ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО

Февраль 4

НДС В ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ

- *КАК ПРАВИЛЬНО УКАЗАТЬ ЕДИНИЦУ ИЗМЕРЕНИЯ И ОБЪЕМ ТОВАРА В НН НА ЧАСТИЧНУЮ ОПЛАТУ*
- *ЧТО ВЛИЯЕТ НА ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДАТЫ СОСТАВЛЕНИЯ РК, КАК ОФОРМИТЬ ПОВТОРНЫЙ РК К НН И КАК ОТРАЗИТЬ В ДЕКЛАРАЦИИ РАЗБЛОКИРОВАННЫЙ РК*
- *КАК РАССЧИТЫВАЕТСЯ ∑ПЕРЕВИЩ И КАК ВЛИЯЮТ НА ЛИМИТ РЕГИСТРАЦИИ БЮДЖЕТНОЕ ВОЗМЕЩЕНИЕ И ВОЗВРАТ ПЕРЕПЛАТЫ НА ЭЛЕКТРОННЫЙ СЧЕТ*
- *ЧТО НУЖНО ПРЕДУСМОТРЕТЬ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ТАБЛИЦЫ ДАННЫХ ДЛЯ ЕЕ УСПЕШНОГО ПРИНЯТИЯ ГНС*
- *ВОЗМЕЩЕНИЕ УЩЕРБА VS КОМПЕНСАЦИЯ СТОИМОСТИ ПОВРЕЖДЕННЫХ ТОВАРОВ: КОГДА МОЖНО НЕ НАЧИСЛЯТЬ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО НДС*
- *КАК ОТРАЗИТЬ В БУХУЧЕТЕ ДВИЖЕНИЕ СРЕДСТВ НА СЧЕТЕ В СЭА НДС, НАЧИСЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО П. 198.5 НК, НДС ПРИ СПИСАНИИ БЕЗНАДЕЖНОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ*

«Баланс-Клуб» 2022

БИБЛИОТЕКА «БАЛАНС»

ББК 65.9(2)
Н – 11

На нашу консультационную линию всегда поступает много вопросов, касающихся учета НДС. Отчасти это связано с очередными изменениями в законодательстве, но большинство вопросов все-таки вызвано частыми блокировками налоговых накладных/расчетов корректировки (далее – НН, РК), а также нечетко выписанными и даже противоречивыми законодательными нормами.

В практическом руководстве **«НДС в вопросах и ответах»** мы рассмотрели наиболее актуальные вопросы по этой теме, а также показали на числовых примерах и образцах, как заполнять НН и РК в различных ситуациях. Из нашего издания вы, в частности, узнаете:

- как формируется лимит регистрации, где можно проверить показатели формулы в системе электронного администрирования НДС;
- за счет каких операций возникает показатель ∑**Перевищ** и в каких случаях его можно избежать;
- как влияет на лимит проверка отрицательного значения НДС и бюджетного возмещения;
- как отразить в декларации разблокированные РК, чтобы избежать возникновения показателя ∑**Перевищ**;
- какие риски грозят плательщику НДС, если он не подаст документы на разблокировку НН/РК;
- как заполнить Таблицу данных плательщика НДС;
- когда можно списать суммы НДС по незарегистрированным НН и как отразить в бухучете движение денег на электронном счете;
- как заполнить НН на частичную предоплату;
- как составить НН, если наименования в инвойсе и таможенной декларации разные;
- на какую дату оформлять РК в разных ситуациях;
- как распределять входной НДС при продаже металлолома, образовавшегося в результате разборки объектов основных средств или как отходы производства;
- как определить дату возникновения налоговых обязательств и налогового кредита на основании электронного первичного документа;
- как отразить в бухучете начисление налоговых обязательств по п. 198.5, 199.1 Налогового кодекса.

Уверены, что это практическое руководство станет вашим надежным помощником и защитит ваш бизнес от штрафов и неприятностей!

Нормативно-правовые документы, на основании которых подготовлены консультационные материалы, приведены по состоянию **на 15 февраля 2022 года**.

Издание заинтересует руководителей предприятий, бухгалтеров, экономистов, финансистов.

ОБРАЩАЕМ ВНИМАНИЕ!

В целях экономии полезной площади практического руководства названия всех законодательных и нормативных документов, на которые делаются ссылки в консультациях, даются в сокращенном виде. Полностью названия документов с их реквизитами приводятся в перечне, опубликованном в конце издания.

Практическое руководство **«НДС в вопросах и ответах».**

Подписные индексы Укрпочты: 40697 – рус. яз., 74679 – укр. яз.

Днепр: ООО «Баланс-Клуб», 2022. 96 с.

КОНСУЛЬТАЦИИ

РЕГИСТРАЦИОННЫЙ ЛИМИТ

Как формируются показатели формулы в СЭА?
Александра Савченко 5

Как проверить лимит регистрации в электронном кабинете?
Александра Савченко 8

Когда и почему возникает показатель ∑Перевищ?
Александра Савченко 9

Восстановили НДС-регистрацию. Восстановят ли лимит?
Александра Савченко 12

Как отрицательное значение НДС и бюджетное возмещение влияют на лимит?
Александра Савченко 13

Как возврат переплаты на электронный счет влияет на лимит?
Александра Савченко 17

БЛОКИРОВКА НН/РК

В каком периоде отражать в декларации по НДС разблокированные РК?
Алексей Нагорный 19

Плательщик не хочет разблокировать НН/РК: в чем риски?
Ольга Коваленко 23

Как заполнить таблицу данных?
Наталья Шевчук 26

НН И РК – НЮАНСЫ ОФОРМЛЕНИЯ

НН на частичную предоплату услуг: как указать единицу измерения и объем?
Ирина Мартынова 30

Как оформить НН на частичную предоплату нескольких товарных позиций?
Ирина Мартынова 35

В инвойсе и таможенной декларации разные наименования товара: как составлять НН?
Ольга Коваленко 38

Как определить дату оформления РК?
Алексей Нагорный 40

Оформление повторного РК к НН: как произвести корректировку?
Алексей Нагорный 46

Как составить РК в случае изменения цены после получения предоплаты?
Вера Калюжная 53

РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО НДС ПО МЕТАЛЛОЛОМУ

Металлолом образовался в результате ликвидации ОС: как и когда распределять НДС?
Александра Савченко 56

Как распределять входной НДС при продаже отходов производства как металлолом?
Зинаида Омельницкая 61

НДС В ВЭД

Как определить место поставки услуг?
Валерия Гаврик 64

Электронные услуги: кто платит НДС?
Александра Савченко 67

БАЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ДАТА НАЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И КРЕДИТА

Как определить базу обложения НДС в случае ликвидации основных средств?
Ольга Озерная 71

Начислять ли НДС в случае получения возмещения или компенсации стоимости утраченных товаров?
Наталья Корниенко 74

Электронный документооборот: как определить дату возникновения налоговых обязательств и налогового кредита?
Ольга Озерная 77

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НДС

Как отразить в бухучете движение денежных средств в СЭА?
Валерия Гаврик 80

Как вести бухучет НДС при начислении обязательств по п. 198.5 НК?
Ирина Мартынова 81

Как учесть НДС при списании безнадежной задолженности?
Ольга Коваленко 85

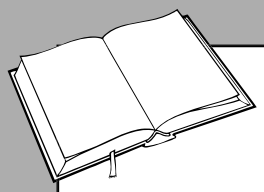
Когда можно списать сумму НДС в состав расходов, если поставщик не регистрирует НН?
Валерия Гаврик 88

НОРМАТИВНАЯ БАЗА

Об отражении в налоговой отчетности по НДС налоговой накладной, составленной без факта осуществления хозяйственной операции, и расчета корректировки к ней
Индивидуальная налоговая консультация Главного управления ГНС Украины в г. Киеве от 19.01.2022 № 20/ІПК/26-15-04-02-16 90

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Перечень нормативных документов 92



Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК ФОРМИРУЮТСЯ ПОКАЗАТЕЛИ ФОРМУЛЫ В СЭА?

На формирование показателей формулы в системе электронного администрирования НДС (далее – СЭА) влияет много факторов, и, чтобы понимать, от чего зависит размер лимита регистрации, важно знать, какие операции приводят к его уменьшению, а какие – к увеличению.

Формула регистрационного лимита

Все плательщики НДС знают, что **регистрационный лимит** – это сумма НДС, в размере которой можно зарегистрировать в ЕРНН налоговые накладные и расчеты корректировки (далее – НН, РК). Лимит регистрации **(∑Накл)** исчисляется по формуле (п. 200[1].3 НК):

∑Накл = ∑НаклОтр + ∑Митн + + ∑ПопРах + ∑Овердрафт – – ∑НаклВид – ∑Відшкод – ∑Перевищ.

Как видим, одни показатели формулы увеличивают лимит регистрации, другие, наоборот, уменьшают.

Важно помнить! *Лимит регистрации – это не сумма денег, перечисленная на электронный счет. Этот показатель формируется расчетным путем.*

Показатели формулы исчисляются с 1 июля 2015 года, но для расчета показателя **∑Перевищ** действуют особые правила (о них мы расскажем ниже).

Также есть некоторые особенности в формировании лимита регистрации в случае реорганизации и восстановления НДС-регистрации по решению суда (п. 200[1].3 НК). А именно:

- сумма лимита плательщика НДС, реорганизованного путем слияния, присоединения, преобразования, сформированная на момент госрегистрации прекращения юрлица, передается правопреемнику. А при реорганизации путем разделения лимит плательщика, из которого осуществляется выделение, сформированный на дату прекращения госрегистрации такого плательщика, используется при исчислении лимита правопреемника пропорционально доле имущества, полученной им согласно распределительному балансу;
- в случае отмены аннулирования НДС-регистрации по решению налоговой или суда, вступившему в законную силу, показатель **∑Накл** такого плательщика пересчитывается за отчетный период, в котором произошло такое аннулирование (подробнее см. на с. 12 этого издания).

Напомним, для передачи регистрационного лимита стороны (предприятие, которое реорганизуется, и правопреемник) должны отразить это в НДС-отчетности по правилам, определенным п. 14 разд. III Порядка № 21. То есть для этого нужно заполнить приложение 4 к декларации, в частности таблицы 4 и 5:

- таблицу 4 (за последний отчетный период) заполняет плательщик, который реорганизуется;
- таблицу 5 – правопреемник реорганизованного юрлица. При этом он может заполнить ее только после подтверждения суммы лимита налоговым органом (п. 9 Порядка № 569).

Рассмотрим подробно, как формируются показатели формулы.

Формирование показателей формулы лимита

∑НаклОТР

Этот показатель включает суммы НДС:

- из полученных НН, зарегистрированных в ЕРНН поставщиком, – **увеличивают лимит регистрации**;
- НН, выписанных плательщиком НДС – получателем услуг от нерезидента на территории Украины и зарегистрированных в ЕРНН, –

сначала уменьшают, **потом увеличивают** лимит регистрации;

- РК, зарегистрированных в ЕРНН, – сумма НДС из **положительного РК увеличивает** лимит, а из **отрицательного** – **уменьшает**.

Если налоговый кредит отражается на основании **заменителей** НН, то есть чеков РРО, транспортных билетов, гостиничных счетов, счетов за услуги связи (пп. «а»–«в» п. 201.11 НК), суммы НДС из таких заменителей **не влияют на лимит** регистрации и в расчете показателей формулы не участвуют. Они влияют на налоговый кредит только в декларации.

Также **не влияет** на лимит регистрации:

- неотражение в декларации НН и РК, зарегистрированных в ЕРНН, поскольку они уже поучаствовали в показателях формулы на этапе регистрации в ЕРНН;
- отражение покупателем в декларации отрицательного РК, не зарегистрированного в ЕРНН, – он повлияет на лимит после регистрации в ЕРНН.

∑*Митн*

Показатель формирует сумма НДС, уплаченная плательщиком НДС при ввозе товаров в Украину на основании данных таможенной декларации (далее – ТД). То есть в этом случае налоговые обязательства уплачиваются не на электронный счет, а в бюджет. Также в этот показатель входят суммы из листов корректировки к ТД.

Показатель **∑Митн** влияет на лимит регистрации следующим образом:

- НДС, уплаченный на основании ТД (основных, временных), **увеличивает сумму лимита**;
- корректировка таможенной стоимости (а значит, и суммы уплаченных налоговых обязательств по НДС) на основании листов корректировки и дополнительных ТД может **как увеличивать, так и уменьшать лимит регистрации,** – все зависит от сути корректировки.

Имейте в виду! *Чтобы сумма НДС, уплаченная при ввозе товаров в Украину, попала в СЭА, в ТД должен быть указан налоговый номер (код ЕГРПОУ/регистрационный номер учетной карточки плательщика/регистрационный (учетный) номер плательщика) плательщика НДС, претендующего на налоговый кредит (ОИР, категория 101.17).*

Если при составлении ТД была допущена ошибка в коде ЕГРПОУ или он не был указан, необходимо обратиться в таможенный орган для оформления листа корректировки к ТД (ОИР, категория 101.17).

∑*ПопРах*

Показатель включает сумму денег, перечисленную плательщиком НДС со своего **текущего счета** на электронный счет в СЭА.

Напоминаем: *реквизиты электронного счета в СЭА можно найти в электронном кабинете: меню «Облікові дані платника» – раздел «Дані про банківські рахунки». Там же находятся и все текущие счета плательщика НДС, открытые в банках.*

Также для расчета показателя **∑ПопРах** берутся суммы средств (п. 200[1].3 НК, п. 9 Порядка № 569):

- изъятых налоговой в соответствии со ст. 95 НК в счет погашения долга по НДС по задекларированным к уплате налоговым обязательствам за периоды начиная с 1 июля 2015 года, определенным плательщиком в декларации или уточняющем расчете (далее – УР);
- полученных в виде субвенции из бюджета для погашения задолженности по НДС. При этом для пополнения электронного счета учитывается в пределах проведенных расчетов по НДС сумма уменьшения остатка согласованных налоговых обязательств плательщика, которые не уплачены в бюджет, но срок уплаты которых наступил. Учет такого остатка ведется Казначейством до исполнения в полном объеме по корректирующим реестрам.

Показатель **∑ПопРах** влияет на лимит регистрации следующим образом:

- деньги, перечисленные с текущего счета плательщика НДС на его электронный счет в СЭА, **увеличивают сумму лимита** и остаток живых денег на электронном счете;
- деньги, списанные Казначейством в счет уплаты налоговых обязательств по декларации или погашения недоплаты по УР, **не влияют на лимит** (не изменяют его), но уменьшают остаток живых денег на электронном счете;
- деньги, перечисленные на электронный счет со счета другого налогоплательщика (или через кассу банка, терминал и т. п.), **не увеличивают лимит**, но увеличивают остаток живых денег на электронном счете;

- сумма переплаты по НДС, которая возвращается из бюджета на электронный счет, **не увеличивает лимит**, но увеличивает остаток живых денег на электронном счете;
- сумма переплаты, которая возвращается с электронного счета на текущий счет плательщика, **уменьшает лимит**, поэтому вернуть ее можно только в пределах суммы лимита, так как отрицательным лимит не может быть, и уменьшает остаток живых денег на электронном счете (подробнее см. на с. 17 этого издания).

∑*Овердрафт*

Этот показатель формируется за счет среднемесячного значения суммы НДС, которая за последние **12 календарных месяцев** была отражена к уплате в бюджет в строке 18 декларации, а также в УР и погашена (или рассрочена, отсрочена).

То есть если субъект хозяйствования зарегистрирован плательщиком НДС менее 12 календарных месяцев, перерасчет показателя ∑**Овердрафт** будет проведен в течение первых 6 рабочих дней квартала, следующего за кварталом, в котором срок НДС-регистрации достигнет 12 отчетных месяцев.

Данный показатель пересчитывается **автоматически** ежеквартально, то есть без участия плательщика НДС. **Результат перерасчета может как увеличить лимит регистрации, так и уменьшить его**. Уменьшает лимит отсутствие или уменьшение суммы налоговых обязательств, задекларированных к уплате.

∑*НаклВид*

Показатель формируется за счет НН/РК, выданных **поставщиком** товаров (услуг), и НН/РК, оформленных получателем услуг от нерезидента на территории Украины, зарегистрированных в ЕРНН.

Показатель ∑**НаклВид** влияет на лимит регистрации так:

- сумма НДС в зарегистрированных НН и положительных РК **уменьшает лимит**;
- сумма НДС в зарегистрированных отрицательных РК **увеличивает лимит**.

∑*Відшкод*

Этот показатель включает сумму НДС, заявленную плательщиком к бюджетному возмещению по данным декларации или УР (стр. 20.2).

Показатель ∑**Відшкод** увеличивается за счет суммы отрицательного значения, которая декларируется плательщиком НДС в счет погашения налогового долга (стр. 20.1 декларации или УР). По мнению налоговой (ОИР, категория 101.17), если предприятие самостоятельно не погашает имеющийся налоговый долг по НДС деньгами, а погашает его за счет отрицательного значения, то сумма в строке 20.1 декларации уменьшает лимит (за счет увеличения ∑**Відшкод**) и считается возмещенной в счет погашения налогового долга.

Также на этот показатель влияют результаты проверок налоговой суммы отрицательного значения, заявленной к бюджетному возмещению (подробнее см. на с. 13 этого издания).

Показатель ∑**Відшкод** влияет на лимит регистрации следующим образом:

- декларирование отрицательного значения к бюджетному возмещению или в счет погашения налогового долга **уменьшает лимит**;
- отказ в сумме бюджетного возмещения по результатам налоговой проверки **увеличивает лимит**.

∑*Перевищ*

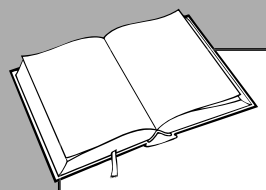
Это, наверное, самый печально известный показатель формулы, который формируется за счет суммы превышения налоговых обязательств, отраженных в декларациях и УР к ним, над суммой НДС, которая указана в составленных и зарегистрированных в ЕРНН НН и РК.

Другими словами, показатель ∑**Перевищ** возникает, когда строка 9 декларации за отчетный период больше показателя ∑**НаклВид**. Причем такой перерасчет происходит ежемесячно.

Возникновение или увеличение показателя ∑**Перевищ уменьшает** лимит регистрации.

Подробнее о причинах возникновения этого показателя см. на с. 9 этого издания.

СПІЛКУЙТЕСЯ З РЕДАКЦІЄЮ ВИДАННЯ «БАЛАНС»
у спільноті «Професіонал» на Facebook



Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК ПРОВЕРИТЬ ЛИМИТ РЕГИСТРАЦИИ В ЭЛЕКТРОННОМ КАБИНЕТЕ?

Чтобы узнать размер своего лимита регистрации, необязательно отправлять запрос в налоговую. Сумму лимита можно проверить в электронном кабинете (далее – ЭК). Для этого нужно войти в приватную часть ЭК и выбрать в меню слева раздел «СЕА ПДВ», состоящий из трех подразделов. В консультации рассмотрим, какую информацию можно получить из каждого подраздела.

Реестр операций

В этом подразделе можно найти перечень всех операций, зарегистрированных в системе электронного администрирования НДС (далее – СЭА): отражение налоговых накладных, расчетов корректировки, пополнение счета, овердрафта и т. д. Реестр операций строится на календарной очередности регистрации соответствующих операций – от более новых к старым – и позволяет получить информацию об актуальных лимитах и других показателях.

Подраздел «Реєстр операцій» может дать как общую картину по операциям, так и по каждому типу операций в отдельности. Для этого достаточно в верхней части этого подраздела кликнуть на стрелочку в окне «Тип операції» и выбрать из выпадающего списка нужную операцию, а в окне «Дата операції» или «Дата документа» – нужный период.

Всю полученную информацию можно выгрузить в Excel, что удобно, если нужно проанализировать большой массив информации, так как можно установить фильтры. Но учтите, что максимальное количество записей из Реестра операций для выгрузки ограничено 1 000 строками. Поэтому если количество записей больше, придется делать это частями.

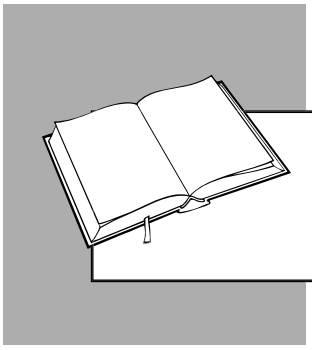
Реестр транзакций

Здесь можно найти перечень всех операций с электронным НДС-счетом, в частности информацию о типе транзакции (зачисление средств, списание средств и т. п.), общей сумме пополнения счета, списании средств со счета, сумме всех кредитовых оборотов по НДС-счету, задолженности, актуальном остатке денег на счете. Реестр транзакций также строится на календарной очередности регистрации соответствующих транзакций – от более новых к старым.

Информацию можно построить по признаку транзакций. Для этого в окне «Ознака транзакції» из всплывающего списка надо выбрать интересующую транзакцию. Также можно установить нужный период. Полученную информацию можно выгрузить в Excel.

Информация о сумме превышения

С помощью этого сервиса можно просмотреть данные о расчете показателя ∑**Перевищ** и результате сравнения данных декларации и ЕРНН. Этот подраздел позволяет проанализировать причины возникновения суммы превышения.



Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КОГДА И ПОЧЕМУ ВОЗНИКАЕТ ПОКАЗАТЕЛЬ ∑ПЕРЕВИЩ?

Рассмотрим причины возникновения показателя ∑**Перевищ**, а также расскажем, как и когда можно избежать его возникновения.

В каких случаях возникает ∑Перевищ

Показатель ∑**Перевищ** формулы в системе электронного администрирования НДС (далее – СЭА) уменьшает лимит регистрации.

Как определяется этот показатель?

Показатель ∑**Перевищ** определяется как **положительная разница** между общей суммой налоговых обязательств, указанной плательщиком в поданных декларациях по НДС с учетом уточняющих расчетов (далее – УР) к ним (стр. 9), и суммой НДС, которая содержится в составленных и зарегистрированных в ЕРНН НН и РК к ним (показатель ∑**НаклВид**).

То есть этот показатель имеет только **положительное значение.** Если же сумма налоговых обязательств в строке 9 будет меньше суммы налоговых обязательств в НН/РК, зарегистрированных в ЕРНН, то разница будет отрицательной и показатель ∑**Перевищ** не возникнет.

Все показатели формулы определяются с 1 июля 2015 года (п. 200[1].3 НК). И хоть это прямо не прописано в ст. 200[1] НК, они все должны рассчитываться **нарастающим итогом**. Однако для показателя ∑**Перевищ** предусмотрен особый алгоритм – **ежемесячный перерасчет.**

Как исчисляется показатель ∑Перевищ?

Этот показатель рассчитывается **автоматически** после принятия отчетности плательщика НДС, регистрации НН/РК, и на сумму его положительного значения уменьшается лимит регистрации (Письмо № 968).

Почему возникает этот показатель?

Как следует из Письма № 968, причинами возникновения показателя ∑**Перевищ** являются:

- отсутствие регистрации НН/РК в ЕРНН;
- нарушение требований п. 187.1, 192.1 НК при определении налоговых обязательств;
- ошибки плательщиков НДС при включении в декларацию РК на уменьшение налоговых обязательств, зарегистрированных с опозданием.

Внимание! *Поскольку расчет показателя* ∑***Перевищ*** *связан с налоговыми обязательствами, а не с налоговым кредитом,* ***он может возникнуть только у поставщика.***

Период регистрации НН/РК и их отражение в формуле и декларации

Чтобы знать, когда может возникнуть превышение, нужно понимать, к каким периодам отражения в формуле подтягиваются НН/РК в зависимости от срока их регистрации (см. таблицу).

