередньої оплати, зазначивши у графі 6 відповідну частку послуги (роботи), за яку було здійснено таку попередню оплату, виходячи з ціни одиниці послуги (роботи), передбаченої у договорі.

У разі якщо на дату фактичного постачання послуг (робіт) здійснюється перерахунок ціни одиниці послуги (роботи), то постачальнику необхідно скласти другу податкову накладну, виходячи з різниці між повною вартістю послуги (роботи), обрахованої з урахуванням проведеного перерахунку, та сумою, сплаченою як попередня оплата. У графі 7 такої податкової накладної зазначається перерахована (нова) ціна одиниці послуги (товару), у графі 6 - частка послуги (товару), розрахована виходячи з такої перерахованої (нової) ціни одиниці послуги (роботи).

Одночасно на таку дату постачальник повинен скласти розрахунок коригування до податкової накладної, складеної на дату попередньої оплати, вказавши перераховану (нову) ціну одиниці послуги (роботи) та здійснивши перерахунок частки послуги (роботи), за яку було здійснено попередню оплату.

Пунктом 52.2 статті 52 розділу II ПКУ визначено, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.