Период отражения НН/РК в декларации и формуле в СЭА в зависимости от периода их регистрации в ЕРНН

№ п/п	Вид документа	Период составления	Регистрация в ЕРНН	Период отражения в декларации	Период отражения в формуле (показатель ∑**НаклВид**)	Показатель ∑**Перевищ**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
Незаблокированные НН/РК						
1	НН	Февраль*	Своевременная	Февраль	Февраль	Не возникает
2	РК на увеличение налоговых обязательств	Февраль				
3	РК на уменьшение налоговых обязательств**	Февраль				
4	НН	Февраль	Несвоевременная	Февраль	Период составления (февраль)	Возникает (после регистрации НН пересчитывается***)
5	РК на увеличение налоговых обязательств	Февраль		Февраль	Период составления (февраль)	
6	РК на уменьшение налоговых обязательств**	Февраль		Период регистрации	Период регистрации	Не возникает
Заблокированные НН/РК						
1	НН	Февраль	Своевременная/несвоевременная	Февраль	Период составления (февраль)	Возникает (после регистрации НН пересчитывается***)
2	РК на увеличение налоговых обязательств	Февраль				
3	РК на уменьшение налоговых обязательств**	Февраль	Своевременная	Февраль****	Февраль****	Не возникает
			Несвоевременная	Период регистрации	Период регистрации*****	Не возникает

* Месяц взят условно.

** Несмотря на то что п. 201.10 НК для отрицательных РК установлен особый срок регистрации – в течение 15 календарных дней с даты получения такого РК покупателем, на практике эта норма не работает, так как НК не предусмотрен механизм фиксации даты получения РК покупателем (ОИР, категория 101.15; ИНК № 142). Поэтому для регистрации отрицательных РК налоговики рекомендуют придерживаться сроков, определенных п. 201.10 НК для НН и положительных РК.

*** Незарегистрированная НН (положительный РК), отраженная в декларации, после ее подачи формирует в формуле СЭА показатель ∑**Перевищ**, а после регистрации суммы НДС, указанные в этой НН (РК), перебрасываются из показателя ∑**Перевищ** в показатель ∑**НаклВид**. При этом в формуле такой перерасчет происходит в периоде оформления НН (положительного РК) (ОИР, категория 101.17). Сумма лимита при этом не меняется.

**** Напомним, на период блокировки НН/РК течение срока их регистрации, предусмотренного п. 201.10 НК, приостанавливается (п. 120[1].1 НК). То есть уменьшение налоговых обязательств на основании отрицательного РК, регистрация которого была остановлена и который в дальнейшем был своевременно зарегистрирован в ЕРНН, должно отразиться в декларации того отчетного периода, в котором РК был составлен (ИНК № 3758). И если последний день подачи такой декларации пришелся на период до разблокировки РК, уменьшить налоговые обязательства нужно с помощью УР (ИНК № 1246, № 2179). **Важно!** Если такой РК отразить в декларации в периоде его регистрации, вам не удастся избежать возникновения показателя ∑**Перевищ**.

***** Если отрицательный РК был подан на регистрацию несвоевременно, после разблокировки он отражается в декларации того отчетного периода, в котором был зарегистрирован (ИНК № 3758).

Нужно ли для регистрации в ЕРНН НН и положительных РК, за счет которых сформировался показатель ∑Перевищ, пополнять электронный счет, если на нем недостаточно суммы лимита для регистрации таких НН и РК?

Напомним, если в декларации отражены НН и положительные РК, которые на дату подачи декларации не были зарегистрированы в ЕРНН, они должны быть включены в таблицы 1.1, 1.2 приложения 1 к декларации.

Эти таблицы приложения 1 заполняются для того, чтобы при регистрации НН/РК сработала норма п. 200[1].9 НК. То есть НН/РК, которые сформировали показатель **∑Перевищ,** должны регистрироваться без пополнения лимита регистрации.

Лишние (ошибочные) НН

Начнем с того, что согласно п. 44.1 НК налогоплательщики обязаны вести учет доходов, расходов и других показателей, необходимых для определения объектов налогообложения и/или налоговых обязательств, **на основании первичных документов, регистров бухучета**, финотчетности, других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, ведение которых предусмотрено законодательством.

Налогоплательщикам **запрещается** формировать показатели налоговой отчетности на основании данных, не подтвержденных первичными документами.

Значит, если плательщик НДС оформил НН ошибочно, то есть без осуществления фактической поставки товаров или услуг, а также если НН была выписана не на того плательщика, такие НН **не должны отражаться в декларации**, поскольку эти операции не подтверждены первичными документами. Аналогичный вывод следует и из разъяснений налоговой (ИНК № 20).

Вместе с тем сумма НДС, указанная в таких НН, повлияла на лимит регистрации: уменьшила его поставщику товаров (услуг) и увеличила покупателю. Для корректировки суммы лимита следует оформить РК. В этих ситуациях подойдет РК только с кодом причины корректировки «103». Такой **РК также не подлежит отражению в декларации,** ведь он не имеет документального подтверждения (оформлен на операцию, которой фактически не было) (ИНК № 20).

В то же время этот РК может привести к возникновению показателя **∑Перевищ**, если будет зарегистрирован не в одном периоде с ошибочной НН. Этот показатель возникнет после подачи декларации за отчетный период, в котором будет зарегистрирован РК. Если же плательщик НДС вовремя заметит ошибку и успеет зарегистрировать РК в одном периоде с ошибочной НН, показатель **∑Перевищ** не возникнет.

Например, ошибочная НН была оформлена 07.02.2022, бухгалтер оформил и зарегистрировал РК для ее аннулирования:

- 25.02.2022 – в этом случае НН и РК попали в один отчетный период, поэтому показателя **∑Перевищ** не будет;
- 24.03.2022 – тогда НН и РК попадут в разные отчетные периоды и после подачи декларации за март появится показатель **∑Перевищ**, поскольку значение строки 9 такой декларации будет больше показателя **∑НаклВид** в формуле СЭА за счет регистрации РК.

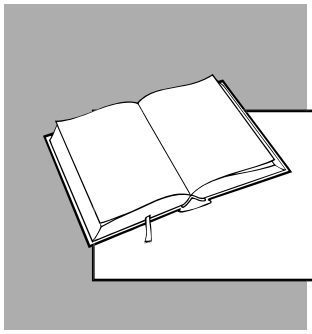
Можно ли избавиться от показателя ∑Перевищ в данной ситуации?

К сожалению, сделать это не получится. Правда, на практике налоговая в устном порядке предлагает плательщикам такой вариант: отразить в декларации и ошибочную НН в периоде ее оформления, и РК в периоде его регистрации. В этом случае налоговые обязательства одного периода будут завышены, а другого – занижены. Хотим предупредить, что данный вариант при проверке может привести к снятию РК и, как следствие, к возможному появлению суммы недоплаты, а значит, и штрафам. Ведь налоговая делает такое предложение исключительно в устной форме, тогда как письменные разъяснения сводятся к тому, что ошибочная НН и РК к ней в декларации не отражаются.

Есть еще один способ избежать показателя **∑Перевищ** – оформить РК с типом причины «20» и кодом признака корректировки «301». Однако такой РК может быть составлен при соблюдении следующих условий:

- в ЕРНН зарегистрированы две НН – правильная и ошибочная (например, если на одну поставку выписано две НН – на дату первого и второго событий);
- суммовые показатели обеих НН одинаковые.

Как видите, далеко не во всех случаях можно оформить такой безопасный РК.



Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

ВОССТАНОВИЛИ НДС-РЕГИСТРАЦИЮ. ВОССТАНОВЯТ ЛИ ЛИМИТ?

Возможно ли восстановление лимита регистрации, если плательщику НДС восстановили НДС-регистрацию по решению суда? Ответ на этот вопрос вы найдете в консультации.

Что говорит НК?

Согласно п. 200[1].3 НК, если по решению налоговой или суда, вступившему в силу, плательщику НДС отменяют решение об аннулировании НДС-регистрации, лимит регистрации подлежит перерасчету за отчетный период, в котором произошла такая отмена.

Проще говоря, в случае восстановления НДС-регистрации плательщику должны вернуть лимит в том размере, в котором он был на момент аннулирования НДС-регистрации.

Как и когда восстановят лимит?

Напомним, после аннулирования НДС-регистрации налоговые обязательства, подлежащие уплате по итогам декларирования за последний отчетный период, погашаются за счет денег на счете в системе электронного администрирования НДС (далее – СЭА). Если после погашения налоговых обязательств на этом счете остались деньги, они перечисляются в бюджет, а сам счет закрывается (п. 7 Порядка № 569).

Сумма лимита регистрации, накопленная за период пребывания предприятия в статусе плательщика НДС (в т. ч. и за счет зарегистрированных на него налоговых накладных, далее – НН), после аннулирования НДС-регистрации **будет утеряна**.

Что касается **остатка денежных средств** на счете в СЭА, которые были перечислены в бюджет, то эти деньги плательщик **может вернуть на свой текущий счет,** подав заявление в налоговую (п. 43.4 НК, п. 27 Порядка № 569). Такое заявление можно подать в электронной (идентификатор формы F 1302001) или произвольной форме либо в формате .pdf через меню «Листування з ДПС» в приватной части электронного кабинета (ОИР, категория 129.04).

Ну и, конечно же, с даты аннулирования НДС-регистрации предприятие теряет возможность отражать налоговый кредит и оформлять НН.

После восстановления НДС-регистрации предприятию **открывают новый счет в СЭА** (п. 8 Порядка № 569). При этом лимит регистрации подлежит перерасчету за период, когда предприятие незаконно находилось в статусе неплательщика НДС. Налоговая должна произвести такой перерасчет в течение 3 рабочих дней после внесения изменений в Реестр плательщиков НДС (п. 200[1].3 НК, п. 7[1] Порядка № 569). То есть в течение 3 рабочих дней после дня восстановления НДС-регистрации. Причем лимит пересчитывается отдельно по каждому показателю формулы.

Совет! *Несмотря на то что перерасчет лимита регистрации после восстановления НДС-статуса прямо предусмотрен НК, сам механизм этой операции нигде не изложен. Поэтому налоговая подходит к данному вопросу индивидуально (ОИР, категория 101.17). Прежде всего восстановление показателей на электронном счете в СЭА должно быть предусмотрено в решении суда (это косвенно следует и из разъяснения налоговой в ОИР, категория 101.17).*

Может ли предприятие откорректировать налоговые обязательства, начисленные им в связи с аннулированием НДС–регистрации?

Да, предприятие может откорректировать условные налоговые обязательства. Как разъясняет

налоговая (ОИР, категория 101.15), сделать это можно, оформив расчет корректировки (далее – РК) к НН, составленной для начисления таких условных налоговых обязательств. Отметим, что информация из этого РК отражается в декларации за первый отчетный период после восстановления НДС-регистрации.

Отметим, что ранее налоговая разъясняла, что откорректировать налоговые обязательства можно и путем оформления уточняющего расчета (далее – УР) к декларации, в которой такие налоговые обязательства были начислены (ИНК № 888).

Получается, что если налоговые обязательства будут откорректированы через РК, эта операция повлияет на показатели текущей декларации, составленной после восстановления НДС-статуса. А если будет оформлен УР, тогда после его подачи у предприятия возникнет переплата в интегрированной карточке плательщика.

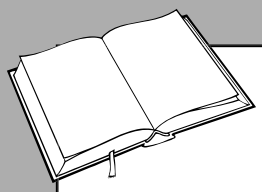
Когда лимит не будет восстановлен?

Как следует из п. 200[1].3 НК, лимит не будет восстановлен, **если:**

- на момент отмены решения об аннулировании НДС-регистрации субъект хозяйствования (далее – СХ) применяет упрощенную систему налогообложения, которая не предусматривает уплату НДС. То есть когда на этот момент СХ является плательщиком единого налога первой, второй или третьей группы (с уплатой единого налога по ставке 5 %);
- после аннулирования НДС-регистрации СХ повторно зарегистрировалось плательщиком НДС и такая повторная регистрация была аннулирована по основаниям, предусмотренным п. 184.1 НК.

То есть в случаях, когда будет принято решение о необоснованности аннулирования НДС-регистрации, СХ уже не является плательщиком НДС.

Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



КАК ОТРИЦАТЕЛЬНОЕ ЗНАЧЕНИЕ НДС И БЮДЖЕТНОЕ ВОЗМЕЩЕНИЕ ВЛИЯЮТ НА ЛИМИТ?

В консультации расскажем, как отрицательное значение НДС и бюджетное возмещение (далее – БВ) связаны с лимитом регистрации, когда они могут его уменьшать и в каких случаях лимит может быть восстановлен.

Лимит и отрицательное значение

Рассмотрим, в каких ситуациях сумма лимита регистрации имеет значение при заполнении декларации. Прежде всего выясним, как в строках разд. III декларации формируется отрицательное значение и как влияет на это лимит регистрации.

Согласно пп. 2 п. 5 разд. V Порядка № 21, если при расчете разницы между суммой налоговых обязательств (стр. 9) и налогового кредита (стр. 17) получено отрицательное значение, тогда заполняется строка 19 декларации.

Из значения строки 19 определяется сумма **превышения** отрицательного значения над суммой лимита регистрации на момент подачи декларации. Полученная сумма указывается в строке 19.1 и включается в состав налогового кредита следующего отчетного (налогового) периода (стр. 21). **Обратите внимание:** эта сумма не может участвовать в БВ.

Если отрицательное значение (стр. 19) **меньше или равно** лимиту регистрации на момент представления декларации, **строка 19.1 не заполняется**.

Лимит регистрации по состоянию на момент подачи декларации отражается в **служебном поле** строки 19.1.

Если при заполнении уточняющего расчета (далее – УР) к декларации значение строки 19 де-

кларации изменяется, то для правильного определения суммы превышения отрицательного значения над лимитом регистрации в служебном поле строки 19.1 УР приводится сумма лимита, исчисленная на момент представления такого УР (ОИР, категория 101.25).

И если лимит регистрации отражается в служебном поле строки 19.1 декларации (или УР) для декларирования **отрицательного значения в строке 21 декларации справочно,** то в случае декларирования **БВ она имеет определяющее значение.** Какое именно, рассмотрим подробнее.

Лимит и БВ

Как следует из пп. «а» и «б» п. 200.4 НК, плательщик НДС может задекларировать сумму отрицательного значения к БВ при соблюдении **двух условий:**

Условие 1. Отрицательное значение уплачено поставщикам или в бюджет в отчетном или предыдущих периодах. Имейте в виду, что для целей БВ суммы НДС должны быть уплачены деньгами. Например, отрицательное значение, возникшее при получении товара, оплаченного третьим лицом, не может быть заявлено к БВ (ИНК № 3879).

Также нельзя заявлять к БВ сумму НДС по услугам нерезидента, местом поставки которых является Украина (ОИР, категория 101.26). По мнению налоговой, это невозможно, потому что нерезидент не зарегистрирован в Украине в качестве плательщика НДС и суммы НДС при начислении налоговых обязательств получателем услуг не уплачиваются ни поставщику, ни в бюджет.

Условие 2. К БВ можно заявить отрицательное значение только в пределах суммы лимита регистрации, которая сложилась на момент подачи декларации. Ведь на сумму задекларированного БВ после подачи декларации лимит уменьшится, а он не может иметь отрицательное значение.

К сведению! *К БВ может быть заявлена сумма отрицательного значения как текущего, так и предыдущих отчетных периодов (конечно, при выполнении норм пп. «б» п. 200.4 НК).*

Также при декларировании БВ необходимо **учесть следующие нюансы:**

- плательщик НДС может заявить к БВ отрицательное значение, с момента возникновения которого прошло 1 095 дней (ОИР, категория 101.26);
- если плательщик НДС аннулирует НДС-регистрацию и по результатам последнего налогового периода имеет право на получение БВ, оно предоставляется ему независимо от того, будет он еще плательщиком НДС на дату получения такого БВ или уже нет (п. 184.9 НК);
- сумма НДС из несвоевременно зарегистрированной НН может быть заявлена к БВ начиная с периода, в котором у плательщика возникло право на отражение налогового кредита по такой НН (ИНК № 3190).

Плательщик НДС может распорядиться суммой БВ так (пп. «б» п. 200.4 НК):

- получить на текущий счет (заполняется стр. 20.2.1 декларации);
- направить в уплату денежных обязательств или в погашение налогового долга по другим платежам в госбюджет (заполняется стр. 20.2.2 декларации);
- разделить между этими двумя направлениями (в декларации заполняются обе строки: 20.2.1 и 20.2.2).

Важно помнить! *За счет БВ можно погашать все платежи (налоги/сборы), которые зачисляются в госбюджет и перечислены в ст. 29 гл. 5 разд. II БК, за исключением тех, которые ст. 64, 66, 69, 69[1], 71 БК закреплены за местными бюджетами (ОИР, категория 101.26).*

Следовательно, по мнению налоговой, за счет БВ нельзя погашать платежи, которые распределяются в пропорциях между государственным и местными бюджетами (ОИР, категория 101.26). То есть погасить за счет БВ, например, платежи по налогу на прибыль не получится.

Если после декларирования БВ плательщик НДС захочет изменить направление его использования (например, было указано «в уплату денежных обязательств по платежам в госбюджет», а потом принято решение «получить БВ на текущий счет»), он может сделать это, подав УР к декларации, в которой была отражена сумма НДС к БВ (ОИР, категория 101.26).

Лимит и налоговый долг

Если у плательщика НДС есть налоговый долг, сумма отрицательного значения в первую очередь учитывается в погашение такого долга (в т. ч. отсроченного или рассроченного) (пп. «а»

п. 200.4 НК, пп. 4 п. 5 разд. V Порядка № 21). Для декларирования отрицательного значения в счет погашения налогового долга заполняется строка 20.1 декларации.

Погасить налоговый долг можно только в сумме лимита регистрации по состоянию на момент подачи декларации. По мнению налоговой (ОИР, категория 101.17), если предприятие самостоятельно не погашает имеющийся долг по НДС деньгами и долг погашается за счет отрицательного значения, то сумма, указанная в строке 20.1 декларации, уменьшает лимит (за счет увеличения показателя ∑**Відшкод**) и считается возмещенной в счет погашения налогового долга.

Отрицательное значение из строки 20.1 декларации засчитывается в погашение долга по НДС в определенной очередности, установленной в п. 2 подразд. 8 разд. IV Порядка № 5. То есть суммы из строки 20.1 направляются:

- в первую очередь – на погашение налогового обязательства;
- во вторую – на погашение штрафа;
- в последнюю – на погашение пени (при наличии).

В интегрированной карточке плательщика (далее – ИКП) эти зачисления отражаются именно в таком порядке. Учтите эту очередность, когда будете рассчитывать, какую сумму отрицательного значения направить на погашение налогового долга.

? ***Что понимается под налоговым долгом и когда он возникает?***

Согласно пп. 14.1.175 НК **налоговым долгом** является сумма согласованного денежного обязательства, которая не была уплачена налогоплательщиком в установленный НК срок, а также сумма непогашенной пени, которая была начислена в порядке, предусмотренном НК.

Денежное обязательство – это сумма денежных средств, которую налогоплательщик должен уплатить в соответствующий бюджет или на единый счет в качестве (пп. 14.1.39 НК):

- налогового обязательства;
- иного обязательства, контроль за уплатой которого возложен на контролирующие органы;
- штрафной (финансовой) санкции, которая взимается с налогоплательщика в связи с нарушением им требований налогового и иного законодательства, а также санкции за нарушение законодательства в сфере ВЭД и пени.

Денежное обязательство **считается согласованным** в случае подачи декларации или УР на его сумму (п. 54.1 НК). Однако налоговым долгом такое согласованное денежное обязательство станет со дня, следующего за последним днем его уплаты (пп. 14.1.175 НК).

Денежное обязательство по декларации станет налоговым долгом через 10 календарных дней (далее – к. д.) после истечения срока подачи декларации. Что касается УР, то суммы недоплаты и штрафа должны быть уплачены до его подачи (пп. «а» п. 50.1 НК). А если они не будут уплачены, то налоговый долг возникнет сразу с даты подачи УР.

Проверка отрицательного значения и БВ

Все заявления на получение БВ, поданные плательщиком НДС, регистрируются в Реестре заявлений о возврате сумм БВ (далее – Реестр), который ведется согласно Порядку № 26. Реестр формируется автоматически на основании баз данных налоговой и Казначейства. В него включают сведения, перечисленные в пп. 200.7.1 НК.

Заявления вносятся в Реестр в течение операционного дня их получения в хронологическом порядке поступления.

После подачи плательщиком НДС декларации и приложений 3 и 4 с заявленной суммой БВ налоговая проводит камеральную проверку декларации в течение 30 к. д. после истечения срока подачи декларации (п. 76.3, 200.10 НК).

Также налоговая имеет право провести документальную проверку налогоплательщика в течение 60 к. д., следующих за последним днем подачи декларации (или после фактической подачи декларации, если она была подана с опозданием) (п. 200.11 НК).

Имейте в виду! *Решение о проведении камеральной проверки должно быть принято налоговой не позднее окончания предельного срока, предусмотренного для такой проверки.*

Документальная внеплановая проверка может проводиться в случае декларирования БВ и/или отрицательного значения в сумме свыше 100 000 грн (пп. 78.1.8 НК).

Если в ходе проверки будет установлено, что сумма БВ завышена или плательщик НДС не имеет права на БВ, либо выявлены ошибки

в декларировании отрицательного значения, тогда по ее результатам принимаются налоговые уведомления-решения (далее – НУР) по формам, приведенным в приложениях к Порядку № 1204 (п. 2 разд. II Порядка № 1204). Остановимся на них подробнее.

НУР по форме «В1»

Составляется в случае **завышения заявленной суммы БВ**, в том числе если заявленные к возмещению суммы НДС на момент проверки возмещены налогоплательщику.

В течение 10 рабочих дней (далее – р. д.) после дня получения такого НУР (при административном или судебном обжаловании – в течение 10 р. д., следующих за днем завершения процедуры), заявленная и невозмещенная сумма БВ по декларации, на которую составлен НУР, уменьшается в ИКП. Незаконно возмещенная сумма БВ подлежит уплате в бюджет. В декларации завышенная сумма БВ не отражается.

Заявленное в декларации БВ уменьшило лимит (за счет увеличения показателя ∑**Відшкод**), поэтому на сумму завышения заявленного и невозмещенного БВ лимит должен быть восстановлен через уменьшение показателя ∑**Відшкод**.

Вместе с тем налоговая такой возможности не допускает (ОИР, категория 101.17). По ее мнению, НУР по форме «В1» не влияет на показатель ∑**Відшкод** и соответственно не восстанавливает лимит.

НУР по форме «В3»

Составляется в случае **отказа плательщику НДС в БВ**. В течение 10 р. д. после дня получения НУР (при административном или судебном обжаловании – в течение 10 р. д., следующих за днем завершения процедуры) сумма завышения БВ уменьшается в ИКП.

Если нормы ст. 197–199 НК не нарушены, сумма БВ, в которой было отказано, может быть учтена в увеличение отрицательного значения за **отчетный (налоговый) период, на который приходится день согласования** НУР по форме «В3».

В декларации увеличение отрицательного значения на основании такого НУР отражается в строке 16.3 со знаком «+». Причем, если эта сумма попадет в строку 21 декларации этого же отчетного периода, в приложении 2 следует указать период возникновения такого отрицательного значения (ОИР, категория 101.24).

Сумма лимита должна восстановиться за счет уменьшения показателя ∑**Відшкод** (ОИР, категория 101.17).

НУР по форме «В4»

Составляется **в случае уменьшения отрицательного значения.** В течение 10 р. д. после дня получения этого НУР (при административном или судебном обжаловании – в течение 10 р. д. после дня завершения процедуры) сумма:

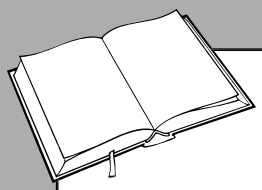
- завышения отрицательного значения, зачисляемого в состав налогового кредита следующего отчетного (налогового) периода, отражается со знаком «–» в строке 16.3 декларации за отчетный (налоговый) период, на который приходится день согласования НУР по форме «В4»;
- завышения отрицательного значения, зачисленная в уменьшение долга по НДС, – уменьшается в ИКП;
- отрицательного значения, которая заявлена в уменьшение налогового долга и превышает сумму такого долга, уменьшается в ИКП, а часть такого превышения отражается со знаком «–» в строке 16.3 декларации за отчетный (налоговый) период, на который приходится день согласования НУР по форме «В4».

Что касается лимита, то при оформлении НУР по форме «В4» сумма завышения отрицательного значения, которая **включается в налоговый кредит следующего отчетного (налогового) периода**, **не влияет** на показатель ∑**Відшкод**. А сумма завышения отрицательного значения, которая зачислена в **уменьшение налогового долга и превышает сумму такого долга,** увеличивает лимит регистрации за счет уменьшения показателя ∑**Відшкод** (в сумме такого превышения).

Таким образом, результаты НУР отражаются в декларации, если такое уведомление является согласованным. Ведь после получения НУР может быть обжаловано, тогда согласование затянется. На подачу жалобы отводится 10 р. д. (п. 56.3 НК).

Напомним, датой получения (вручения) НУР является (п. 3 разд. III Порядка № 1204):

- дата, проставленная должностным лицом налогоплательщика, – при вручении НУР под подпись;
- дата, указанная работником налогового органа, в обязанности которого входит регистрация входной и выходной корреспонденции, – при отправке НУР письмом с уведомлением о вручении или при отправке в электронной форме.



Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК ВОЗВРАТ ПЕРЕПЛАТЫ НА ЭЛЕКТРОННЫЙ СЧЕТ ВЛИЯЕТ НА ЛИМИТ?

Рассмотрим, в каких случаях может возникнуть переплата на бюджетном счете, как можно ею воспользоваться и вернуть на электронный счет, когда возврат переплаты влияет на лимит регистрации в системе электронного администрирования НДС (далее – СЭА).

Когда возникает переплата

Переплата на бюджетном НДС-счете может возникнуть, **если:**

- плательщик НДС подал уточняющий расчет (далее – УР) к декларации прошлых отчетных периодов и после такого уточнения сумма налоговых обязательств, которая ранее была уплачена в бюджет, уменьшилась;
- в результате обжалования признано неправомерным и отменено налоговое уведомление-решение, по которому были доначислены и уплачены плательщиком НДС налоговые обязательства и штраф;
- сумма налоговых обязательств была ошибочно уплачена не на электронный счет в СЭА, а на бюджетный.

Как можно воспользоваться переплатой

Переплату, возникшую на бюджетном НДС-счете, можно оставить и использовать для погашения в будущем штрафов, например по УР, или вернуть.

Как следует из п. 43.4[1] НК, если сумма излишне уплаченных денег попала в бюджет с **электронного счета в СЭА,** такие деньги возвращаются исключительно **на электронный счет.** Если же такой счет на момент возврата переплаты отсутствует (например, закрыт в связи с аннулированием НДС-регистрации), тогда переплата перечисляется на текущий счет плательщика НДС.

С электронного счета на бюджетный может попасть переплата, образовавшаяся, например, в результате подачи УР, которым уменьшаются налоговые обязательства, ранее перечисленные с электронного счета в бюджет.

А если переплата возникла из-за перечисления денег с текущего счета плательщика НДС в бюджет?

Если деньги на бюджетный счет попали не с электронного, а с **текущего** счета, такая переплата должна быть возвращена в общем порядке, предусмотренном п. 43.4 НК, то есть на текущий счет. Отметим, что аналогичное мнение изложено и в Письме № 3576.

Как вернуть переплату из бюджета

Для возврата переплаты (как на электронный, так и на текущий счет) следует **подать заявление в налоговый орган** – по месту администрирования излишне уплаченных в бюджет сумм НДС (п. 43.4 НК).

Плательщик НДС может подать заявление в электронной форме (идентификатор формы J/F 1302001) или написать его в произвольной форме и подать через меню «Листування з ДПС» в приватной части электронного кабинета (далее – ЭК) (ОИР, категория 129.04).

Имейте в виду! *Заявление можно подать исключительно в электронной форме и в течение 1 095 календарных дней с момента возникновения переплаты (п. 1 разд. III Порядка № 60).*

В заявлении следует, в частности, **указать** (п. 2, 3 разд. III Порядка № 60; ИНК № 2776):

- название ошибочно и/или чрезмерно уплаченного налога и его сумму;

- дату уплаты и реквизиты платежного документа, по которым средства были перечислены в бюджет (код классификации доходов бюджета, бюджетный счет, на который перечислены средства, код ЕГРПОУ территориального органа Казначейства, на имя которого открыт счет). Так, в графе «Дата сплати до бюджету» при поступлении в бюджет средств с электронного счета надо указать дату их зачисления на бюджетный счет со счета в СЭА, а при возникновении суммы излишне уплаченных налоговых обязательств в связи с подачей УР – дату зачисления в бюджет со счета в СЭА налоговых обязательств за уточняемый отчетный (налоговый) период;
- направление перечисления возвращаемых средств: электронный или текущий счет.

Дополнительно к заявлению можно приложить копию платежного документа, на основании которого деньги были перечислены в бюджет (например, если деньги в счет уплаты налоговых обязательств по декларации были ошибочно перечислены в бюджет, а не на электронный счет).

Не позднее чем за 5 рабочих дней до истечения 20-дневного срока со дня подачи плательщиком НДС заявления налоговая готовит заключение о возврате надлежащих сумм и подает его для выполнения соответствующему органу, осуществляющему казначейское обслуживание бюджетных средств.

Как вернуть переплату с электронного счета на текущий

Итак, деньги попали из бюджета на ваш электронный счет, при этом лимит регистрации не увеличился. Конечно, многие задаются вопросом: почему? Как мы уже отмечали выше, на электронный счет в СЭА возвращается переплата из бюджета, которая ранее попала в бюджет со счета в СЭА. При пополнении электронного счета лимит регистрации увеличивается, то есть на момент ошибочного перечисления денег на этот счет на их сумму был увеличен лимит. Поэтому, когда такие деньги попадают на электронный счет **повторно** в виде переплаты из бюджета, лимит уже не увеличивается.

Возвращенной на электронный счет переплатой можно воспользоваться для погашения налоговых обязательств по декларации или УР. Списание с электронного счета денег **в уплату налоговых обязательств не приводит к уменьшению лимита.**

Также переплату можно вернуть с электронного счета на текущий. Например, это может быть выгодно, когда плательщик НДС подает отрицательные декларации (т. е. у него нет обязательств к уплате, которые можно было бы погасить за счет этих денег). Правда, при этом следует помнить, что на сумму возвращенных на текущий счет денег **уменьшится лимит регистрации.**

? ***Каков механизм возврата переплаты на текущий счет?***

Для возврата денег вместе с декларацией за отчетный период следует подать приложение 4, заполнив в нем раздел «Відомості щодо суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету».

Чтобы вернуть средства, нужно **выполнить три условия:**

1) на дату подачи декларации сумма средств на НДС-счете должна превышать сумму налоговых обязательств, которую надо уплатить по декларации за такой отчетный период (стр. 18), и сумму налогового долга (п. 200[1].6 НК) (если они есть);

2) сумма НДС в выданных налоговых накладных и расчетах корректировки, составленных в отчетном периоде и зарегистрированных в ЕРНН, не превышает сумму налоговых обязательств в отчетности по НДС за этот отчетный период;

3) сумма средств, которую плательщик НДС желает направить на свой текущий счет, не должна превышать сумму регистрационного лимита **(∑Накл)** на момент подачи декларации. Ведь из-за уменьшения показателя **∑ПопРах** в формуле СЭА на сумму, которая будет перечислена с НДС-счета на текущий, как мы уже отмечали выше, уменьшится лимит регистрации.

Напомним, как заполняются таблицы 2 и 3 вышеупомянутого раздела.

В **таблице 2** рассчитывается излишек средств на НДС-счете, который предприятие может вернуть на свой текущий счет. Она заполняется так:

- в графе **1** приводится сумма средств на электронном счете на дату представления декларации. Эти данные можно получить, направив электронный запрос по форме J1302301 и получив извлечение по форме J1402301, или посмотреть в ЭК в меню «СЕА ПДВ» – «Реєстр транзакцій»;

- графе **2** – показатель строки 18 текущей декларации, то есть сумма согласованного налогового обязательства;
- графе **3** – налоговый долг, возникший на момент подачи декларации. Если такого долга нет, графа не заполняется. Информацию о сумме долга можно найти в ЭК или направить электронный запрос по форме J1300204 и получить извлечение по форме J1400204;
- графе **4** – сумма, которая может быть перечислена на текущий счет плательщика (гр. 1 – – гр. 2 – гр. 3).

В **таблице 3** указываются отдельно словами и цифрами сумма к возврату (в пределах значения гр. 4 таблицы 2) и реквизиты текущего счета (номер счета в формате IBAN и наименование банка).

Если у плательщика НДС есть налоговый долг, то под таблицей 3 он приводит цифрами сумму, которую хочет перечислить в бюджет в погашение такого долга. Учтите, эта сумма не должна превышать показатель графы 3 таблицы 2.

Когда ждать возврата средств?

После обработки всех деклараций, не позже последнего дня следующего за отчетным месяца, ГНС направляет в Казначейство реестр, который содержит:

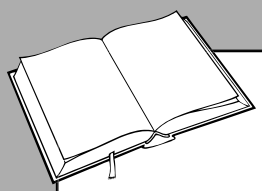
- наименование плательщика;
- налоговый номер и индивидуальный налоговый номер плательщика;
- сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет или на текущий счет плательщика;
- реквизиты текущего счета.

Со своей стороны, Казначейство на основании реестра на протяжении 5 рабочих дней после истечения срока самостоятельной уплаты плательщиком налоговых обязательств (т. е. после 30-го числа следующего за отчетным месяца) проводит соответствующее перечисление (п. 200[1].6 НК).

При этом регистрационный лимит будет уменьшен уже на дату представления приложения 4.

Имейте в виду! Если на протяжении 10 рабочих дней после истечения срока, установленного НК для самостоятельной уплаты плательщиком налоговых обязательств, соответствующее перечисление не состоялось, сумма, на которую уменьшена общая сумма пополнения электронного счета **(∑ПопРах)**, подлежит возврату. То есть лимит должен восстановиться.

Алексей НАГОРНЫЙ, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



В КАКОМ ПЕРИОДЕ ОТРАЖАТЬ В ДЕКЛАРАЦИИ ПО НДС РАЗБЛОКИРОВАННЫЕ РК?

Как известно, «нулевые» расчеты корректировки (далее – РК) в декларации по НДС (далее – декларация) не отражаются. Поэтому их блокировка или разблокировка на показатели декларации никак не влияет. А вот РК на увеличение или уменьшение налоговых обязательств по НДС в декларацию попасть должны. Правила определения периода, в котором их нужно отразить в декларации, будут разными для поставщика и покупателя. Причем факт блокировки и последующей разблокировки таких РК вносит дополнительную сложность в определение периода. Рассмотрим этот вопрос подробнее.

Дата регистрации в ЕРНН разблокированного РК

Чтобы разобраться, как отразить в декларации разблокированные РК, прежде всего нужно выяснить, какой датой они регистрируются в ЕРНН после разблокировки. Правила определения этой даты одинаковы для РК на увели-

чение налоговых обязательств и РК на уменьшение. Остановимся на них подробнее.

Согласно п. 19 Порядка № 1246 как налоговые накладные (далее – НН), так и РК, регистрация которых была заблокирована (остановлена), регистрируют в день наступления одного из следующих событий:

- принято в установленном порядке и вступило в силу решение о регистрации НН/РК в ЕРНН;
- вступило в законную силу решение суда о регистрации НН/РК (при поступлении в ГНС соответствующего решения). При этом датой внесения сведений в ЕРНН считают день, указанный в решении суда, или день вступления в законную силу такого решения (п. 20 Порядка № 1246);
- не принято решение и/или отсутствует регистрация в установленном порядке решения о регистрации или отказе в регистрации НН/РК.

Но есть нюанс! Регистрация РК в ЕРНН производится задним числом. То есть датой регистрации РК будет не день ее фактического проведения, установленный в п. 19 Порядка № 1246, а день, в который плательщик изначально направил РК на регистрацию и который будет указан в квитанции о регистрации РК в ЕРНН. Как разъясняет ГНС, именно так определяется дата регистрации в ЕРНН, если РК был разблокирован по решению комиссии налогового органа регионального или центрального уровня (см. ОИР, категория 101.18; ИНК № 1246, № 2179).

Исходя из этого **сформулируем правило:** если заблокированный РК был направлен на регистрацию в ЕРНН своевременно, то после разблокировки он будет считаться своевременно зарегистрированным в ЕРНН – отсрочка регистрации на период блокировки в данном случае значения не имеет. Несвоевременно зарегистрированными будут только те РК, которые изначально были направлены на регистрацию с нарушением сроков регистрации, предусмотренных п. 201.10 НК.

Совет! *Перед тем как отражать разблокированный РК в декларации (особенно если РК разблокирован по решению суда), рекомендуем точно определить дату его регистрации в ЕРНН с помощью функций разделов «ЄРПН» или «СЕА ПДВ» электронного кабинета. Именно дата регистрации РК в ЕРНН определяет порядок отражения РК в декларации (это касается отражения увеличивающих РК покупателями и уменьшающих (отрицательных) РК поставщиками, подробнее см. далее).*

Отражение в декларации увеличивающего РК

Увеличивающий РК оформляется в ситуациях, когда сумма компенсации за товар или услугу увеличивается (например, при пересмотре цены ранее отгруженного товара в сторону увеличения). При этом на сумму увеличения у поставщика увеличиваются налоговые обязательства по НДС, а у покупателя – налоговый кредит. Такой РК регистрируется в ЕРНН поставщиком (п. 192.1 НК).

В декларации по НДС увеличивающий РК отражается следующим образом.

У поставщика

При составлении такого РК поставщик обязан увеличить свои налоговые обязательства в том отчетном периоде, в котором была увеличена сумма компенсации за товар или услугу (пп. 192.1.2 НК). В данном случае налоговые обязательства отражаются **независимо** от того, зарегистрирован увеличивающий РК в ЕРНН или нет. Даже если РК не составлялся вообще, поставщик обязан отразить увеличение налоговых обязательств в своей декларации.

РК отражается в строке 7 декларации со знаком «+», а также в таблице 1.2 приложения 1, если он не был зарегистрирован в ЕРНН на момент подачи декларации.

ПРИМЕР 1

Увеличивающий РК был составлен 18.11.2021, отправлен на регистрацию в ЕРНН 03.12.2021 и заблокирован. Решение о разблокировке принято 18.01.2022.

В этом случае РК следовало отразить в декларации за ноябрь 2021 год, хотя он и был заблокирован.

У покупателя

На основании увеличивающего РК покупатель может увеличить свой налоговый кредит только в том случае, если такой РК будет **зарегистрирован** в ЕРНН поставщиком (пп. 192.1.1 НК). То есть отразить заблокированный РК в декларации можно только после его разблокировки.

Однако мы помним, что разблокированный РК регистрируется в ЕРНН задним числом. Поэтому, несмотря на блокировку и последующую разблокировку РК, право на включение увеличивающего РК в состав налогового кредита возникает в общем порядке и в зависимости от своевременности регистрации РК в ЕРНН. То есть если РК зарегистрирован в ЕРНН:

- своевременно – право на налоговый кредит возникает в периоде оформления РК (после принятия решения о разблокировке покупатель при желании может подать уточняющий расчет (далее – УР) к декларации за этот период и включить разблокированный РК в состав налогового кредита);
- несвоевременно – такое право возникает в периоде, в котором РК был зарегистрирован в ЕРНН (к декларации за период регистрации тоже можно подать УР, если такой период предшествует периоду разблокировки).

Увеличивающий РК можно включать в налоговый кредит и в последующих периодах, но только в течение 365 дней с даты его составления (п. 198.6 НК).

Внимание! *Положительный момент – течение срока в 365 дней приостанавливается на период блокировки РК. Это новая норма (вступила в силу* ***с 01.01.2022****), которая позволит отражать в составе налогового кредита РК с длительным сроком разблокировки, когда отказ от регистрации обжалуется через суд.*

К сведению: для РК, оформленных до 01.01.2022, действует специальное правило: если на эту дату РК были зарегистрированы в ЕРНН и при этом 1 095 дней со дня их составления не истекли, их можно включить в налоговый кредит в течение 365 дней, начиная с 01.01.2022, но не позднее 1 095 дней со дня их составления (п. 80 подразд. 2 разд. XX НК). В данном случае течение срока в 365 дней также приостанавливается на период блокировки, если РК был заблокирован (наверное, это касается и тех РК, которые были направлены на регистрацию до 01.01.2022, но на эту дату все еще были заблокированы).

Увеличивщий РК у покупателя отражается со знаком «+» в строке 14 декларации, а также в таблице 2.2 приложения 1. Также отметим, что такой РК никаких проблем с показателем ∑**Перевищ** у покупателя не вызывает, поскольку не участвует в его расчете.

ПРИМЕР 2

Увеличивающий РК был составлен 18.11.2021, отправлен на регистрацию в ЕРНН 03.12.2021 и заблокирован. Решение о разблокировке принято 18.01.2022.

Такой РК будет зарегистрирован в ЕРНН своевременно, поэтому после разблокировки РК покупатель имеет право отразить его в декларации за ноябрь 2021 года, подав к ней УР, а также в декларации за декабрь 2021 года, поскольку предельный срок ее подачи на момент разблокировки не истек (если она уже была подана на момент разблокировки РК, не позднее 20.01.2022 можно подать новую отчетную декларацию и включить туда РК) и за любой последующий налоговый период в течение всего 2022 года.

ПРИМЕР 3

Увеличивающий РК был составлен 18.11.2021, отправлен на регистрацию в ЕРНН 20.12.2021 и заблокирован. Решение о разблокировке принято 18.01.2022.

Как видим, данный РК отправлен на регистрацию несвоевременно. Поэтому в декларации за ноябрь 2021 года его отразить нельзя. При этом надо четко отследить, какой датой РК будет зарегистрирован в ЕРНН после разблокировки.

Если датой регистрации будет 20.12.2021, то покупатель имеет право отразить такой РК в декларации за декабрь 2021 года, поскольку предельный срок ее подачи на момент разблокировки не истек (если она уже была подана на момент разблокировки РК, не позднее 20.01.2022 можно подать новую отчетную декларацию и включить туда РК) и за любой последующий налоговый период в течение всего 2022 года.

Отражение в декларации отрицательного РК

Отрицательный (уменьшающий) РК оформляется в ситуациях, когда сумма компенсации за товар или услугу уменьшается (например, при возврате ранее перечисленной предоплаты или уменьшении цены ранее отгруженного товара). При этом на сумму уменьшения у поставщика уменьшаются налоговые обязательства по НДС, а у покупателя – налоговый кредит. Такой РК составляет поставщик, а регистрирует в ЕРНН покупатель (п. 192.1 НК).

В декларации уменьшающий РК отражается следующим образом.

У поставщика

На основании уменьшающего РК поставщик может уменьшить свои налоговые обязательства только в том случае, если покупатель зарегистрирует такой РК в ЕРНН (пп. 192.1.1 НК).

Если уменьшающий РК был заблокирован, то поставщик может отразить его в декларации только после разблокировки. Но при этом, по мнению ГНС (см. ИНК № 1246, № 1831, № 2179, № 2475), РК нужно отражать в декларации не за тот месяц, в котором его разблокировали, а исходя из даты его регистрации в ЕРНН (напомним еще раз, что эта дата определяется не по дате разблокировки, а по дате подачи РК на регистрацию в ЕРНН).

Если следовать этой логике, то право на уменьшение налоговых обязательств по НДС и, соответственно, период, в котором разблокированный уменьшающий РК должен быть отражен в декларации, определяется исходя из своевременности регистрации РК в ЕРНН. То есть, если разблокированный РК был зарегистрирован в ЕРНН:

- своевременно – его нужно отразить в декларации в периоде составления РК;
- несвоевременно – в периоде, в котором РК был зарегистрирован в ЕРНН.

Имейте в виду! *Уменьшение налоговых обязательств по НДС – это не то же самое, что увеличение налогового кредита. Его проводят в четко определенных отчетных периодах без возможности отражения этих сумм в декларации следующих отчетных периодов в течение 365 дней. То есть именно в тех периодах, когда на основании уменьшающего РК у поставщика возникает право на уменьшение налоговых обязательств, такой РК должен быть отражен в декларации.*

Отсюда следует, что если РК успеют разблокировать до того, как поставщик подаст декларацию за период, в котором возникло право на уменьшение налоговых обязательств, у него проблем не будет. РК нужно будет отразить в текущей декларации в строке 7 со знаком «–», а в приложении 1 показывать его не надо.

Как быть, если РК был разблокирован после подачи декларации за отчетный период, в котором, по мнению налоговой, его надо было отразить?

По мнению ГНС, в этом случае надо подать УР к декларации за тот период, в котором РК должен попасть в декларацию (см. ИНК № 1246, № 1831, № 2179, № 2475). То есть:

- по своевременно зарегистрированным РК УР подается к декларации за период, в котором такой РК был составлен;
- по несвоевременно зарегистрированным РК – к декларации за период, в котором РК был зарегистрирован в ЕРНН.

На подачу такого УР срок в 365 дней, установленный для налогового кредита в п. 198.6 НК, не распространяется. То есть его можно подать в течение 1 095 дней, следующих за последним днем подачи декларации за тот отчетный период, в котором должен быть отражен разблокированный РК (п. 102.1 НК). Заметим также, что с 18.03.2020 и до конца месяца, в котором завершится действие введенного карантина, течение данного срока приостанавливается (п. 52^2 подразд. 10 разд. XX НК).

С уменьшающими РК, разблокированными после подачи декларации за период, в котором их следовало отразить, есть еще одна проблема – возникновение показателя ∑**Перевищ**. И надо отдать должное ГНС – предложенный ею порядок включения РК в декларацию путем подачи УР позволяет справиться с этой проблемой.

Что означает показатель ∑Перевищ, когда возникает и как от него избавиться?

Показатель ∑**Перевищ** возникает, если в отчетном периоде сумма налоговых обязательств, начисленных по декларации с учетом УР (стр. 9 разд. 1), превышает сумму составленных в таком периоде НН и РК, зарегистрированных в ЕРНН (п. 200^1.3 НК). Этот показатель уменьшает лимит регистрации в системе электронного администрирования НДС (далее – СЭА), что очень невыгодно плательщику.

Почему он возникает в нашем случае? Потому что после разблокировки РК регистрируется в ЕРНН задним числом. А значит, после регистрации РК СЭА «подтянет» его в тот отчетный период, в котором, по мнению ГНС, он должен быть отражен в декларации (для своевременно зарегистрированных РК это будет тот отчетный период, в котором РК составлен, а для несвоевременно зарегистрированных – период их фактической регистрации в ЕРНН).

Сразу после такого «подтягивания» сумма налоговых обязательств в декларации в том периоде окажется больше суммы налоговых обязательств по составленным и зарегистрированным в этом периоде НН и РК (вмешается наш отрицательный РК).

Избавиться от показателя ∑**Перевищ** как раз и поможет подача УР. В нем должна быть произведена корректировка в строке 7 со знаком «–», при этом уточняющее приложение 1 подавать не нужно.

ПРИМЕР 4

Уменьшающий РК был составлен 18.11.2021, отправлен на регистрацию в ЕРНН 03.12.2021

и заблокирован. Решение о разблокировке принято 18.01.2022.

В данном случае РК будет зарегистрирован в ЕРНН своевременно, поэтому после его разблокировки поставщику целесообразно действовать согласно разъяснениям ГНС и отразить такой РК путем подачи УР к декларации за ноябрь 2021 года.

ПРИМЕР 5

Уменьшающий РК был составлен 18.11.2021, отправлен на регистрацию в ЕРНН 20.12.2021 и заблокирован. Решение о разблокировке принято 18.01.2022.

В этом случае РК будет зарегистрирован в ЕРНН несвоевременно, поэтому в декларации за ноябрь 2021 года его отразить нельзя. При этом надо отследить, какой датой РК будет зарегистрирован в ЕРНН после разблокировки. Если датой регистрации будет 20.12.2021, то после разблокировки РК поставщик имеет право отразить такой РК в декларации за декабрь 2021 года, поскольку предельный срок ее подачи на момент разблокировки не истек (если она уже была подана на момент разблокировки РК, не позднее 20.01.2022 можно подать новую отчетную декларацию и включить туда РК).

У покупателя

У покупателя блокировка/разблокировка РК, составленного в связи с уменьшением суммы компенсации товаров/услуг, не влияет на показатели НДС-отчетности, как и вообще факт составления такого РК. Ведь уменьшить налоговый кредит он должен будет в отчетном периоде оформления РК, когда фактически была уменьшена сумма компенсации за товар или услугу (пп. 192.1.1 НК). При отсутствии РК на момент подачи декларации налоговый кредит уменьшается на основании бухгалтерской справки (ОИР, категория 101.24).

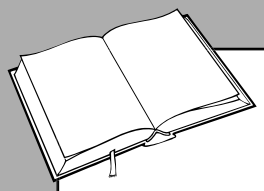
РК (или бухгалтерская справка) отражается в строке 14 декларации со знаком «–», а также в таблице 2.2 приложения 1.

ПРИМЕР 6

Уменьшающий РК был составлен 18.11.2021, отправлен на регистрацию в ЕРНН 20.12.2021 и заблокирован. Решение о разблокировке принято 18.01.2022.

В этом случае покупателю нужно было отразить РК в декларации за ноябрь 2021 года.

Ольга КОВАЛЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



ПЛАТЕЛЬЩИК НЕ ХОЧЕТ РАЗБЛОКИРОВАТЬ НН/РК: В ЧЕМ РИСКИ?

Многим знакома ситуация, когда налоговую накладную или расчет корректировки (далее – НН/РК) заблокировали, а поставщику или покупателю срочно нужна регистрация. Тогда плательщик задается вопросом: не проще ли вовсе не пытаться разблокировать НН/РК, а отправить на регистрацию новый документ? Этот вопрос может возникнуть и на одном из этапов разблокировки из-за первичного отказа налоговиков и дальнейшей затяжной процедуры. Какие есть риски и что можно предпринять в той или иной ситуации, расскажем в консультации.

Риск для всех

Всем известно, что в борьбе за поступления в бюджет налоговики для контроля плательщиков используют риск-ориентированный подход. Эта система предполагает анализ плательщиков и их операций по критериям риска. Для разных целей это разные критерии, установленные разными нормативными документами (например, для включения субъекта хозяйствования в график документальных проверок – одни критерии, для администрирования НДС – другие и т. д.).

Но, даже если единичный отказ от разблокировки НН/РК не попал в эти критерии, такое поведение плательщиков не остается незамеченным налоговиками. Они неоднократно констатировали высокий процент случаев остановки регистрации НН/РК, которые не оспаривались плательщиками. Понятно, что такие случаи сразу вызывают подозрения, например в нереальности операций, отраженных в заблокированных НН/РК, и соответствующее отношение к плательщикам.

Поэтому плательщикам, которые хотят во что бы то ни стало всегда относиться к категории добросовестных, нужно пытаться разблокировать такие НН/РК (или пояснить свое нежелание их разблокировать).

В то же время бывают ситуации, когда плательщикам приходится принимать решение о неразблокировке и попытке зарегистрировать новые НН/РК на те же операции, чтобы сохранить деловую репутацию. Например, важный покупатель хочет срочно получить налоговый кредит и требует регистрацию. Или заблокирована ошибочная НН/РК и разблокировать ее нет смысла.

Чтобы помочь плательщику, который принял такое решение, разберем его последствия и риски в разных практических ситуациях.

Решения для разных ситуаций

Первое, что надо сделать при принятии решения, – проанализировать причину блокировки налогового документа. Например, совсем необязательно, что новые НН/РК зарегистрируют, ведь причина остановки регистрации на этот момент может быть не устранена. Значит, нужно обратить внимание на критерий остановки регистрации. Кроме того, следует проверить правильность оформления заблокированного документа.

СИТУАЦИЯ 1

Заблокированы ошибочные (повторные) НН/РК

> Произошла блокировка ошибочно оформленной (повторной) НН. Плательщик не хочет подавать документы для ее разблокировки.

Анализ рисков. Если такую НН заблокировали навсегда (без соответствующих действий плательщика ее не разблокируют), то обнулять ее уменьшающим РК не придется. Значит, нет риска возникновения в системе показателя ∑**Перевищ** (если повторная НН не идентична правильной и обнуляющий РК к ней с причиной корректировки «103» окажутся в ЕРНН документами за разные периоды). Выходит, что это лучшее, что могло с ней случиться.

Рекомендации. Заблокированную ошибочную НН можно не разблокировать. Против этого не возражают даже налоговики. В данной ситуации они признают право плательщика не подавать пояснения и копии документов, необходимых для принятия контролирующим органом решения о регистрации в ЕРНН излишне составленных НН/РК (ОИР, категория 101.18).

А мы все же рекомендуем уведомить налоговый орган об ошибочной НН, например, подать письмо с пояснениями хотя бы просто через меню «Листування з ДПС» (не по форме) или попытаться сделать это через разблокировочные формы. Кроме того, напомним, что такую НН нельзя отражать в декларации по НДС. Иначе в системе появится показатель ∑**Перевищ** после подачи НДС-отчетности.

СИТУАЦИЯ 2

Заблокированы НН/РК с ошибкой

> Произошла блокировка НН/РК с ошибкой в обязательных реквизитах. Плательщик не хочет подавать документы на разблокировку.

Анализ рисков и рекомендации. Ситуация такая же, как с ошибочной НН. По мнению налоговиков, в этом случае тоже можно не подавать пояснения и копии документов для разблокировки (ОИР, категория 101.18). Рекомендации те же.

СИТУАЦИЯ 3

НН/РК заблокирована из-за так называемого пересорта

> Блокировка произошла на основании п. 1 Критериев рисковости операций (приложение 3 к Порядку № 1165/1). По этому критерию блокируют, когда в системе объем товара/услуги, указанный в направленной на регистрацию НН/РК, превышает остаток на виртуальном складе (рассчитывается как разница между объемами приобретения такого товара/услуги, увеличенными в 1,5 раза, и объемами их поставки у поставщика) и не принята Таблица данных (приложение 6 к Порядку № 1165/1). Например, НН была составлена на предоплату за товары/услуги, по которым еще не произошло первое событие при их приобретении. Плательщик хочет направить на регистрацию новый такой же документ.

Анализ рисков. Зарегистрировать новый налоговый документ не получится, если остатки на виртуальном складе в системе на этот момент не изменились и/или не подана Таблица данных. В случае принятия Таблицы данных новая НН/РК (кроме РК, выписанного на неплательщика НДС) должен зарегистрироваться и при наличии «пересорта».

Может сработать и уход от мониторинга, если будут соблюдены признаки безусловной регистрации согласно п. 3 Порядка № 1165/1. Тогда повторная НН/РК зарегистрируется автоматически.

Рекомендации. Направить **новый** документ на регистрацию после того, как на виртуальном складе появится номенклатура по коду УКТВЭД из заблокированной НН/РК и/или будет учтена поданная Таблица данных, и/или сработают отсекающие признаки. При этом **заблокированный** документ лучше признать документом с ошибкой и уведомить об этом налоговый орган. В НДС-отчетности его отражать нельзя.

СИТУАЦИЯ 4

РК на минус заблокирован из-за отсутствия товара/услуги

> Блокировка произошла на основании п. 5 Критериев рисковости операций. Этот критерий должен срабатывать, если покупатель пытается вернуть своему поставщику товар/услугу, которых нет у него на виртуальном складе в системе. Например, указанная в РК на уменьшение номенклатура товаров/услуг уже продана следующим покупателям. Тогда в системе определяется сумма превышения компенсации стоимости товара/услуги, отраженной в РК, направленном на регистрацию получателем этой номенклатуры, над виртуальным остатком (рассчитывается как разница между стоимостью приобретенной номенклатуры у поставщика и стоимостью ее поставок у получателя).

Анализ рисков. Прежде всего нужно определить, не был ли РК составлен ошибочно. Если это так, то надо воспользоваться рекомендациями из ситуаций 1 и 2.

Но причина соответствия этому критерию может быть и не в ошибке. Например, покупатель, отправляющий РК на регистрацию, до этого оформил НН на эту же номенклатуру по предоплате, еще не получив и не оплатив покупку. И эта сумма поучаствовала в уменьшении виртуального остатка. Также причина может заключаться в том, что при выведении остатка сравниваются суммы показателей и наценка не учитывается. Ведь покупатель покупает товар по одной цене, а продает его по другой. Тогда на виртуальном складе может не оказаться того стоимостного объема товара, который возвращается. В обоих случаях повторный РК не пройдет регистрацию, пока остаток не пополнится. Причем в этой ситуации выход из-под мониторинга невозможен. РК на уменьшение проверяются безусловно.

Рекомендации. Направить **новый РК** на регистрацию после того, как на виртуальном складе появится номенклатура по соответствующему коду УКТВЭД, или подать документы на разблокировку (возможно, так проблема решится быстрее). Можно рассмотреть вариант оформления обратной поставки (правда, это не всегда возможно). Тогда НН не заблокируют, если не появятся другие основания. .

СИТУАЦИЯ 5

Заблокирован РК на уменьшение, оформленный на неплательщика

> Блокировка произошла на основании п. 6 Критериев рисковости операций. Это возможно, когда РК на уменьшение, составленный для неплательщика НДС, оформлен и направлен на регистрацию спустя 14 дней с момента составления НН. Плательщик хочет направить новый такой же документ на регистрацию.

Анализ рисков. Повторная подача на регистрацию такого же РК ситуацию не изменит. Он снова будет заблокирован по той же причине.

Рекомендации. Подать документы на разблокировку. Вариант обратной поставки невыгоден, он не уменьшит налоговые обязательства и не предоставит права на налоговый кредит. Еще можно оформить РК более ранней датой (вдруг операция все-таки осуществлена раньше).

СИТУАЦИЯ 6

НН/РК заблокированы из-за рисковости плательщика

> Блокировка произошла, например, на основании п. 8 Критериев рисковости плательщика (приложение 2 к Порядку № 1165/1). Имеется в виду наличие у налоговиков информации, которая определяет рисковость операции. Плательщик хочет направить новый такой же документ на регистрацию.

Анализ рисков. Зарегистрировать новый налоговый документ не удастся, пока плательщик не избавится от своего рискового статуса. Кро-

ме того, если НН/РК плательщика регулярно блокируются, есть риск попасть под проверку.

Рекомендации. Чтобы избавиться от статуса рискового плательщика, нужно подать в налоговый орган пояснение и документы, перечисленные в п. 6 Порядка № 1165/1. Это может быть долгая и непростая история (подробно читайте в ПР, 2021, № 4, с. 60). Но иного выхода нет. Подавать документы на разблокировку имеет смысл только после изменения такого статуса.

СИТУАЦИЯ 7

Плательщик не дождался решения налоговиков

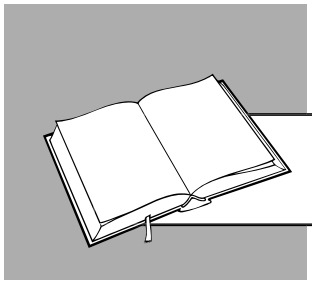
НН/РК заблокированы по одному из критериев рисковости операций (приложение 3 к Порядку № 1165/1). Плательщик подал документы на разблокировку и получил отказ. Начал процедуру административного обжалования (подал жалобу в вышестоящий орган ГНС), но по просьбе контрагента руководство приняло решение направить новый такой же документ на регистрацию, так как причина его блокировки была устранена.

Анализ рисков. Новый документ может быть зарегистрирован автоматически, если плательщика не включили в число рисковых (наличие рисковых операций может привести к присвоению данного статуса – п. 8 Критериев рисковости плательщика).

Вместе с тем по результатам рассмотрения жалобы могут быть зарегистрированы и первоначальные НН/РК. То есть существует риск регистрации двух налоговых документов по одной операции с вытекающими отсюда последствиями: двойным временным уменьшением регистрационного лимита и необходимостью исправления, что может привести к появлению показателя ∑**Перевищ** и соответственно невозвратному уменьшению регистрационного лимита.

Рекомендации. Безопаснее дождаться результатов обжалования (административного, судебного или через бизнес-омбудсмена).

Наталья ШЕВЧУК, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



КАК ЗАПОЛНИТЬ ТАБЛИЦУ ДАННЫХ?

Рассмотрим, почему так важно, чтобы таблица данных плательщика НДС (далее – Таблица) была правильно заполнена и принята налоговой.

Таблица принята – нет мониторинга

Как следует из пп. 4 п. 3 Порядка № 1165/1, если в налоговой накладной (далее – НН) или положительном расчете корректировки (далее – РК) отражена поставка товаров или услуг, коды УКТВЭД и ГКПП которых указаны в Таблице, принятой ГНС, такие НН и РК не подпадают под мониторинг и, как следствие, под блокировку.

То есть принятая Таблица является своего рода защитой от блокировки, однако проблема заключается в том, что на практике добиться принятия Таблицы очень сложно.

Также помните, что принятая Таблица работает только для тех НН/РК, которые будут регистрироваться в ЕРНН после даты ее принятия, то есть НН/РК, которые были заблокированы до принятия Таблицы, автоматически не разблокируются.

? ***Можно ли подать Таблицу до того, как заблокируют НН или РК?***

Да, можно. Вовсе не обязательно ждать, пока заблокируют НН или РК, чтобы подать Таблицу. Сделать это можно и до того, как регистрация НН/РК будет остановлена. Как разъясняет налоговая (ОИР, категория 101.18), Таблица – это информация о специфике деятельности налогоплательщика, ее подача является правом плательщика НДС независимо от факта блокировки НН/РК в ЕРНН.

? ***Сколько раз можно подавать Таблицу?***

Согласно Порядку № 1165/1 подавать Таблицу в случае отказа в ее принятии можно неогра-

ниченное число раз. Аналогичная точка зрения и у налоговой (ОИР, категория 101.18).

Есть ли ограничение по количеству заполненных строк в Таблице?

Как разъясняет налоговая (ОИР, категория 101.18), количество строк в Таблице не должно превышать **99 позиций**. Это ограничение предусмотрено программным обеспечением ГНС, поэтому Таблица с большим количеством позиций не будет принята.

Сколько позиций заполнять в Таблице, решайте сами, но, как показывает практика, налоговики не любят рассматривать большие «простыни» и могут отказать при подаче громоздкой Таблицы. Поэтому лучше разбить большое количество позиций на несколько Таблиц, тогда у вас будет больше шансов, что ее примут.

Нужно ли предоставить информацию о товарах (услугах), которые не были указаны в предварительно поданной и принятой Таблице?

Конечно, есть смысл подать Таблицу тем плательщикам, у которых произошли изменения в кодах УКТВЭД или услуг (например, в случае расширения линейки продаж), а также в случае, если новых кодов нет, например, в ранее поданной и принятой Таблице.

Надо ли подавать Таблицу, если у плательщика НДС изменились виды деятельности (КВЭД), отраженные в ранее поданной Таблице?

По мнению налоговиков (ОИР, категория 101.18), плательщик НДС может предоставить информацию о видах деятельности, которые не были указаны в ранее поданной Таблице. Вместе с тем, если при этом коды УКТВЭД поставляемых товаров не изменились, на наш взгляд, Таблицу можно не подавать, тем более если Таблица с такими кодами принята. Ведь мониторят коды УКТВЭД, указанные в НН/РК, а не в КВЭД.

Указывать ли в Таблице коды товаров и услуг, если такие товары/услуги приобретены у неплательщика НДС?

Да, обязательно. Система мониторинга анализирует объемы приобретаемых и поставляемых товаров (услуг), и товары, приобретенные у неплательщика НДС, она не видит, так как при их продаже НН не оформлялась. Значит, возникает ситуация, когда на виртуальном складе у плательщика НДС отсутствует объем товаров, которые он продает, что приведет к блокировке НН.

Как подать и заполнить Таблицу

Форма Таблицы приведена в приложении 5 к Порядку № 1165/1. В электронном реестре документов таблица имеет идентификатор **J(F) 1312303**.

Таблица подается исключительно в электронной форме **одним из следующих способов:**

- через личный кабинет электронного сервиса «Электронный кабинет плательщика»;
- программное обеспечение, которое плательщик выбрал по своему усмотрению и которое позволяет формировать исходный файл согласно утвержденному формату (стандарту) (например, программа M.E.Doc, «АртЗвіт» и т. п.).

Согласно п. 13 Порядка № 1165/1 Таблица **должна содержать:**

- виды экономической деятельности в соответствии с КВЭД;
- коды товаров согласно УКТВЭД, которые поставляются и/или покупаются (получаются) налогоплательщиком, ввозятся на таможенную территорию Украины;
- коды услуг согласно ГКПУ, которые поставляются и/или покупаются (получаются) налогоплательщиком, ввозятся на таможенную территорию Украины.

На что обратить внимание при заполнении Таблицы, чтобы ее приняла налоговая?

Чтобы ответить на этот вопрос, воспользуемся **рекомендациями**, приведенными в ОИР (категория 101.18), Письме № 2723, на сайте территориальной налоговой (https://zt.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/432028.html).

1. Не допускается одновременное заполнение граф о приобретении (получении) и поставке/предоставлении товаров/услуг в одной строке Таблицы. То есть не могут быть одновременно заполнены графы 3 и 4 одной строки.

2. Коды товаров/услуг должны содержать такое же количество знаков, что и НН/РК.

Напомним, в случае поставки товаров украинского производства коды товаров согласно УКТВЭД можно приводить на уровне первых четырех знаков. И если в Таблице указано 4 знака кода товаров или услуг, НН/РК также должны содержать код из четырех знаков. В противном случае программа будет рассматривать эти коды как разные.

Например, плательщик НДС указал в Таблице код УКТВЭД «1601», а в НН – код «1601001000». Для программного обеспечения ЕРНН эти коды воспринимаются как разные, и регистрация НН может быть остановлена.

3. Код КВЭД (гр. 2 Таблицы) приводится в каждой заполненной строке. Не стоит указывать в Таблице много видов экономической деятельности (например, раньше налоговики советовали приводить не более 6 кодов КВЭД). Если видов деятельности у предприятия больше, лучше подать несколько Таблиц, например, одну – с основными кодами деятельности, а в остальных, если нужно, указать другие второстепенные.

4. Не следует указывать код товаров или услуг, который уже был отражен в принятой ранее (и действующей) Таблице. Это может послужить поводом для отказа в ее принятии.

Как именно заполнять графы 3 и 4 Таблицы, Порядок № 1165/1 не разъясняет. Однако, как показывает сложившаяся практика, заполнение этих граф зависит от видов деятельности плательщика НДС. Так, в частности:

- предприятиям торговли лучше сначала указать код приобретенных товаров (гр. 3), а потом код продаваемых товаров (гр. 4);
- производителям сначала стоит привести код продаваемой продукции (гр. 4), а потом код приобретаемых для ее производства материалов, сырья, услуг (гр. 3).

ПРИМЕР

Предприятие осуществляет оптовую торговлю тканью и текстилем хозяйственного назначения (код КВЭД 46.41). Для ведения своей деятельности оно приобретает у производителей:

- ткани хлопчатобумажные с содержанием хлопка 85 мас. % или более, с поверхностной плотностью не более 200 г/м^2 (код УКТВЭД 5208);
- ткани из джутовых или других текстильных волокон (код УКТВЭД 5310);
- ткань из искусственных штапельных волокон (код УКТВЭД 5516).

Покажем, как заполнить в этом случае Таблицу (см. **фрагмент**).

ФРАГМЕНТ

<...>

Порядковий номер	Код згідно з КВЕД	Код згідно з УКТЗЕД/Державним класифікатором продукції та послуг товарів/послуг (придбання (отримання), ввезення на митну територію України)	Код згідно з УКТЗЕД/ Державним класифікатором продукції та послуг товарів/ послуг (постачання/надання)
1	**2**	**3**	**4**
1	**46.41**	**5208**	
2	**46.41**	**5310**	
3	**46.41**	**5516**	
4	**46.41**		**5208**
5	**46.41**		**5310**
6	**46.41**		**5516**

<...>

Пояснения к Таблице

Вместе с Таблицей обязательно подается пояснение (п. 14 Порядка № 1165/1). Его отсутствие – прямое основание для отказа в принятии Таблицы.

Помимо пояснения целесообразно также подготовить и приложить копии документов, подтверждающих содержание технологического процесса, а также ресурсную возможность плательщика на осуществление такой деятельности. Это документы, которые подтвердят:

- наличие трудовых ресурсов, например, штатное расписание, приказы, договоры субподряда, договоры гражданско-правового характера и т. п.;
- наличие материальных и технических ресурсов, то есть помещений, оборудования, транспорта и т. п. (на на праве собственности или аренды), например, договоры аренды, купли-продажи.

Также будут уместны:

- договоры с основными поставщиками и покупателями;
- лицензии и разрешения, если ваша деятельность предусматривает их наличие.

Для подачи такого пояснения нужно создать документ произвольного формата (идентификатор формы **J(F) 1360102**) и прикрепить к нему копию пояснения в формате .pdf размером не более 2 Мб.

В самом документе произвольного формата нужно указать:

- в шапке – название, номер и дату документа, который прилагается к Таблице. Например: «Опис господарської діяльності підприємства від 04.02.2022 № 2»;
- графе 1 таблицы – номер файла, а к графе 2 прикрепить необходимый файл в формате .pdf.

Пояснение должно содержать описание хозяйственной деятельности плательщика НДС, из которого будет следовать, что у плательщика есть все ресурсы (трудовые и материальные) для ее осуществления.

Рассмотрение Таблицы комиссией ГНС

По результатам рассмотрения Таблицы комиссия регионального уровня принимает решение о ее принятии или непринятии. Срок рассмотрения – **5 рабочих дней** после получения Таблицы (п. 15 Порядка № 1165/1).

О том, что комиссия ГНС получила Таблицу, плательщик НДС узнает из **первой квитанции**, которую он должен получить в день отправления Таблицы. **Вторую квитанцию** с информацией о том, принята или не принята Таблица органом ГНС, плательщик должен получить в течение 5 рабочих дней.

После второй квитанции плательщик также должен получить **решение комиссии** регионального уровня о принятии или непринятии Таблицы (идентификатор формы **J(F) 1412306**). Такое решение по форме приложения 6 к Порядку № 1165/1 направляется ему средствами электронной связи (электронный кабинет, M.E.Doc).

Отметим, что на практике нередко встречается ситуация, когда плательщик НДС отправил Таблицу, получил первую квитанцию, а вот ответ о принятии или непринятии Таблицы (вторая квитанция и решение) в течение установленного срока не поступает.

Прежде всего **учтите**, что в этом случае подавать повторно Таблицу не нужно, так как тогда придет квитанция об отказе (Таблица уже зарегистрирована на сервере ГНС). Нужно добиваться ответа от налоговой. Как вариант, иногда помогает обращение с жалобой на горячую линию ГНС по номеру 0-800-501-007 (сервис «Пульс»).

Причины непринятия Таблицы

Отказать в принятии Таблицы могут по следующим причинам:

1. Наличие у налоговой информации о том, что плательщик НДС отнесен к числу рисковых. В этом случае вероятность непринятия Таблицы очень высока, по крайней мере, до того момента, пока такой плательщик не избавится от этого статуса.

2. Выявление несоответствия определенных в Таблице видов деятельности имеющимся плательщика основным средствам. **Имейте в виду!** Отсутствие формы № 20-ОПП может послужить основанием для принятия налоговой решения о том, что у плательщика отсутствуют необходимые для его деятельности основные средства.

3. Дублирование данных в Таблицах. То есть коды товаров/услуг, которые были указаны в ранее принятой Таблице, не нужно повторять в последующих Таблицах.

4. Недостаточность (по мнению комиссии ГНС) поданных к Таблице пояснений. Это самая распространенная причина отказа, при том что требования к пояснениям Порядком № 1165/1 не установлены. О том, что должно содержать пояснение, можно судить по разъяснениям налоговой (см., например, https://zt.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/432028.html).

5. Наличие ошибок в заполнении Таблицы. Например, одновременное заполнение граф о приобретении (получении) и поставке/предоставлении товаров/услуг в одной строке Таблицы.

6. Подача Таблицы без пояснений.

? ***Что делать, если комиссия ГНС отказалась учесть Таблицу?***

В этом случае можно предпринять следующие шаги:

- подать новую Таблицу, поскольку количество подаваемых Таблиц не ограничено;

- обжаловать решение комиссии в административном или судебном порядке согласно процедуре обжалования, изложенной в ст. 56 НК (ОИР, категория 101.18).

Когда Таблица учитывается автоматически

Таблица учитывается налоговой в автоматическом режиме, **если** (п. 18 Порядка № 1165/1):

- ее подает сельхозтоваропроизводитель, который включен в Реестр получателей бюджетной дотации, и/или сельхозтоваропроизводитель, который по состоянию на 31.12.2016 применял спецрежим налогообложения согласно ст. 209 НК и имеет в собственности и/или арендует земельные участки, общая площадь которых не менее 200 га включительно по состоянию на 1 января и которые отражены в налоговой отчетности до 20 февраля текущего года (до 20 февраля учитывается наличие таких участков за отчетный период предыдущего года), и в поданной Таблице приведены сведения о поставке (изготовлении) групп товаров с кодами УКТВЭД 01, 03, 04, 07, 08, 10, 12;
- у плательщика НДС значения показателей **D** и **P**, рассчитанных в порядке, установленном п. 3 Порядка № 1165/1, имеют следующие размеры: $\mathbf{D > 0{,}02,\ P < P_м \times 1{,}4}$, и в Таблице указаны товары/услуги, объем поставок которых в соответствии с НН/РК, зарегистрированными за последние 12 календарных месяцев в ЕРНН, составляет более 25 % общего объема поставок за указанный период. Напомним, показатель **D** означает налоговую нагрузку на предприятии (должен быть не менее 2 %), а показатель **P** – среднемесячный оборот по поставке продукции/услуг.

Имейте в виду! Сельхозтоваропроизводители, которые подпадают под указанные выше условия, должны приводить в графе 4 Таблицы только те коды товаров согласно УКТВЭД, которые входят в перечисленные выше группы товаров. Иначе Таблица не будет принята автоматически, а будет направлена на рассмотрение комиссии ГНС. Если сельхозпроизводитель кроме указанных поставляет и другие виды товаров, рекомендуем подавать для них отдельную Таблицу, ведь представлять несколько Таблиц не запрещено.

Ирина МАРТЫНОВА, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

НН НА ЧАСТИЧНУЮ ПРЕДОПЛАТУ УСЛУГ: КАК УКАЗАТЬ ЕДИНИЦУ ИЗМЕРЕНИЯ И ОБЪЕМ?

В консультации рассмотрим особенности оформления налоговых накладных (далее – НН) в случае получения частичной предоплаты за услуги, проблему выбора единицы измерения услуг и объема частичной поставки.

Как в соответствии с законодательством заполнять графы 4–6 НН при частичной предоплате?

Порядком № 1307 (пп. 3, 4 п. 16) предусмотрено заполнение граф 4 и 5 согласно Классификатору системы обозначений единиц измерения и учета (далее – КСОЕИУ), действующему на дату составления НН. А именно:

- в графе **4** приводится украинское условное обозначение соответствующего названия единицы измерения/учета, указанной в КСОЕИУ;
- графе **5** – код этой единицы измерения/учета из КСОЕИУ;
- графе **6** – количество (объем) поставки товаров/услуг.

Если поставляемый товар/услуга имеет единицу учета, которой нет в КСОЕИУ, в графе 4 приводится условное обозначение той единицы измерения этого товара/услуги, которая **используется для учета и отражается в первичных документах**. В этом случае графа 5 не заполняется.

Есть также правило для условных поставок по п. 198.5 и 199.1 НК: при составлении сводных НН, особенности заполнения которых изложены в п. 11 Порядка № 1307, в графе 4 проставляется «грн».

Это все. Никаких подробностей насчет заполнения этих граф при частичной предоплате в Порядке № 1307 нет, как и в НК. Из НК можно почерпнуть следующее:

- количество и объем товаров/услуг – обязательные реквизиты НН (пп. «е» п. 201.1), а единица измерения таковой не является;
- НН составляется на каждую полную или частичную поставку товаров/услуг, а также на сумму средств, поступивших на текущий счет в качестве предоплаты (п. 201.7).

***Таким образом**, нормативные документы не содержат конкретного алгоритма заполнения граф 4–6 НН при частичной предоплате товаров/услуг.*

? ***Каково мнение налоговиков по этому поводу?***

Отвечая на вопрос, каким образом заполняются графы 4–6 НН в случае частичной поставки услуг (оплаты части стоимости услуги), налоговики перечисляют вышеупомянутые нормы Порядка № 1307 и в дополнение к ним разъясняют, что при оформлении НН (ОИР, категория 101.16):

- **на полную поставку** услуги или на сумму средств, поступивших на текущий счет в качестве предоплаты в полном объеме, в графе 6 НН проставляется **«1»**;
- **на частичную поставку** услуги или на предоплату части стоимости услуги в графе 6 указывается доля предоставленной (оплаченной) услуги в виде десятичной дроби. Например, при поставке части услуги, соответствующей половине объема по договору, или получении предоплаты в размере половины договорной стоимости услуги в графе 6 отражается **«0,5»**.

Мы уверены, что это разъяснение предназначено только для тех услуг, у которых нет количественного выражения, а есть только стоимостное. Например, калькуляция услуги при формировании цены за нее состоит из нескольких действий с разными количественными измерителями и расценками, а результат можно выразить только в виде стоимости.

И поскольку в НН нужно указать количество, пришлось искать варианты. Отсюда и возникли единицы измерения «послуга» и «грн». Это не количественные показатели, и обосновывать логическими заключениями преимущества одной из них нет смысла. И все же возникает вопрос: какую единицу измерения указывать в таких случаях – «послуга» или «грн»? Отвечаем: ту, которая используется для ведения учета и в первичных документах.

ПРИМЕР 1

Плательщик НДС получил предоплату в сумме 6 000 грн (в т. ч. НДС – 1 000 грн) за рекламные услуги. Остаток их стоимости должен быть перечислен после оказания услуг. Стоимость услуг определяется по каждому договору (сделке) отдельно. Для этой сделки она заранее рассчитана и составляет 24 000 грн (в т. ч. НДС – 4 000 грн). Калькуляционная единица – заказ, в акте приемки-передачи планируется отразить в качестве единицы измерения – «послуга». Поскольку предоплата получена в размере 25 %, в графе 6 раздела Б НН можно указать «0,25».

Покажем, как можно заполнить в этом случае **раздел Б НН** (см. **фрагмент 1**).

НЕ ГАЙТЕ ЧАСУ!
Отримуйте найкорисніші розсилання
від **«БАЛАНСУ»**, ГО **«ВБК»** та **Uteka.ua** вже зараз!
Надішліть нам електронного листа
на **office@balance.ua** с П. І. Б., областю та ЄДРПОУ
або телефонуйте: **(056) 370-44-25,**
(067) 544-07-31, (044) 333-91-40

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ Б													
№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	**Рекламні послуги**			**73.11**	**Послуга**		**0,25**	**24 000,00**	**20**		**6 000,00**	**1 000,00**	

<...>

На дату подписания акта приемки-передачи услуг нужно будет выписать НН на остаток количества, приведя его к единице, то есть в разделе Б НН в графе 6 следует проставить «0,75».

Надо ли применять вышеприведенное разъяснение налоговиков для тех услуг, которые имеют количественную единицу измерения?

Конечно, нет. И не смотрите на то, что вопрос-ответ сформулирован без привязки к какому-либо виду услуг. Ведь ни один нормативный документ не запрещает субъекту хозяйствования использовать принятые им единицы измерения для учета и отражения услуг в первичных документах. А оттуда они должны попадать в графу 4 НН согласно прямой норме Порядка № 1307 (см. выше).

И если, например, автотранспортное предприятие формирует цены на свои услуги и составляет первичные документы исходя из цены за километр пробега (тонна груза, тонно-километр, 1 час работы), а гостиница – исходя из цены за сутки в зависимости от категории номера, то такие услуги должны выражаться в этих единицах измерения и в НН.

ПРИМЕР 2

Плательщик НДС – автоперевозчик калькулирует и выставляет покупателям цену перевозки по Украине за километр пробега в размере 24 грн/км с учетом НДС (20 грн/км без учета НДС). Он заключил договор с покупателем на перевозку груза по заранее определенному маршруту протяженностью 325 км (на общую сумму 7 800 грн с учетом НДС) с условием 60%-ной предоплаты.

Автоперевозчик получил предоплату по этой сделке в сумме 4 680 грн (в т. ч. НДС – 780 грн).

В этом случае, чтобы определить количество предоплаченной услуги, нужно полученную предоплату (т. е. стоимость частичной поставки) разделить на цену за единицу ее измерения:

4 680 грн : 24 грн/км = 195 км.

Покажем, как заполнить в этой ситуации **раздел Б НН** (см. **фрагмент 2**).

www.balance.ua

- Демоверсія БСБ
- Одна відкрита стаття кожного номера
- Анонси та архіви номерів

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	**Перевезення вантажу**			**49.41**	**км**	**0103**	**195**	**20,00**	**20**		**3 900,00**	**780,00**	

<...>

А как заполнить графы 4–6 НН, если в качестве единицы измерения услуг плательщик приводит в первичных документах гривни?

В этом случае можно воспользоваться разъяснением налоговиков и заполнить НН так же, как в примере 1, указав в графе 4 НН «грн» вместо «послуга».

Но, на наш взгляд, это не единственный вариант. Между «послугой» и «грн» все-таки можно усмотреть разницу. Первая может иметь количество, то есть услуг с одинаковой ценой может быть несколько. А использование в качестве единицы измерения «грн» говорит о полном отсутствии количественного измерителя.

Тогда у плательщиков есть **альтернатива:** если услуга не имеет количественного выражения, можно пользоваться единицей измерения «грн» и не дробить услугу при частичной предоплате, приводя ее полную поставку к единице. То есть на каждое событие при ее поставке можно выписывать НН на сумму частичных поставок (предоплат) с единицей измерения «грн» и количеством «1».

Аргументы в пользу этого варианта следующие:

- **во-первых,** это не противоречит нормативным документам по заполнению НН (как мы выяснили выше, таких норм в них нет, нарушить нечего);
- **во-вторых,** разъяснение налоговиков не универсальное (оно не подходит даже для ситуации, когда у услуги есть принятая единица измерения);
- **в-третьих,** такой способ удобнее в тех случаях, когда окончательная стоимость услуги заранее точно не известна (рассчитывается по факту) или часто меняется в процессе оказания (например, при выполнении ремонтов). Плюс в том, что после завершения поставки дополнительно к завершающей НН не придется оформлять расчеты корректировок к НН по частичным предоплатам (ведь их может быть несколько), изменяя цену для приведения количества услуги к «1».

Тут речь идет, как правило, о случаях, когда услуга состоит из комплекса разных услуг, в том числе непредвиденных. Типичный пример таких услуг – строительно-монтажные, ремонтные работы. Такие комплексные услуги «с непредвиденной частью» встречаются и в других отраслях, например, в тех же перевозках.

ПРИМЕР 3

Наш автоперевозчик из примера 2 стал развивать бизнес: закупил разные транспортные средства, расширил круг клиентов и предоставляемых услуг... и получил убытки. Проанализировав формирование цены, он пришел к выводу, что больше не может оптимально заложить в единую цену за километр пробега все расходы (погрузку-разгрузку, технологические простои и многое другое). Поэтому принял решение вести учет и калькулировать цену на перевозки показно (на каждую перевозку – своя цена).

Перевозчик заключил договор с предварительной стоимостью перевозки 12 000 грн

(в т. ч. НДС – 2 000 грн) и получил предоплату в размере 50 % – 6 000 грн (в т. ч. НДС – 1 000 грн). После завершения перевозки он рассчитал и согласовал с заказчиком окончательную стоимость перевозки – 13 830 грн (в т. ч. НДС – 2 305 грн).

Покажем, как можно заполнить в этом случае **раздел Б НН** на предоплату (см. **фрагмент 3**) и раздел Б НН на дату оформления документа, подтверждающего поставку услуг перевозки (см. **фрагмент 4**).

ФРАГМЕНТ 3

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	**2**	**3.1**	**3.2**	**3.3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
1	**Перевезення вантажу за маршрутом Київ – Чоп за замовленням № 56**			**49.41**	**грн**	**2454**	**1**	**5 000,00**	**20**		**5 000,00**	**1 000,00**	

<...>

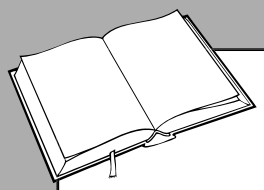
ФРАГМЕНТ 4

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	**2**	**3.1**	**3.2**	**3.3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
1	**Перевезення вантажу за маршрутом Київ – Чоп за замовленням № 56**			**49.41**	**грн**	**2454**	**1**	**6 525,00**	**20**		**6 525,00**	**1 305,00**	

<...>



Ирина МАРТЫНОВА, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК ОФОРМИТЬ НН НА ЧАСТИЧНУЮ ПРЕДОПЛАТУ НЕСКОЛЬКИХ ТОВАРНЫХ ПОЗИЦИЙ?

В продолжение темы оформления налоговых накладных (далее – НН) при получении частичной предоплаты рассмотрим примеры заполнения НН в случаях, когда частично предварительно оплачены несколько позиций товаров/услуг.

Суть вопроса

Допустим, покупатель — плательщик НДС перечислил поставщику частичную предоплату по договору на поставку нескольких наименований (номенклатуры) товара, без конкретизации номенклатуры, по которой осуществлена оплата. Возникает вопрос: какую номенклатуру отразить в предоплатной НН – каждую в соответствии с долей предоплаты в общей сумме согласованной поставки, одну или несколько первых номенклатур (сколько вместится) или по какому-то иному принципу?

Рекомендации налоговиков

Как мы уже выяснили в предыдущей консультации, в нормативных документах нет указаний на этот счет. Но в индивидуальных налоговых консультациях можно встретить рекомендации налоговиков (см., например, ИНК № 1469, № 1879).

Они заключаются в следующем: при частичной предоплате товаров разной номенклатуры налогоплательщики **самостоятельно на основании договоров и первичных (бухгалтерских) документов определяют, за какой товар в рамках договора осуществляется такая предоплата**. Урегулирование вопросов хозяйственных правоотношений между субъектами хозяйствования не относится к компетенции ГНС.

В итоге предложено определить номенклатуру товаров в НН исходя из условий договора. А в дальнейшем на дату фактической поставки товаров/услуг составить НН на разницу между фактическим количеством/стоимостью товаров/услуг и их количеством/стоимостью, которые отражены в НН, выписанных на дату получения предоплаты.

Но проблема в том, что в договорах и первичных документах, как правило, тоже нет указаний на этот счет. Однако их можно прочитать между строк. Например, если договором установлена предоплата в определенном проценте от стоимости поставки и фактически предоплата произведена в этом же проценте, логично в таком же проценте отражать в НН на частичную предоплату каждую номенклатуру товаров/услуг. В таком порядке на практике обычно и оформляют предоплатные НН. Этот алгоритм можно легализовать как основной и в приказе об учетной (или налоговой) политике.

Однако в договорах можно прописать иной алгоритм заполнения предоплатных НН, если традиционный неудобен. Все зависит от фактических условий сделки и сложившейся между контрагентами практики. Рассмотрим на примерах несколько вариантов.

ПРИМЕР 1

Договором на поставку товаров предусмотрена 30%-ная предоплата. Исходя из практики предыдущих сделок номенклатура по спецификациям отгружается в запланированных объемах. Фактически поставщик получил предоплату в размере 30 % договорной стоимости товаров. Ни в платежном поручении, ни в переписке не указано, что это предоплата за какой-то конкретный товар или его часть. В спецификации и счете на оплату отражено следующее:

- товар 1 украинского производства (условный код УКТВЭД 1111) – 10 шт. по цене 700 грн/шт. (кроме того НДС – 140 грн). То есть стоимость всего товара по договору – 7 000 грн (кроме того НДС – 1 400 грн);

- товар 2 украинского производства (условный код УКТВЭД 2222) – 14 шт. по цене 800 грн/шт. (кроме того НДС – 160 грн). Стоимость всего товара – 11 200 грн (кроме того НДС – 2 240 грн).

Для заполнения НН поставщик использует фактический процент предоплаты по каждой позиции.

Рассчитаем, за какое количество товара получена предоплата:

- по товару 1 – 3 шт. (10 шт. х 30 %);
- по товару 2 – 4,2 шт. (14 шт. х 30 %).

Покажем, как заполнить НН (см. **фрагмент 1** в конце консультации).

ПРИМЕР 2

Условиями договора с покупателем на поставку товаров предусмотрена 40%-ная предоплата. Согласно практике предыдущих сделок номенклатура по спецификациям часто меняется и отгружается не в запланированных объемах. Допустим, что в спецификации и счете на оплату отражено то же, что и в примере 1. Фактически поставщик получил предоплату в размере, который точно не соответствует 40 % договорной стоимости товаров (получилось 38,4615 %), но соответствует стоимости одной из позиций (8 400 грн с учетом НДС). В платежном поручении не указано, что это предоплата за конкретный товар.

При этом из переписки между контрагентами следует, что к отгрузке готов товар 1 и руководство поставщика просит оплатить его в первую очередь. При заполнении НН поставщик использует фактический процент предоплаты по каждой позиции. Но по этой операции он решил оформить НН на товар 1, поскольку переписка – неотъемлемая часть сделки (то есть предоплата одной позиции согласована сторонами).

Покажем, как в этом случае заполнить НН (см. **фрагмент 2** в конце консультации).

ПРИМЕР 3

Договором с покупателем на поставку товаров/услуг установлена 50%-ная предоплата. В договоре указаны две позиции: оборудование А украинского производства (условный код УКТВЭД 3333) и плата за его монтаж (окончательная стоимость монтажа будет известна только по факту). Поставщик получил предоплату в размере 50 % стоимости оборудования (21 720 грн с учетом НДС). В платежном поручении указано, что это предоплата за оборудование.

Поставщик решил оформить НН только на оборудование А, поскольку цена монтажа еще не известна.

Покажем, как в этой ситуации заполнить НН (см. **фрагмент 3** в конце консультации).

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	**2**	**3.1**	**3.2**	**3.3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
1	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**	**3**	**700,00**	**20**		**2 100,00**	**420,00**	
2	**Товар 2**	**2222**			**шт.**	**2009**	**4,2**	**800,00**	**20**		**3 360,00**	**672,00**	

<...>

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Розділ Б													
№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Товар 1	1111			шт.	2009	10	700,00	20		7 000,00	1 400,00	

<...>

ФРАГМЕНТ 3

<...>

Розділ Б													
№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Обладнання А	3333			шт.	2009	0,5	36 200,00	20		18 100,00	3 620,00	

<...>

ШВИДКА УСНА ВІДПОВІДЬ НА КОРОТКЕ ЗАПИТАННЯ

за телефонами: (056) 370-44-25,
(067) 522-04-01, (050) 474-86-00

Консультаційна лінія працює щотижня.
Вівторок • Середа • Четвер з 10.00 до 15.00.

Ольга КОВАЛЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

В ИНВОЙСЕ И ТАМОЖЕННОЙ ДЕКЛАРАЦИИ РАЗНЫЕ НАИМЕНОВАНИЯ ТОВАРА: КАК СОСТАВЛЯТЬ НН?

Наименование импортного товара в инвойсе поставщика и таможенной декларации (далее – ТД) несколько отличаются, а код УКТВЭД – одинаковый. При продаже этого товара возник вопрос: как его указать в отгрузочных документах и налоговой накладной (далее – НН)?

? ***Чем руководствоваться при решении этого вопроса?***

Ни в НК, ни в Порядке № 1307 ответа на этот вопрос нет. Однако номенклатура товара, как и код УКТВЭД, является обязательным реквизитом НН (пп. «е», «і» п. 201.1 НК). Поэтому неточности в таких реквизитах могут быть расценены как нарушение порядка заполнения НН, и тогда под сомнением окажется налоговый кредит покупателя.

Но в ОИР (категория 101.16) есть ответ на вопрос, какую номенклатуру товаров/услуг надо указать продавцу в графе 2 НН при реализации ранее приобретенных им товаров/услуг (в т. ч. ввезенных на таможенную территорию Украины). Налоговики настаивают на том, чтобы на всех этапах поставки товаров/услуг до конечного потребителя в графе 2 НН отражались данные документов, подтверждающих их приобретение. Выходит, что искать ответ следует в первичных документах.

? ***Какой документ «первичнее» – инвойс или ТД?***

Мнение Минфина: счет-фактура (инвойс) может служить основанием для отражения в бухгалтерском учете хозяйственной операции поставки товаров, работ (услуг) без составления акта приемки-передачи только в случае его оплаты, подтвержденной соответствующими документами, и надлежащего оформления с указанием всех обязательных реквизитов (Письмо № 4339).

Позиция ГНС: налоговики не соглашаются с этими выводами именно в отношении импорта товаров. Например, в Письме № 6964 говорится, что счет-фактура (инвойс) входит в перечень документов, подтверждающих таможенную стоимость товаров согласно ч. 2 ст. 53 ТК. Но импортный инвойс фактически является документом, по которому оплачивается товар, он не фиксирует хозяйственную операцию, распоряжение или разрешение на ее проведение. Вывод письма: для оприходования импортного товара следует пользоваться информацией из ТД.

Мы тоже **считаем**, что при импорте товаров информации только из инвойса, как правило, недостаточно для их оприходования в учете. В частности, нет даты поступления товара, то есть неизвестно, какой курс валют НБУ применять, что, в свою очередь, не позволяет определить фактическую стоимость товара. Понятно, что для оприходования импортного товара нужно также использовать данные ТД и товарно-транспортного документа. Отсюда возникает следующий вопрос:

? ***Является ли ТД первичным документом?***

Минфин в Письме № 2073 признает ее таковым. Но! Не документом о поставке/приобретении товаров (ведь при импорте поставщик к этому документу вообще не имеет отношения, его оформляет покупатель). А первичным документом, который фиксирует хозяйственную операцию по взятию предприятием обязательства в сумме начисленных таможенных платежей.

Для справки! *ТД – это заявление установленной формы, в котором декларант отражает таможенную процедуру, применяемую к товарам, и предусмотренные законодательством сведения о товарах, условиях и способах их перемещения через таможенную границу Украины, а также о начислении таможенных платежей, необходимых для применения этой процедуры (п. 20 ч. 1 ст. 4 ТК).*

Таким образом, при приобретении импортного товара оба эти документа (инвойс и ТД) являются «недопервичными». Главный документ не найден. На основании только одного из них невозможно отразить в учете эту хозяйственную операцию. Нужен комплект, включающий инвойс, товарно-транспортный документ и ТД.

Так что же делать?

Рекомендуем вспомнить, что для целей налогообложения плательщики обязаны вести учет показателей, необходимых для определения объектов налогообложения и/или налоговых обязательств, на основании первичных документов, **регистров бухучета**, финотчетности, других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, ведение которых предусмотрено законодательством (п. 44.1 НК).

То есть налоговый учет базируется не только на данных первичных документов, но и на данных бухучета. Поэтому, на наш взгляд, **в данном случае можно решить вопрос, опираясь на данные бухучета**. В НН нужно указывать ту номенклатуру, которая приведена в бухгалтерских регистрах и отгрузочных документах. А в регистрах она отражается по бухгалтерским правилам. Значит, можно воспользоваться ими.

Полагаем, что многие бухгалтеры на практике сталкивались с тем, что у разных поставщиков бывают разные наименования одного и того же товара. А в справочнике номенклатур, созданном предприятием, уже есть этот товар с определенным наименованием. Выделение одного и того же товара с разными названиями в отдельную номенклатуру приведет к тому, что справочник номенклатур расширится, поиск товара и оформление отгрузочных документов затруднится (попробуй объяснить покупателю, почему один и тот же товар ему продали как две разные номенклатуры).

Основным документом, регламентирующим учет запасов на предприятии, является НП(С)БУ 9 «Запасы». В п. 7 этого стандарта предусмотрено, что единицей бухучета запасов является их наименование **или однородная группа (вид)**. То есть НП(С)БУ позволяет выбирать удобный для учета вариант.

Например, в п. 7 разд. I приложения к Письму № 103 (ныне действующий «советский» документ, изданный почти 50 лет назад) Минфин писал, что для улучшения учета целесообразно определить надлежащее количество учетных групп материалов, избегая при этом чрезмерного их укрупнения. Однако в отдельных случаях допускается укрупнение номенклатурных номеров путем объединения в один номенклатурный номер нескольких видов однородных материалов.

А в п. 1.4 Методрекомендаций № 2 сказано, что в целях организации бухучета запасов распорядительным документом, утвержденным собственником предприятия, определяются, в частности, правила документооборота и технология обработки учетной информации, порядок аналитического учета запасов. То есть механизм формирования единицы учета ТМЦ может быть прописан в распорядительном документе.

Из этого следует, что в приказе об учетной политике можно зафиксировать порядок отражения ТМЦ в учете для тех или иных ситуаций и применять номенклатуры, которые выбраны по правилам, установленным учетной политикой.

Таким образом, при дальнейшей продаже импортных товаров номенклатура в НН может быть названа в учете так же, как в инвойсе или ТД. Либо может не совпадать ни с той, ни с другой. Ее можно выбрать исходя из правил учетной политики.

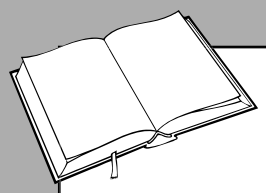
ПРИМЕР

Предприятие приобрело по импорту товарную позицию следующего наименования:

- согласно контракту и инвойсу – «цемент глиноземистый марки А»;
- согласно ТД – «цемент марки А».

В соответствии с учетной политикой единицей учета запасов является их наименование или группа однородных запасов. Товары приходуются по наименованию группы в случае приобретения аналогичных по своим признакам ТМЦ с разными наименованиями у разных поставщиков. При выборе наименования импортных товаров предпочтение отдается их наименованиям в ТД (предприятие считает, что так безопаснее, поскольку информация из ТД доступна госорганам из информационных систем).

Для учета и отражения в отгрузочных документах и НН предприятие выбрало наименование «цемент марки А».



Алексей НАГОРНЫЙ, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК ОПРЕДЕЛИТЬ ДАТУ ОФОРМЛЕНИЯ РК?

В ст. 192 НК изложены основания и порядок корректировки налоговых обязательств и налогового кредита по НДС, однако ничего не сказано о дате оформления расчета корректировки (далее – РК). Поэтому определение этой даты всегда вызывает вопросы у плательщиков НДС.

Рассмотрим, как определить дату составления РК для чаще всего осуществляемых хозяйственных операций.

? ***В каких случаях оформляется РК?***

РК составляется, когда происходит событие, которое приводит к фактическому изменению суммы компенсации стоимости товара или услуги. Таким событием может быть:

- поставка (возврат) товара (подписание акта оказанных услуг) или возврат денег;
- движение денег для оплаты товара (доплата за товар или услугу или возврат предоплаты – полностью или частично).

Такой вывод следует из п. 21 Порядка № 1307 и разъяснений налоговой (например, ОИР, категория 101.15; ИНК № 472).

? ***Является ли подписание допсоглашения к договору поставки об изменении цены, количества, номенклатуры товаров либо возврате товаров или предоплаты событием для оформления РК?***

Если после подписания допсоглашения другого события по сделке уже не будет, тогда дата его подписания может быть датой оформления РК. Например, при взаимозачете – когда сумма предоплаты за непоставленный товар засчитывается в оплату другого товара.

В остальных случаях, когда после подписания допсоглашения происходят другие события (отгрузка, оплата, возврат оплаты и т. п.), дата допсоглашения не может быть датой оформления РК.

В таблице покажем, какой будет дата оформления РК в зависимости от сути корректировки и ее результата.

№ п/п	Событие	Определение даты оформления РК
1	**2**	**3**
1	Возврат предоплаты	**Ситуация.** Поставщик 14.01.2022 получил предоплату в сумме 60 000 грн (с учетом НДС) за сумки женские (100 шт. по цене 600 грн/шт., в т. ч. НДС – 100 грн). Позже покупатель отказался покупать сумки (20.01.2022 было подписано допсоглашение), и 31.01.2022 поставщик вернул ему деньги. Надо ли выписывать РК и когда это сделать? **Анализ ситуации.** Хотя оба события произошли в одном месяце, по ним надо составлять и налоговую накладную (далее – НН), и РК. Судите сами: 14 января произошло первое событие согласно п. 187.1 НК, значит, поставщик обязан выписать НН (п. 201.4 НК). А РК с кодом причины «103 – повернення товару або авансових платежів» выписывается уже на основании пп. 192.1.1 НК на дату изменения суммы компенсации за товар, т. е. на дату возврата предоплаты 31.01.2022. А если бы предоплата возвращалась двумя частями: 31.01.2022 и 03.02.2022? В этом случае при возврате каждой части предоплаты оформлялся бы отдельный РК к НН от 14.01.2022: 31.01.2022 с кодом причины «102 – зміна кількості» (поскольку предоплата возвращена не полностью, а частично), а 03.02.2022 с кодом причины «103» (на эту дату предоплата была бы полностью возвращена).

1	2	3
		Если бы предоплата поступала двумя частями: 28.12.2021 и 14.01.2022, а вернули ее одной суммой 31.01.2022? В этом случае 31.01.2022 было бы выписано два РК (к НН от 27.12.2021 и к НН от 14.01.2022) с кодом причины «103». **Обратите внимание!** Точно так же определяется дата оформления РК в ситуации, когда покупателем является неплательщик НДС (ОИР, категория 101.15)
2	Возврат неоплаченного товара	**Ситуация.** 28.12.2021 поставщик отгрузил 30 телевизоров (отгрузка – первое событие). Их договорная стоимость – 9 000 грн/шт. (в т. ч. НДС – 1 500 грн). 29.12.2021 стороны подписали допсоглашение о возврате 5 телевизоров из-за их неудовлетворительного качества. 10.01.2022 покупатель вернул телевизоры. **Анализ ситуации.** 10.01.2022 была возвращена часть товара, значит, согласно пп. 192.1.1 НК есть основания для выписки РК с кодом причины «102 – зміна кількості», поскольку происходит не полный, а частичный возврат товара. А если бы вернули не 5, а все 30 телевизоров? Тогда РК тоже был бы оформлен 10.01.2022, но с кодом причины «103». При составлении РК на возврат товара следует учесть ряд нюансов: – если в номенклатуре поставки, приведенной в НН, было несколько видов товаров, а возвращается один, то в РК указывается только тот товар, который возвращается; – если поставка товара и его возврат произошли в одном отчетном периоде, это не освобождает поставщика от оформления сначала НН (на дату отгрузки – п. 187.1 НК), а потом РК (на дату возврата товара – пп. 192.1.1 НК); – если товар поставлялся несколькими партиями (в разные дни) с оформлением отдельной НН на каждую поставку, а возвращается весь в один день, тогда надо составить несколько РК (отдельно на каждую НН, выписанную на дату поставки партии товара). **Обратите внимание!** Точно так же определяется дата оформления РК в ситуации, когда покупатель – неплательщик НДС (ОИР, категория 101.15)
3	Возврат товаров после оплаты	**Ситуация.** 10.12.2021 поставщик получил от покупателя предоплату за телевизоры (5 шт. по цене 4 200 грн/шт., в т. ч. НДС – 700 грн), которые были поставлены 29.12.2021. Однако согласно допсоглашению, подписанному 10.01.2022, из-за обнаруженных дефектов один телевизор был возвращен поставщику. Возврат состоялся 14.01.2022. Излишек предоплаты подлежал возврату покупателю и был возвращен ему 03.02.2022. Когда выписать РК? **Анализ ситуации.** 14.01.2022 произошло одно из событий, которое могло бы привести к оформлению РК – возврат товара. Однако сумма, уплаченная за возвращенный телевизор (по ней возникли налоговые обязательства 10.12.2021 согласно п. 187.1 НК), до сих пор находится у поставщика. Поэтому на дату возврата телевизора поставщик не может выписать РК и уменьшить налоговые обязательства. РК можно будет оформить только на дату фактического уменьшения суммы компенсации за товар, т. е. на дату возврата оплаты покупателю (03.02.2022) (см. также ОИР, категория 101.04). На эту дату денежной задолженности перед покупателем у поставщика не будет и не будет оснований утверждать, что согласно п. 187.1 НК такую задолженность следует расценивать как предоплату какой-либо поставки. А если бы наш покупатель был неплательщиком НДС? В этом случае согласно п. 192.2 НК РК можно выписать только после возврата покупателю всей суммы оплаты. То есть датой выписки РК тоже будет дата возврата покупателю излишка предоплаты (03.02.2022). Если бы в нашей ситуации 14.01.2022 вернули излишек предоплаты, а 03.02.2022 – товар? Тогда РК также следовало выписать 03.02.2022. Ведь пока товар у покупателя, можно утверждать, что его поставка состоялась, значит, должны быть начислены налоговые обязательства по п. 187.1 НК. И только когда товар будет возвращен, их можно корректировать. Этот же вывод справедлив, если покупатель – неплательщик НДС

1	2	3
4	Уменьшение цены товара после предоплаты	**Ситуация.** Поставщик 10.01.2022 получил предоплату за 100 т цемента по цене 930 грн/т (в т. ч. НДС – 155 грн). 28.01.2022 стороны подписали допсоглашение к договору об уменьшении цены цемента до 810 грн/т (в т. ч. НДС – 135 грн). Цемент был поставлен 03.02.2022. Излишек предоплаты по договору на поставку цемента согласно допсоглашению должен быть зачтен как предоплата по договору на поставку кафеля. Когда надо выписать РК? **Анализ ситуации.** 28.01.2022 была пересмотрена цена еще не отгруженного товара. Значит, согласно п. 192.1 НК оснований для выписки РК нет. По факту отгрузки цемента 03.02.2022 поставщик уже может выписать РК к НН от 09.01.2022 с кодом причины «101 – зміна ціни» и уменьшить начисленные в ней налоговые обязательства. Излишек предоплаты по договору на поставку цемента останется у поставщика и будет зачтен в качестве предоплаты по договору на поставку кафеля. Поэтому на дату поставки цемента по уменьшенной цене (03.02.2022) на излишек предоплаты поставщик должен выписать новую НН на кафель. А если бы излишек предоплаты не засчитывался как предоплата за другой товар и был возвращен на счет поставщика 07.02.2022? Тогда РК с кодом причины «101» следовало выписать 07.02.2022, когда была фактически уменьшена сумма компенсации за товар
5	Увеличение цены товара после предоплаты	**Ситуация.** Поставщик 10.01.2022 получил предоплату за 100 т цемента по цене 930 грн/т (в т. ч. НДС – 155 грн). 31.01.2022 стороны подписали допсоглашение к договору об увеличении цены цемента до 1 200 грн/т (в т. ч. НДС – 200 грн). Цемент был поставлен 03.02.2022. Доплата за цемент произведена 07.02.2022. Когда надо выписать РК? **Анализ ситуации.** 31.01.2022 была пересмотрена цена еще не отгруженного товара. Значит оснований для выписки РК нет. Тем более что налоговые обязательства по п. 187.1 НК увеличиваются по правилу первого события и на сумму операции первого события. Наш поставщик в рамках первого события получил только 93 000 грн с НДС (стоимость цемента пока повышена лишь на бумаге, поэтому оснований для корректировки нет). По факту отгрузки цемента 03.02.2022 поставщик уже может оформить РК к НН от 09.01.2022. Варианты его оформления могут быть разными: **1)** сразу выписать увеличивающий РК с кодом причины «101», изменив в нем цену 100 т цемента с 775 грн до 1 000 грн без учета НДС. ГНС не против такого варианта (см. ИНК № 3293); **2)** выписать два документа: первый – «нулевой» РК с кодом причины «104 – зміна номенклатури». В нем нужно указать уменьшенное количество цемента по увеличенной цене, которое будет соответствовать сумме полученной предоплаты. В нашем случае это будет 77,5 т (930 т х 100 грн : 1 200 грн) по цене 1 000 грн без учета НДС. На оставшиеся 22,5 т на дату отгрузки нужно будет составить второй документ – НН. На дату доплаты ничего не оформляется. А если бы вначале (03.02.2022) была произведена доплата за цемент, а потом (07.02.2022) состоялась отгрузка? Тогда РК следовало выписать 03.02.2022, т. е. на дату доплаты. Для оформления такого РК можно использовать один из тех двух вариантов, которые мы рассмотрели выше для ситуации, когда первое событие после подписания допсоглашения на увеличения цены – отгрузка товара. При этом ГНС рекомендует применять первый вариант (см. ОИР, категория 101.15). На дату отгрузки ничего составлять не нужно
6	Изменение цены товара после поставки	**Ситуация.** Поставщик 09.12.2021 отгрузил покупателю 100 т цемента по цене 930 грн/т (в т. ч. НДС – 155 грн) и выписал НН. В месяце поставки цемент не был оплачен, поэтому по инициативе поставщика 10.01.2022 стороны заключили допсоглашение к договору об увеличении цены до 1 200 грн/т (в т. ч. НДС – 200 грн). Оплата товара по увеличенной цене была произведена 03.02.2022. Когда выписывать РК? **Анализ ситуации.** Цена товара пересмотрена после его поставки, значит, согласно п. 192.1 НК для выписки РК появилось основание. Однако на дату подписания допсоглашения об увеличении цены поставленного товара фактического увеличения суммы компенсации за него не было. Оно произойдет только 03.02.2022, когда будет получена повышенная плата за товар. При этом оформляется увеличивающий РК с кодом причины «101», в котором цена 100 т цемента вырастет с 775 грн до 1 000 грн без учета НДС.

1	2	3
		ГНС разъясняет аналогично (ОИР, категория 101.15; ИНК № 472): при изменении цены товара после поставки РК выписывается на дату доплаты/возврата переплаты за товар. То есть событием для оформления РК является движение денежных средств, а не подписание допсоглашения
7	Замена одного товара другим (изменение номенклатуры) после предоплаты	**Ситуация.** 29.12.2021 покупатель оплатил 20 холодильников марки А по цене 10 200 грн/шт. (в т. ч. НДС – 1 700 грн), итого – 204 000 грн с НДС. 20.01.2022 с покупателем было подписано допсоглашение о том, что вместо 20 холодильников марки А будет поставлено 15 холодильников марки Б стоимостью 12 000 грн/шт. (в т. ч. НДС – 2 000 грн), итого – 180 000 грн с НДС, а также холодильная витрина стоимостью 24 000 грн (в т. ч. НДС – 4 000 грн). 03.02.2022 состоялась отгрузка этих товаров. Когда выписать РК? **Анализ ситуации.** На дату подписания допсоглашения ничего выписывать не нужно – никаких фактических изменений в сумме компенсации товара не произошло. А вот на дату отгрузки (03.02.2022) следует оформить РК с кодом причины «104», в котором сминусовать 20 холодильников и добавить новые строки, отразив в них 15 холодильников марки Б и одну холодильную витрину (см. также ОИР, категория 101.15). И хотя такой РК будет «нулевым», оформить его все же нужно: ведь по сути на дату отгрузки произошло одновременное уменьшение суммы компенсации за товар, за который изначально была получена предоплата, и увеличение компенсации за товары, поставленные вместо него. Кроме того, составленный РК обеспечит соответствие НН данным первичных документов, подтверждающих отгрузку товара, что необходимо исходя из п. 44.1 НК
8	Изменение номенклатуры при поставке товара несколькими партиями	**Ситуация.** 29.12.2021 покупатель оплатил 20 холодильников марки А по цене 10 200 грн/шт. (в т. ч. НДС – 1 700 грн), итого – 204 000 грн с НДС. 20.01.2022 с покупателем было подписано допсоглашение о том, что вместо 20 холодильников марки А будет поставлено 15 холодильников марки Б стоимостью 12 000 грн/шт. (в т. ч. НДС – 2 000 грн), итого – 180 000 грн с НДС, а также холодильная витрина стоимостью 24 000 грн (в т. ч. НДС – 4 000 грн). 03.02.2022 состоялась отгрузка холодильной витрины, а 11.02.2022 – 15 холодильников марки Б. Когда выписать РК? **Анализ ситуации.** На дату подписания допсоглашения ничего выписывать не нужно – никаких фактических изменений в сумме компенсации товара не произошло. 03.02.2022 состоялась поставка части товара, значит, нужно оформить первый РК с кодом причины «104». При этом в таком РК обнуляется строка с 20 холодильниками марки А и вносятся две новые строки: для холодильной витрины и остатка холодильников марки А, приходящегося на сумму оставшейся предоплаты. При этом для расчета количества холодильников марки А нужно остаток предоплаты в сумме 180 000 грн (204 000 грн – 24 000 грн) разделить на их цену (10 200 грн). Получится дробная величина 17,6470588 шт. 11.02.2022 нужно выписать второй РК, в котором поменять холодильники марки А на холодильники марки Б. Он, как и первый РК, будет «нулевым». Можно ли в этой ситуации выписать РК один раз 11.02.2022 на дату поставки последней партии товара и откорректировать в нем номенклатуру поставок от 03.02.2022 и от 11.02.2022? В нашем случае и два РК (от 03.02.2022 и от 11.02.2022), и один РК (от 11.02.2022) будут нулевыми и не изменят общую сумму компенсации за товар. Такие РК вообще не отражаются в декларации по НДС ни у продавца, ни у покупателя. Все последствия этой операции были отражены ими в декларации за декабрь 2021 года, когда была оформлена НН на предоплату. И если НН была составлена правильно, то и налоговый кредит у покупателя на тот момент был сформирован абсолютно правомерно. Кроме того, если РК от 03.02.2022 не оформлять, то штрафы за его нерегистрацию в ЕРНН, предусмотренные п. 120^1.1 и 120^2.2 НК, к поставщику применить не смогут – сумма НДС в таком РК равна 0, а специальные штрафы (от 5 % объема поставки, но не более 3 400 грн) на такую операцию не распространяются.

1	2	3
		Однако при таком способе оформления операции данные РК не будут соответствовать данным первичных документов. Ведь расходных накладных будет две: от 03.02.2022 и от 11.02.2022, а РК всего один (от 11.02.2022). Причем сумма операции в этом РК не будет соответствовать расходной накладной от 11.02.2022. При фискальном подходе в случае проверки есть риск, что операции от 03.02.2022 и от 11.02.2022 признают отдельными поставками, которые не связаны с ранее полученной предоплатой, и потребуют начисления налоговых обязательств. Конечно, в этом случае можно и нужно спорить, ведь поставки от 03.02.2022 и от 11.02.2022 будут производиться согласно допсоглашению к договору, по которому была получена предоплата, что будет отражено в расходных документах. Но, чтобы изначально не попасть в такую ситуацию, советуем оформить два разных РК
9	Замена одного товара другим (изменение номенклатуры) после поставки товара	**Ситуация.** Поставщик 14.01.2022 отгрузил толщиномер АК-100 по цене 12 000 грн (в т. ч. НДС – 2 000 грн) и выписал НН. Однако выяснилось, что он не подходит покупателю по техническим характеристикам, и 20.01.2022 стороны договорились заменить его на толщиномер ВВ-200 по цене 15 000 грн (в т. ч. НДС – 2 500 грн). 27.01.2022 толщиномер АК-100 был возвращен поставщику, а 31.01.2022 поставщик отгрузил толщиномер ВВ-200. **Анализ ситуации.** На дату возврата толщиномера АК-100 (27.01.2022) необходимо оформить РК с кодом причины «103» (см. ситуацию 2), а 31.01.2022 составить новую НН на толщиномер ВВ-200. Заметим, что в данном случае выписка новой НН – единственно возможный подход, так как возврат одного товара и поставка другого произошли в разные дни. А если бы возврат одного толщиномера и отгрузка другого произошли в один день? В данном случае некоторые специалисты советуют оформить все в одном РК с кодом причины «104» (в первой строке сминусовать возвращенный товар, а во второй строке указать с плюсом товар, поставленный взамен возвращенного). Это допустимо. Однако мы считаем более правильным и в этой ситуации оформить РК на возврат одного товара и новую НН на отгрузку другого
10	Изменение цены и количества товара в один день	**Ситуация.** Поставщик 29.12.2021 получил 60 000 грн с НДС как предоплату за 10 ноутбуков по цене 6 000 грн/шт. (в т. ч. НДС – 1 000 грн). 10.01.2022 было подписано допсоглашение об уменьшении объема поставки ноутбуков до 8 шт. и увеличении цены ноутбуков до 7 800 грн/шт. (в т. ч. НДС – 1 300 грн). В результате общая сумма поставки должна составить 62 400 грн с НДС (8 шт. х 7 800 грн), т. е. должна увеличиться на 2 400 грн с НДС или на 2 000 грн без учета НДС. 03.02.2022 8 ноутбуков были отгружены покупателю. **Анализ ситуации.** 10.01.2022 были пересмотрены цена и количество еще не отгруженного товара. Это событие не является основанием для выписки РК. И только на дату отгрузки ноутбуков (03.02.2022) поставщик обязан составить РК на увеличение цены и уменьшение количества ноутбуков (см. также ОИР, категория 101.15). Поскольку оба эти события произойдут в один день, достаточно одного РК. Такой РК нужно оформить с кодом причины «104». В нем нужно в первой строке сминусовать 10 ноутбуков по 5 000 грн без учета НДС, **а во второй, плюсовой,** указать 8 ноутбуков по 6 500 грн без учета НДС. У ГНС такая же точка зрения (см. ОИР, категория 101.15). В нашем случае результате выписки РК будут увеличены налоговые обязательства поставщика, поэтому он и будет регистрировать РК в ЕРНН

1	2	3
11	Зачет предоплаты за товар по договору 1 в счет предоплаты за другой товар по договору 2	**Ситуация.** Поставщик 29.12.2021 получил 60 000 грн с НДС как предоплату за 10 ноутбуков по цене 6 000 грн/шт. (в т. ч. НДС – 1 000 грн). 10.01.2022 стороны подписали допсоглашение, согласно которому договор на поставку ноутбуков был расторгнут, а полученная по нему предоплата приобрела статус предоплаты по другому договору на поставку 5 телевизоров по цене 18 000 грн/шт. (в т. ч. НДС – 3 000 грн). Телевизоры были отгружены 03.02.2022. **Анализ ситуации.** После подписания 10.01.2022 допсоглашения к договору на поставку ноутбуков никаких других событий по этому договору не произойдет. Фактически на эту дату будет возвращена предоплата по договору 1 и получена предоплата по договору 2. Поэтому 10.01.2022 нужно выписать РК с кодом причины «103», обнулив в нем НН от 29.12.2021. И в этот же день составить новую НН по факту частичной предоплаты за поставку телевизоров. При этом количество телевизоров будет дробным и составит 1,5 шт. (5 шт. х 18 000 грн : : 60 000 грн). На дату отгрузки телевизоров (03.02.2022) следует оформить НН на оставшиеся 3,5 шт. Заметим, что ГНС дает такое же разъяснение по аналогичной ситуации (см. ИНК № 401). Еще один пример зачета предоплаты по одному договору в счет предоплаты по другому договору см. в ситуации 4
12	Зачет предоплаты за товар в оплату услуг, которые уже оказаны на дату проведения зачета	**Ситуация.** Поставщик 10.01.2022 получил предоплату за компьютерный монитор. 03.02.2022 стороны подписали допсоглашение, согласно которому договор на приобретение монитора был расторгнут, а предоплата зачтена в оплату услуг по ремонту компьютерной техники, оказанных поставщиком 20.01.2022, в сумме, равной стоимости монитора. **Анализ ситуации.** Дата подписания допсоглашения (03.02.2022) является датой выписки РК. Ведь в этот день произошли два события. Во-первых, предоплата за поставку монитора перестала быть таковой (приобретения монитора уже не будет и налоговые обязательства по этому договору начислять не на что). Во-вторых, такая предоплата изменила свой статус (т. е. фактически ее вернули покупателю и тут же забрали в погашение другой задолженности). Поэтому на дату подписания допсоглашения есть все основания выписать РК к НН от 10.01.2022 на возврат предоплаты за монитор (с кодом причины «103»). При этом никаких налоговых последствий по договору поставки услуг по ремонту компьютерной техники на дату оформления РК не будет. Ведь на дату подписания акта оказанных услуг (т. е. 20.01.2022) поставщик уже начислил налоговые обязательства по правилу первого события согласно п. 187.1 НК, значит оформлять НН 03.02.2022 оснований нет. У ГНС такое же мнение (см. ИНК № 403)
13	Изменение кодов УКТВЭД после поставки	**Ситуация.** Поставщик продает в Украине импортные товары, которые сам ввозит из-за границы. 10.01.2022 он получил от покупателя предоплату в сумме 42 000 грн (в т. ч. НДС – 7 000 грн) и выписал НН. Однако при таможенном оформлении товара (27.01.2022) оказалось, что коды УКТВЭД, указанные в НН, нужно уточнить. Товар был отгружен покупателю 11.02.2022. **Анализ ситуации.** Согласно разъяснениям ГНС (ОИР, категория 101.16) для корректировки кода УКТВЭД можно составить РК к ранее выданной НН с кодом причины «104». В нем надо указать с минусом количество и общую стоимость товаров с неправильным кодом УКТВЭД, а с плюсом – те же товары, но с правильным кодом УКТВЭД. **Обратите внимание!** Датой оформления РК будет не дата отгрузки товара, а дата его таможенного оформления (27.01.2022). Заметим, что при изменении кода УКТВЭД не изменится ни количество, ни цена товара, ни сумма налоговых обязательств поставщика (и налогового кредита покупателя), т. е. РК будет «нулевым»

Алексей НАГОРНЫЙ, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

ОФОРМЛЕНИЕ ПОВТОРНОГО РК К НН: КАК ПРОИЗВЕСТИ КОРРЕКТИРОВКУ?

Бывает, что в расчете корректировки (далее – РК), составленном к налоговой накладной (далее – НН), выявляют ошибку, которую нужно исправить (например, в табличной части РК неправильно указано наименование товара, его единица измерения, цена и т. п.). Также может случиться, что после составления первого РК к НН такую НН приходится повторно корректировать. Как оформить повторный РК в таких ситуациях, расскажем в консультации.

К чему составляем повторный РК – к предыдущему РК или к НН?

В данном случае нужно запомнить простое правило: **РК на РК составить нельзя. Любой РК оформляется к НН и изменяет содержание табличной части НН:**

- при коде причины корректировки «103 – повернення товару або авансових платежів» в НН полностью минусуется (обнуляется) определенная строка;
- при коде причины корректировки «101 – зміна ціни», «102 – зміна кількості» или «104 – зміна номенклатури» строка НН, которая корректируется, полностью минусуется (обнуляется), а вместо нее в НН вносится новая строка с правильными показателями (при коде причины «104» вместо одной обнуленной строки в НН можно внести несколько новых строк). При этом новой строке присваивается номер, которого до этого не было в НН.

Если возникает необходимость оформить повторный РК, то он составляется именно к НН, а не к предыдущему РК. Но при этом следует иметь в виду, что предыдущий РК изменил НН. А значит, при проведении последующих корректировок НН нужно рассматривать с учетом тех изменений, которые были внесены в нее таким РК.

Примеры оформления повторного РК к ранее откорректированным НН

В предыдущем РК допущена ошибка в табличной части

Если в табличной части РК, которым корректировалась НН, была допущена ошибка, то после его регистрации в ЕРНН можно утверждать, что эта ошибка уже внесена в НН. Поэтому исправлять ее надо именно **путем повторной корректировки данной НН.**

ПРИМЕР 1

10.12.2021 поставщик – плательщик НДС отгрузил покупателю товары украинского производства: 20 шт. товара 1 (код УКТВЭД – 1111) по цене 1 200 грн/шт. (в т. ч. НДС – 200 грн) и 10 шт. товара 2 (код УКТВЭД – 2222) по цене 3 600 грн/шт. (в т. ч. НДС – 600 грн). На эту же дату поставщик выписал НН, которая была своевременно зарегистрирована в ЕРНН и в которой товары 1 и 2 были отражены в строках 1 и 2 соответственно.

14.12.2021 стороны подписали допсоглашение, согласно которому 5 шт. товара 2 должны быть возвращены поставщику из-за неудовлетворительного качества. 10.01.2022 был произведен возврат, и в этот же день поставщик оформил РК. Однако вместо уменьшения на 5 шт. товара 2 он уменьшил в РК на 5 шт. количество товара 1. Покупатель ошибку не заметил и зарегистрировал РК в ЕРНН (регистрация была своевременной). Как исправить ошибку?

? ***Что произошло при оформлении первого (ошибочного) РК?***

При составлении первого РК, датированного 10.01.2022, поставщик уменьшил количество товара 1 на 5 шт., указав код причины корректировки «102 – зміна кількості». Рассмотрим, как была заполнена его табличная часть (см. **фрагмент 1**).

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ Б

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	**1.2**	**2.1**	**2.2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**4.3**	**5**	**6**
1	**1**	**102**	**1**	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**
2	**3**	**102**	**1**	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (–) (+)	ціна постачання товарів/послуг або максимальна роздрібна ціна товарів	ціна або максимальна роздрібна ціна (–) (+)	кількість постачання товарів/послуг					
7	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**
–20	**1 000,00**			**20**		**–20 000,00**	**–4 000,00**	
15	**1 000,00**			**20**		**15 000,00**	**3 000,00**	

<...>

В **разделе А** этого РК будут указаны: в строке V – «–5 000,00»; в строке II – «–1 000,00»; в строке I – «–1 000,00».

После оформления этого РК поменяется раздел Б НН от 10.12.2021. В ней товар 1 будет указан уже не в строке 1, а в строке 3. И количество его будет равно не 20 шт., а 15 шт. (см. **фрагмент 2**).

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	**2**	**3.1**	**3.2**	**3.3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
2	**Товар 2**	**2222**			**шт.**	**2009**	**10**	**3 000,00**	**20**		**30 000,00**	**6 000,00**	
3	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**	**15**	**1 000,00**	**20**		**15 000,00**	**3 000,00**	
...	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**

<...>

? *Как исправить ошибку?*

Этап 1. На дату выявления ошибки к НН от 10.12.2021 опять нужно оформить РК (см. **фрагмент 3**). Этот РК будет исправляющим (восстанавливающим), то есть вернет в НН те показатели, которые были до ее корректировки ошибочным РК. В нем нужно обнулить строку 3 НН, в которой после ошибочного РК указано неправильное количество товара 1 (15 шт.), и внести в НН строку 4 с правильным количеством товара 1 (20 шт.).

ФРАГМЕНТ 3

<...>

Розділ Б

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	**1.2**	**2.1**	**2.2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**4.3**	**5**	**6**
1	**3**	**102**	**1**	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**
2	**4**	**102**	**1**	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (–) (+)	ціна постачання товарів/послуг або максимальна роздрібна ціна товарів	ціна або максимальна роздрібна ціна (–) (+)	кількість постачання товарів/послуг					
7	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**
–15	**1 000,00**			**20**		**–15 000,00**	**–3 000,00**	
20	**1 000,00**			**20**		**20 000,00**	**4 000,00**	

<...>

В **разделе А** этого РК будут указаны: в строке V – «5 000,00»; в строке II – «1 000,00»; в строке I – «1 000,00». Поскольку такой РК будет положительным, регистрировать его в ЕРНН должен поставщик.

После составления этого РК поменяется раздел Б НН от 10.12.2021. В ней товар 1 будет указан уже не в строке 3, а в строке 4. И количество его будет равно не 15 шт., а 20 шт. (см. **фрагмент 4**).

ФРАГМЕНТ 4

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	**2**	**3.1**	**3.2**	**3.3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
2	**Товар 2**	**2222**			**шт.**	**2009**	**10**	**3 000,00**	**20**		**30 000,00**	**6 000,00**	
4	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**	**20**	**1 000,00**	**20**		**20 000,00**	**4 000,00**	
...	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**

<...>

Этап 2. Оформляем еще один (третий) РК к НН от 10.12.2021. Датой его составления будет 10.01.2022. Это уже будет правильный РК, в котором количество товара 2 будет уменьшено на 5 шт. (см. **фрагмент 5**).

ФРАГМЕНТ 5

<...>

Розділ Б

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	**1.2**	**2.1**	**2.2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**4.3**	**5**	**6**
1	**2**	**102**	**1**	**Товар 2**	**2222**			**шт.**	**2009**
2	**5**	**102**	**1**	**Товар 2**	**2222**			**шт.**	**2009**

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (–) (+)	ціна постачання товарів/послуг або максимальна роздрібна ціна товарів	ціна або максимальна роздрібна ціна (–) (+)	кількість постачання товарів/послуг					
7	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**
–10	**3 000,00**			**20**		**–30 000,00**	**–6 000,00**	
5	**3 000,00**			**20**		**15 000,00**	**3 000,00**	

<...>

В **разделе А** этого РК будут указаны: в строке V – «–15 000,00»; в строке II – «–3 000,00»; в строке I – «–3 000,00». Поскольку такой РК будет отрицательным, его составляет поставщик, регистрирует в ЕРНН покупатель.

После оформления этого РК раздел Б НН от 10.12.2021 примет окончательный, правильный вид (см. **фрагмент 6**).

ФРАГМЕНТ 6

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	**2**	**3.1**	**3.2**	**3.3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
4	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**	**20**	**1 000,00**	**20**		**20 000,00**	**4 000,00**	
5	**Товар 2**	**2222**			**шт.**	**2009**	**5**	**3 000,00**	**20**		**15 000,00**	**3 000,00**	
...	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**	**...**

<...>

? ***Как поставщику отразить составленные РК в декларации по НДС (далее – декларация)?***

Ни ошибочный, ни исправляющий РК в декларации не отражаются. Ведь в нее должны попасть только те НН или РК, которые оформлены в соответствии с первичными документами, а в нашей ситуации они не соответствуют первичным документам (у ГНС – аналогичная позиция, см. ИНК № 20).

Если ошибка будет обнаружена поздно, после отражения ошибочного РК в декларации за период, в котором он был оформлен (т. е. за январь 2022 года), и предельный срок подачи декларации на момент ее обнаружения уже истечет, то такой РК нужно убрать из декларации путем подачи уточняющего расчета (далее – УР).

Но имейте в виду! У нас ошибочный РК от 10.01.2022 – отрицательный и при этом своевременно зарегистрирован в ЕРНН. Поэтому, если он не будет отражен в декларации за январь 2022 года или будет исключен из нее через УР, в этом периоде возникнет показатель **∑Перевищ** (п. 200[1].3 НК).

Избежать **∑Перевищ** можно, только если ошибка будет выявлена до 15-го числа месяца, следующего за месяцем составления ошибочного РК. В этом случае можно составить исправляющий РК в последний день месяца, в котором был оформлен ошибочный РК, и своевременно зарегистрировать его в ЕРНН. Исправляющий РК снивелирует ошибочный РК, и **∑Перевищ** не будет.

Если ошибка обнаружена позже, то можно спокойно оформлять исправляющий РК той датой, когда ошибка была обнаружена, – возникновения **∑Перевищ** в периоде составления ошибочного РК избежать не удастся.

Правильный РК независимо от даты выявления ошибки составляется на ту дату, на которую его следовало оформить согласно первичным документам (в нашем примере – 10.01.2022). Поскольку у нас правильный РК – отрицательный, он отражается поставщиком в декларации либо в периоде его составления (при своевременной регистрации в ЕРНН), либо в периоде его регистрации в ЕРНН (в случае несвоевременной регистрации). Если он будет отражен в декларации за соответствующий период, то к возникновению **∑Перевищ** не приведет.

Такой РК отражается в строке 7 декларации со знаком «–», при этом в таблицу 1.2 приложения 1 включать его не нужно.

? ***Как покупателю отразить составленные РК в декларации?***

У покупателя та же ситуация – он не должен отражать в декларации ошибочный и исправляющий РК.

Что касается **правильного РК**, то здесь все просто: РК на уменьшение суммы компенсации за товар отражается в декларации за период, в котором произошло такое уменьшение, независимо от факта его регистрации в ЕРНН, то есть в нашей ситуации – в декларации за январь 2022 года (пп. 192.1.1 НК). Такой РК отражается в строке 14 декларации со знаком «–» и включается в таблицу 2.2 приложения 1. Если ошибка была выявлена поздно и в декларацию за январь уже попал ошибочный РК, то показатели декларации корректируются путем подачи к ней УР.

К одной и той же НН надо оформить несколько РК в разные дни

В некоторых ситуациях в одну и ту же НН приходится вносить корректировки несколько раз не из-за допущенных ошибок, а исходя из условий проведения хозяйственных операций. Составлять повторный РК к НН, которую уже корректировали, нужно по той же схеме – оформлять его именно к НН, а не к первому РК. Причем такую НН следует рассматривать с учетом изменений, внесенных в нее предыдущим РК.

ПРИМЕР 2

17.12.2021 поставщик получил предоплату от покупателя за товары украинского производства: 10 шт. товара 1 (код УКТВЭД – 1111) по цене 60 000 грн/шт. (в т. ч. НДС – 10 000 грн). На дату получения предоплаты (первое событие) он выписал НН, которая была своевременно зарегистрирована в ЕРНН и в которой товар 1 указан в строке 1. В 2022 году были осуществлены следующие операции:

- 10 января стороны подписали допсоглашение, согласно которому товар 1 поставляться не будет, а предоплата за него в общей сумме 600 000 грн (в т. ч. НДС – 100 000 грн) будет возвращена покупателю;
- 14 января из-за нехватки денежных средств поставщик вернул только часть предоплаты за товар 1 в сумме 480 000 грн (в т. ч. НДС – 80 000 грн);

- 3 февраля поставщик вернул остаток предоплаты в сумме 120 000 грн (в т. ч. НДС – 20 000 грн).

Как видим, предоплата возвращалась двумя частями, значит, нужно выписывать **два РК.**

Первый РК надо датировать 14.01.2022, когда возвращается первая часть предоплаты. Поскольку предоплата возвращается не за весь товар, а только за его часть, поставщик на эту дату не имеет права полностью обнулить свои налоговые обязательства по товару 1, начисленные по НН от 17.12.2021. Налоговые обязательства можно уменьшить только на ту часть предоплаты, которая будет возвращена.

В связи с этим и код причины корректировки «103 – повернення товару або авансових платежів», полностью обнуляющий товарную позицию, применить в данном случае нельзя. Но выход есть: оформить РК с кодом причины «102 – зміна кількості», то есть уменьшить количество товара 1 до уровня, соответствующего остатку предоплаты. При этом в РК будут заполнены две строки:

- первая полностью сминусует все первоначальное количество товара 1 из НН от 17.12.2021, которое было указано в строке 1 этой НН;
- вторая добавит в НН новую строку 2, в которой будет указано количество товара 1, соответствующее оставшейся у поставщика сумме предоплаты. В нашем случае это 2 шт. [(600 000 грн – 480 000 грн) : 60 000 грн].

Покажем, как в этом случае заполнить раздел Б РК (см. **фрагмент 7**).

ФРАГМЕНТ 7

<...>

Розділ Б

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	**1.2**	**2.1**	**2.2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**4.3**	**5**	**6**
1	**1**	**102**	**1**	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**
2	**2**	**102**	**1**	**Товар 1**	**1111**			**шт.**	**2009**

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (–) (+)	ціна постачання товарів/послуг або максимальна роздрібна ціна товарів	ціна або максимальна роздрібна ціна (–) (+)	кількість постачання товарів/послуг					
7	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**
–10	**50 000,00**			**20**		**–500 000,00**	**–100 000,00**	
2	**50 000,00**			**20**		**100 000,00**	**20 000,00**	

<...>

В **разделе А** этого РК будут указаны: в строке V – «–400 000,00»; в строке II – «–80 000,00»; в строке I – «–80 000,00».

Повторный РК нужно выписать 03.02.2022, когда будет возвращен остаток предоплаты за товар 1. Такой РК будем оформлять к НН от 17.12.2021 с учетом изменений, внесенных в нее первоначальным РК. В данном случае происходит полный и окончательный возврат предоплаты, поэтому в РК надо указать код причины «103 – повернення товару або авансових платежів». В нем будет заполнена одна строка, которая сминусует оставшиеся 2 шт. товара 1, предоплата за которые будет возвращена 03.02.2022. Заметим, что в графе 1.2 данной строки следует проставить «2», поскольку минусовать мы будем строку 2, внесенную в НН после проведения первой корректировки по товару 1.

Покажем, как заполнить раздел Б РК в этом случае (см. **фрагмент 8**).

ФРАГМЕНТ 8

<...>

Розділ Б									
№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код			Одиниця виміру товару/послуги	
		код причини	№ з/п групи коригування		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код
1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	2	103	1	Товар 1	1111			шт.	2009

Коригування кількості		Коригування вартості		Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
кількість, об'єм, обсяг (–) (+)	ціна постачання товарів/послуг або максимальна роздрібна ціна товарів	ціна або максимальна роздрібна ціна (–) (+)	кількість постачання товарів/послуг					
7	8	9	10	11	12	13	14	15
–2	50 000,00			20		–100 000,00	–20 000,00	

<...>

В **разделе А** этого РК будут указаны: в строке V – «–100 000,00»; в строке II – «–20 000,00»; в строке I – «–20 000,00».

? ***Как отразить данные этих двух РК в декларации?***

Порядок отражения в декларации РК, оформленных в случае уменьшения суммы компенсации за товар, следующий (пп. 192.1.2 НК):

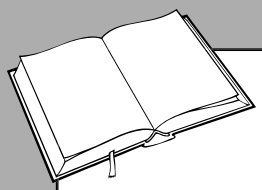
- **поставщик** отражает РК в декларации, только если покупатель зарегистрирует их в ЕРНН. Причем при своевременной регистрации первый РК будет включен в декларацию за январь 2022 года, а второй РК – в декларацию за февраль 2022 года. РК отражается в строке 7 декларации со знаком «–», в таблице 1.2 приложения 1 его показывать не нужно;
- **покупатель** отражает РК в периодах, когда была фактически уменьшена сумма компенсации за товар, независимо от факта регистрации РК в ЕРНН. Поэтому первый РК попадет в декларацию за январь 2022 года, а второй РК – в февральскую. РК отражается в строке 14 декларации со знаком «–», информация об уменьшении суммы компенсации за товар приводится в таблице 2.2 приложения 1.

P

МИ ГАРАНТУЄМО ВАМ ОТРИМАННЯ КОЖНОГО НОМЕРА ВИДАННЯ

Якщо ви не отримали свій номер вчасно – повідомте нам:

- за телефонами: **(056) 370-44-25, (067) 522-04-01, (050) 474-86-00**
- на електронну адресу: **kachestvo@balance.ua**



Вера КАЛЮЖНАЯ, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК СОСТАВИТЬ РК В СЛУЧАЕ ИЗМЕНЕНИЯ ЦЕНЫ ПОСЛЕ ПОЛУЧЕНИЯ ПРЕДОПЛАТЫ?

В консультации расскажем, как оформить расчет корректировки к налоговой накладной (далее – РК, НН), если после получения предоплаты изменилась цена на товар (продукцию).

Ситуация из практики

Плательщик НДС получил предоплату за определенное количество товара и выписал НН по цене, указанной в договоре купли-продажи. Товар отгружается в счет предоплаты в несколько этапов, и почти на каждую дату отгрузки меняется его цена согласно дополнительным соглашениям, заключенным к договору.

Рассмотрим, как составить РК к НН при таких обстоятельствах.

Сперва напомним правила оформления РК.

Правило 1. РК нужно составлять на дату отгрузки, а именно: сколько дней будет длиться отгрузка продукции в счет полученной предоплаты, столько РК оформляется. Причем РК необходимо составлять, только если на дату отгрузки цена будет изменяться в сравнении с приведенной в НН.

Обратите внимание! *РК на дату заключения дополнительного соглашения об изменении цены на продукцию составлять не надо – заключение такого соглашения не является основанием для изменения налоговых обязательств поставщика и налогового кредита покупателя. Событием, на которое возникают (изменяются) налоговые обязательства и налоговый кредит, является или получение средств, или отгрузка продукции (п. 187.1 НК; ОИР, категория 101.15).*

Правило 2. Корректировать в РК надо цену не всей продукции, а только той ее части, которая отгружается. Ведь, как указано выше, по условиям договора цена может изменяться на каждую дату отгрузки.

Правило 3. РК, составленные к НН на предоплату, должны быть нулевыми. Если из-за изменения цены будет осуществляться доплата, то на сумму доплаты необходимо выписать отдельную НН.

Правило 4. РК нужно оформлять с кодом причины корректировки «**104** – зміна номенклатури», так как у нас меняется цена части продукции. При этом:

- в разделе Б РК заполняются графы 7 и 8, поскольку одновременно меняется цена части продукции и ее количество;
- строке на минус (знак «–» в гр. 7 раздела Б) указывается порядковый номер строки из НН, а также минусуется все количество товара, указанное в НН (с учетом корректировок, отраженных в предыдущих РК);
- строке (строках) на плюс – новые порядковые номера, которых не было в НН. Также к каждой минусовой строке будут добавляться две плюсовых: в одной будет приведено количество товара, которое отгружено в день составления РК, по новой цене, а в другой – количество товара, которое осталось отгрузить, по старой цене.

Порядок составления РК рассмотрим на условном примере.

ПРИМЕР

Плательщик НДС 17.01.2022 получил предоплату в сумме 10 800 грн (в т. ч. НДС – 1 800 грн) за 90 шт. товара А (код согласно УКТВЭД – 1111) по цене 100 грн/шт. (кроме того НДС – 20 грн). По условиям договора окончательная цена определяется на дату отгрузки согласно изменению курса инвалюты. В пределах полученной предоплаты был отгружен товар на основании подписанных дополнительных соглашений об изменении цены:

- 25.01.2022 – 25 шт. по цене 98 грн/шт. (кроме того НДС – 19,60 грн) на сумму 2 940 грн;

- 03.02.2022 – 30 шт. по цене 103 грн/шт. (кроме того НДС – 20,60 грн) на сумму 3 708 грн;
- 10.02.2022 – 22 шт. по цене 105 грн/шт. (кроме того НДС – 21 грн) на сумму 2 772 грн;
- 24.02.2022 – 13 шт. по цене 102 грн/шт. (кроме того НДС – 20,40 грн) на сумму 1 591,20 грн.

Таким образом, было отгружено 90 шт. товара на общую сумму 11 011,20 грн. Поэтому на разницу (сумму превышения стоимости отгруженного товара над суммой предоплаты) следует выписать отдельную НН на дату последней отгрузки (это 24.02.2022). Сумма превышения составляет 211,20 грн (11 011,20 грн – 10 800,00 грн).

По имеющимся данным заполним НН и РК к ней (см. **фрагмент 1** (НН от 05.12.2021), **фрагмент 2** (РК от 25.01.2022), **фрагмент 3** (РК от 03.02.2022), **фрагмент 4** (РК от 10.02.2022), **фрагмент 5** (РК от 24.02.2022), **фрагмент 6** (НН от 24.02.2022).

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код: товару згідно з УКТЗЕД	Код: ознаки імпортованого товару	Код: послуги згідно з ДКПП	Одиниця виміру товару/послуги: умовне позначення (українське)	Одиниця виміру товару/послуги: код	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
1	**2**	**3.1**	**3.2**	**3.3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
1	**Товар А**	**1111**			**шт.**	**2009**	**90**	**100,00**	**20**		**9 000,00**	**1 800,00**	

<...>

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Розділ Б

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування: код причини	Причина коригування: № з/п групи коригування	Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	Код: товару згідно з УКТЗЕД	Код: ознаки імпортованого товару	Код: послуги згідно з ДКПП	Одиниця виміру товару/послуги: умовне позначення (українське)	Одиниця виміру товару/послуги: код
1.1	**1.2**	**2.1**	**2.2**	**3**	**4.1**	**4.2**	**4.3**	**5**	**6**
1	**1**	**104**	**1**	**Товар А**	**1111**			**шт.**	**2009**
2	**2**	**104**	**1**	**Товар А**	**1111**			**шт.**	**2009**
3	**3**	**104**	**1**	**Товар А**	**1111**			**шт.**	**2009**

Коригування кількості: кількість, об'єм, обсяг (–) (+)	Коригування кількості: ціна постачання товарів/послуг або максимальна роздрібна ціна товарів	Коригування вартості: ціна або максимальна роздрібна ціна (–) (+)	Коригування вартості: кількість постачання товарів/послуг	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
7	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**
–90	**100,00**			**20**		**–9 000,00**	**–1 800,00**	
25	**98,00**			**20**		**2 450,00**	**490,00**	
65,50*	**100,00**			**20**		**6 550,00**	**1 310,00**	

<...>

* Количество продукции определяется расчетным путем, чтобы РК вышел нулевым. То есть неотоваренными остались 6 550 грн предоплаты (9 000 грн – 2 450 грн). Значит, количество продукции, которую нужно отгрузить в счет предоплаты, составляет 65,5 шт. (6 550 грн : 100 грн).

ФРАГМЕНТ 3

<...>

1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	3	104	1	Товар А	1111			шт.	2009
2	4	104	1	Товар А	1111			шт.	2009
3	5	104	1	Товар А	1111			шт.	2009

7	8	9	10	11	12	13	14	15
–65,50	100,00			20		–6 550,00	–1 310,00	
30	103,00			20		3 090,00	618,00	
34,6*	100,00			20		3 460,00	692,00	

<...>

* Количество продукции определяется расчетным путем, чтобы РК вышел нулевым. То есть неотоваренными остались 3 460 грн предоплаты (6 550 грн – 3 090 грн). Значит, количество продукции, которую нужно отгрузить в счет предоплаты, составляет 34,6 шт. (3 460 грн : 100 грн).

ФРАГМЕНТ 4

<...>

1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	5	104	1	Товар А	1111			шт.	2009
2	6	104	1	Товар А	1111			шт.	2009
3	7	104	1	Товар А	1111			шт.	2009

7	8	9	10	11	12	13	14	15
–34,6	100,00			20		–3 460,00	–692,00	
22	105,00			20		2 310,00	462,00	
11,5*	100,00			20		1 150,00	230,00	

<...>

* Количество продукции определяется расчетным путем, чтобы РК вышел нулевым. То есть неотоваренными остались 1 150 грн предоплаты (3 460 грн – 2 310 грн). Значит, количество продукции, которую нужно отгрузить в счет предоплаты, составляет 11,5 шт. (1 150 грн : 100 грн).

ФРАГМЕНТ 5

<...>

1.1	1.2	2.1	2.2	3	4.1	4.2	4.3	5	6
1	7	104	1	Товар А	1111			шт.	2009
2	8	104	1	Товар А	1111			шт.	2009

7	8	9	10	11	12	13	14	15
–11,5	100,00			20		–1 150,00	–230,00	
11,2745*	102,00			20		1 150,00	230,00	

<...>

* Количество продукции определяется расчетным путем, чтобы РК вышел нулевым. Во время последней отгрузки стоимость товара превысила сумму предоплаты. Поэтому РК должен быть нулевым, а количество продукции определяется расчетным путем – 11,2745 шт. (1 150 грн : 102 грн).

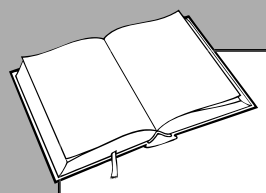
ФРАГМЕНТ 6

<...>

Розділ Б													
№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги або максимальна роздрібна ціна товарів без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТЗЕД	ознаки імпортованого товару	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Товар А	1111			шт.	2009	1,7255	102,00	20		176,00	35,20	

<...>

Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



МЕТАЛЛОЛОМ ОБРАЗОВАЛСЯ В РЕЗУЛЬТАТЕ ЛИКВИДАЦИИ ОС: КАК И КОГДА РАСПРЕДЕЛЯТЬ НДС?

С **1 января 2022 года** из п. 199.6 НК исключен абзац третий. Поэтому теперь **подлежит распределению по правилам ст. 199 НК** входной НДС, уплаченный в момент приобретения тех товаров (услуг), необоротных активов (далее – НА), которые используются одновременно в облагаемых НДС операциях и в операциях по поставке отходов и лома черных и цветных металлов, которые образовались, в частности, в результате строительства, разборки (демонтажа) ликвидированных (далее – ОС).

Рассмотрим:

- если металлолом получен от ликвидации объекта ОС, когда плательщик НДС обязан распределить входной НДС: в момент оприходования или в момент продажи такого металоллома;
- как распределить входной НДС, оформить налоговую накладную (далее – НН) и отразить эту операцию в декларации по НДС.

Что распределяем?

Напомним! Поставка отходов и лома черных и цветных металлов освобождена от обложения НДС на основании п. 23 подразд. 2 разд. XX НК.

Согласно п. 199.1 НК, если приобретенные (изготовленные) товары (услуги), НА частично используются в не облагаемых НДС операциях, а частично – в облагаемых, плательщик НДС обязан начислить налоговые обязательства в сумме НДС, уплаченного (начисленного) в момент приобретения (изготовления) этих товаров (услуг), НА, исходя из доли их использования в операциях, не облагаемых НДС.

Проще говоря, **распределять входной НДС нужно, если вы:**

- осуществляете в отчетном периоде как облагаемые, так и не облагаемые НДС поставки;

- приобретаете товары (услуги), НА, которые предназначены для **одновременного использования** в облагаемых и не облагаемых НДС операциях (т. е. это приобретения двойного назначения, их нельзя отнести только к облагаемой или только к не облагаемой налогом деятельности);
- все эти товары (услуги), НА были **приобретены с НДС**. Если же, например, они были приобретены у неплательщика НДС, тогда нечего распределять. Или же плательщик не смог включить НДС в налоговый кредит, потому что у него нет зарегистрированной НН (в этом случае основания для начисления налоговых обязательств появятся в периоде, в котором НН будет зарегистрирована).

К сведению! *К приобретениям двойного назначения можно отнести, в частности, расходы на аренду офиса, на коммунальные платежи за помещения, в которых ведется разная (облагаемая и не облагаемая НДС) деятельность, на услуги связи, канцелярские принадлежности и т. п.*

Применяем на практике

Рассмотрим, как действовать плательщику НДС, который получил металлолом в результате ликвидации объекта ОС.

СИТУАЦИЯ

Основной вид деятельности предприятия – поставка товаров (в т. ч. продукции собственного производства), облагаемых НДС. В январе 2022 года у предприятия была не облагаемая НДС операция: ликвидирован объект ОС, в результате чего образовался металлолом, который был оприходован в составе запасов. Часть этого металлолома была продана в феврале за 10 000 грн, а оставшая часть будет использована для собственных нужд. Для транспортировки металлолома к месту продажи оплачены услуги перевозчика – 1 000 грн (кроме того НДС – 200 грн), от поставщика услуг получена НН, зарегистрированная в ЕРНН.

Предприятие ежемесячно платит: за аренду офиса – 50 000 грн (кроме того НДС – 10 000 грн), коммунальные услуги (условно) – 15 000 грн (кроме того НДС – 3 000 грн); услуги связи – 1 125 грн (кроме того НДС – 225 грн).

Возникли вопросы:

1. В каком периоде следует распределять входной НДС – в январе или феврале 2022 года?

2. Подпадает ли под распределение сумма входного НДС, приходящаяся на часть металлолома, которая будет использована для собственных нужд?

3. Что делать с налоговым кредитом по услугам перевозки?

4. Как определить коэффициент распределения?

5. Как оформить НН и отразить начисление налоговых обязательств в декларации по НДС (далее – декларация)?

Анализ ситуации

Предприятие осуществляет операции двух видов – облагаемые НДС и освобожденные от налогообложения. Значит, нужно распределять сумму НДС по общим расходам. Рассмотрим, как это сделать.

Период первого распределения

Металлолом был оприходован в январе, однако эта операция не является поставкой (пп. 14.1.191, п. 185.1, 187.10 НК). Следовательно, говорить о том, что в январе у предприятии были поставки, не облагаемые НДС, не приходится. Таким образом, **в январе входной НДС не распределяем (распределять нечего)**.

В **феврале** была продана часть металлолома, то есть у предприятия впервые состоялась освобожденная от обложения НДС операция. Значит, в этом месяце и **появились основания для распределения входного НДС.** Причем та часть металлолома, которая не будет продана, в расчете коэффициента распределения не участвует. Под распределение попадают: расходы на оплату аренды офиса, коммунальных услуг и услуг связи.

Расходы прямого назначения

Предприятие заплатило за перевозку металлолома до места продажи. Такие расходы прямо связаны с не облагаемой НДС деятельностью (поставка металлолома освобождена от обложения НДС – п. 23 подразд. 2 разд. XX НК), поэтому они не распределяются. То есть нужно начислить компенсирующие налоговые обязательства исходя из всей стоимости транспортных услуг (п. 189.1, 198.5 НК).

Определяем коэффициент распределения

Доля не облагаемых НДС операций определяется по формуле, которая приведена в таблице 1 приложения 6 к декларации. То есть для расчета нужно взять:

- объем налогооблагаемых поставок (без учета НДС) за текущий год или период, в котором впервые была не облагаемая НДС поставка (п. 199.3 НК). В нашей ситуации это февраль. Как следует из графы 5 таблицы 1 приложения 6, это сумма значений строк 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 3 и 7 колонки А декларации и всех уточняющих расчетов (если они подавались плательщиком);
- общий объем поставок (без учета НДС) за текущий год или период, в котором впервые произошла не облагаемая НДС поставка (у нас это февраль). Как следует из графы 4 таблицы 1 приложения 6, это сумма значений строк 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 3, 5 и 7 колонки А декларации и всех уточняющих расчетов.

Рассчитаем долю использования приобретений в не облагаемых НДС операциях для нашей ситуации. Примем за условие, что объем облагаемых НДС поставок в феврале составил 625 000 грн (кроме того НДС – 125 000 грн). Тогда выходит, что:

- общий объем поставок (облагаемых и необлагаемых) за февраль составил 635 000 грн (625 000 грн + 10 000 грн);
- объем облагаемых НДС поставок – 625 000 грн.

Заполним таблицу 1 приложения 6 (см. **фрагмент 1**), где рассчитаем долю использования приобретений двойного назначения в не облагаемых НДС операциях.

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Таблиця 1. **Розрахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних/неоподатковуваних операціях**

№ з/п	Платник	Податковий період, за який здійснюється розрахунок	Обсяги постачання (без податку на додану вартість)		Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в:	
			загальний обсяг постачання (сума значень рядків 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 3, 5 та 7 колонки А декларації та всіх уточнюючих розрахунків), грн	оподатковувані операції (сума значень рядків 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 3 та 7 колонки А декларації та всіх уточнюючих розрахунків), грн	оподатковуваних операціях (колонка 5 х 100 % : : колонка 4)	неоподатковуваних операціях (100 – (колонка 5 х х 100 % : : колонка 4))
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
1	Який здійснює розрахунок відповідно до пункту 199.2 статті 199 розділу V Кодексу	Попередній календарний рік	–	–	–	–
2	Який здійснює розрахунок відповідно до пункту 199.3 статті 199 розділу V Кодексу	Перший звітний податковий період, у якому задекларовані такі операції	**635 000,00**	**625 000,00**	**98,43**	**1,57**

<...>

Итак, в феврале доля использования приобретений двойного назначения в не облагаемых НДС операциях составила 1,57 %.

Начисляем налоговые обязательства, оформляем НН

В нашей ситуации:

- **сумма приобретений двойного назначения** – 66 125 грн (50 000 грн + 15 000 грн + + 1 125 грн), часть использования в не облагаемых НДС операциях составила 1 038,16 грн (66 125 грн х 1,57 %), соответственно сумма **распределительных** налоговых обязательств – 207,63 грн (1 038,16 грн х 20 %);
- **сумма приобретений прямого назначения** – 1 000 грн, сумма **компенсирующих** налоговых обязательств – 200 грн (1 000 грн х 20 %).

Получается, что не позднее последнего дня отчетного периода (у нас это 28 февраля 2022 года, понедельник) предприятию нужно составить **две сводные НН, а именно**:

1. Сводная НН с кодом признака в графе «Зведена податкова накладна» «1» – составляется для начисления компенсирующих налоговых обязательств **согласно п. 198.5 НК**. Особенности оформления такой НН таковы:

В строке «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини...» ставится отметка «Х» и указывается тип причины «09» – поставки, освобожденные от обложения НДС.

Заголовочная часть заполняется так (п. 11 Порядка № 1307):

- в графе «Отримувач (покупець)» – приводится собственное наименование предприятия (или Ф. И. О. предпринимателя);
- строке «індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» – условный ИНН «600000000000»;
- налоговый номер покупателя и соответственно его код не указывается.

В разделе А строки VI–IX не заполняются (пп. 8 п. 16 Порядка № 1307).

В разделе Б указываются (пп. 1, 8, 10 п. 16 Порядка № 1307):

- в графе 2 «Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця» – дата составления и порядковые номера НН, выписанных поставщиками товаров (услуг), НА, по которым определяются налоговые обязательства. Если основанием для отражения налогового кредита согласно п. 201.11 НК служил заменитель НН (например, чеки, транспортные билеты, гостиничные счета) или таможенные декларации – тогда в графе 2 указываются даты и номера таких документов (ОИР, категория 101.16);
- графе 4 «Одиниця виміру товару (послуги)/умовне позначення» – ставится «грн»;
- графы 3.1, 3.2, 3.3, 5–9 не заполняются.

2. Сводная НН с кодом признака в графе «Зведена податкова накладна» «2» – составляется для начисления распределительных налоговых обязательств **согласно п. 199.1 НК**. Особенности оформления этой НН такие же, как и сводной НН с кодом признака «1».

Зарегистрировать в ЕРНН эти НН нужно не позднее 20-го числа месяца, следующего за тем, в котором они были оформлены (п. 201.10 НК). То есть в нашей ситуации НН нужно зарегистрировать **не позднее 20 марта 2022 года (это воскресенье).**

Имейте в виду! *Если выходной или праздничный день приходится на последний день срока, предусмотренного для регистрации НН, такой день считается операционным днем (п. 3 Порядка № 1246). То есть несмотря на то, что 20 марта 2022 года – это воскресенье, сводные НН все равно должны регистрироваться.*

Отражаем в декларации

Льготная поставка и сумма начисленных налоговых обязательств (компенсирующих и распределительных) в нашей ситуации отражаются в декларации так:

- в строке 5 (5.1) надо указать объемы поставки металлолома – 10 000 грн;
- в строке 4.1 – объемы поставки и сумму налоговых обязательств, начисленных согласно п. 198.5, 199.1 НК в суммах 2 038,16 грн и 407,63 грн соответственно.

Также с декларацией следует подать:

- **приложение 5 с заполненной таблицей 2** (пример заполнения по данным нашей ситуации см. **фрагмент 2**). Это приложение подается, так как в декларации заполнена строка 5.1. Напомним, что приложение 5 подается за каждый отчетный период, в котором у плательщика НДС была не облагаемая НДС операция, то есть в декларации заполнены строки 5 и 5.1;
- **приложение 6 с заполненной строкой 2 таблицы 1**. Это приложение подается за первый

отчетный период, в котором возникли не облагаемые НДС операции, а также по результатам перерасчета за год или последний отчетный период года в случае аннулирования НДС-регистрации. В остальные месяцы текущего года приложение 6 подавать не нужно.

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Таблиця 2. **Розрахунок сум податку на додану вартість, не сплаченого суб'єктом господарюваннядо бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг**

(грн)

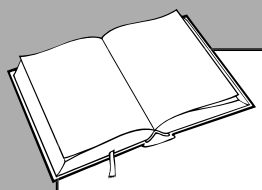
№ з/п	Найменування податкової пільги	Код податкової пільги (згідно з довідником пільг)	Сума податку на додану вартість, не сплачена до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги	Обсяг звільнених від оподаткування операцій з постачання товарів/послуг	Обсяги операцій з придбання товарів/послуг			
					20 %	7 %	0 %/ звільнені	14 %
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**
1	Тимчасово до 1 січня 2027 року від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з постачання відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТЗЕД. Переліки таких відходів та брухту чорних і кольорових металів затверджуються Кабінетом Міністрів України	**14060465**	**1 592,37**	**10 000,00**	**2 038,16**			
		Усього	**1 592,37**	**10 000,00**	**2 038,16**			

<...>

Повернемо спілкуванню БАЛАНС,
замінимо страх – ЕНТУЗІАЗМОМ,
а проблеми – МОЖЛИВОСТЯМИ

Напишіть мені особисто,
що ви думаєте про нашу роботу,
і поділіться ідеями
про поліпшення сервісу.

Аполлон ПОЗОВ,
генеральний директор
a.pozov@balance.ua



***Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ**, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК РАСПРЕДЕЛЯТЬ ВХОДНОЙ НДС ПРИ ПРОДАЖЕ ОТХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА КАК МЕТАЛЛОЛОМ?

Предприятие изготавливает изделия из металла. Для этого, в частности, приобретает металл по цене с НДС. В ходе производства образуются обрезки и стружка, которые реализуются предприятием как металлолом по мере их накопления – раз в три месяца.

Возникли вопросы:

- Нужно ли при продаже металлолома распределять входной НДС, уплаченный поставщикам металла?
- Как определить базу для начисления налоговых обязательств и коэффициент распределения?
- Нужно ли в месяце реализации металлолома распределять НДС за те месяцы, в которых образовывались отходы (т. е. продажи металлолома еще не было)?
- Нужно ли включать в базу распределения остаточную стоимость станка, на котором изготавливаются изделия, а также стоимость комплектующих, которые используются в процессе производства?

Анализ ситуации

Напомним, что входной НДС распределяется, если в отчетном периоде у плательщика были как облагаемые, так и не облагаемые НДС поставки. Это наш случай: предприятие изготавливает металлоизделия (эта деятельность облагается НДС) и продает металлолом, а **поставка отходов и лома черных и цветных металлов освобождена от обложения НДС до 1 января 2027 года** (п. 23 подразд. 2 разд. XX НК).

И кроме того – **с 1 января 2022 года из п. 199.6 НК исключен абзац третий**. А это означает, что теперь подлежит распределению по правилам ст. 199 НК входной НДС, уплаченный при покупке товаров (услуг), необоротных активов (далее – НА), которые используются одновременно в облагаемых НДС операциях и в операциях по поставке отходов и лома черных и цветных металлов, которые образовались, в частности, в результате переработки, обработки, плавления товаров (сырья, материалов, заготовок и т. п.) на производстве.

***Внимание!** Если в процессе производства у предприятия образуются отходы (обрезки, стружка и т. п.) черных и цветных металлов, которые потом сдаются как лом, такое предприятие обязано распределять НДС.*

До 01.01.2022 предприятия – под прикрытием абзаца третьего п. 199.6 НК – могли не распределять входной НДС при продаже металлолома. И теперь многие из них интересуются:

Можно ли при продаже отходов и лома металлов отказаться от применения льготы по НДС, предусмотренной п. 23 подразд. 2 разд. XX НК?

Нет, отказаться от любой льготы по НДС – **нельзя** (п. 30.4 НК). Причина в том, что НДС-льготы предоставляются не налогоплательщику – льготируется сама операция. Поэтому распределять НДС при продаже металлолома придется.

Что и как распределяем?

Под **распределение попадают** суммы НДС, уплаченные (начисленные) при приобретении товаров (услуг), НА двойного назначения. То есть тех, что используются **одновременно** в облагаемых и не облагаемых НДС операциях (п. 199.1 НК, подробнее см. на с. 9 номера).

Также напомним, что помимо распределительных налоговых обязательств, начисляемых со-

гласно п. 199.1 НК, у предприятия могут возникнуть и **компенсирующие налоговые обязательства** на основании п. 198.5 НК.

Напоминаем! *Компенсирующие налоговые обязательства начисляются, если приобретенные товары (услуги), НА предназначаются для использования только в не облагаемых НДС операциях.*

База для начисления налоговых обязательств (как распределительных, так и компенсирующих) определяется согласно п. 189.1 НК, а именно:

- по товарам (услугам) – исходя из стоимости их приобретения;
- по НА – исходя из балансовой (остаточной) стоимости, сложившейся на начало отчетного (налогового) периода, в течение которого осуществляются такие операции (если учет НА не ведется, тогда исходя из обычной цены).

Внимание! *О том, как определить коэффициент распределения и заполнить таблицу 1 приложения 6 к декларации по НДС, читайте на с. 56 этого номера.*

Когда распределяем?

Отходы, которые будут проданы как металлолом, образуются у предприятия в процессе производства. Рассмотрим, на каком этапе надо приступать к распределению НДС.

Приобретение металла

Для производства изделий предприятие приобретает металл по цене с НДС. И конечно же, сразу возникает вопрос:

? ***Нужно ли в периоде приобретения металла распределять сумму входного НДС?***

Мнение редакции

Мы считаем, что сумма НДС, уплаченная (начисленная) в стоимости купленного предприятием металла, вообще не должна попадать под распределение.

Наши аргументы

Согласно определению из ст. 1 Закона № 619, металлоломом являются:

- непригодные для прямого использования изделия или части изделий, по решению владельца утратившие эксплуатационную ценность вследствие физического или морального износа, которые содержат черные или цветные металлы либо их сплавы;
- изделия из металла, имеющие неисправимый брак;
- остатки черных и цветных металлов и их сплавов.

Предприятие, которое занимается изготовлением изделий из металла (например, запчастей), приобретает металл именно для производства, а не для того, чтобы изготовить из него металлолом.

Изготовленная из металла продукция при продаже облагается НДС на общих основаниях. То есть можно утверждать, что металл приобретается таким предприятием для использования в облагаемых НДС операциях.

Кроме того, в периоде приобретения металла у предприятия может вообще не быть оснований для распределения входного НДС, уплаченного (начисленного) в составе цены такого металла. Ведь в этот момент еще окончательно не известно, будет использован металл в освобожденных от НДС операциях или нет. Например, не известно, станет ли часть (и какая именно) этого металла отходами и, самое главное, будут ли реализованы эти отходы в качестве металлолома. Напомним, что оприходование отходов на баланс предприятия не является их поставкой в понимании пп. 14.1.191 и п. 185.1 НК.

Мнение налоговой

В 2022 году – после того как абзац третий исчез из п. 199.6 НК – налоговая еще не высказывалась на этот счет.

Однако есть старые разъяснения. Например, по поводу продажи макулатуры как возвратных отходов, полученных в процессе производства гофрокартона и упаковки (Письмо № 1539). Налоговая считает, что уплаченный (начисленный) при приобретения сырья (бумаги) НДС нужно распределять.

Но тогда возникает другой вопрос: исходя из какой стоимости начислять распределительные

налоговые обязательства? В Письме № 1539 указано, что базой для исчисления налоговых обязательств должна быть стоимость той части сырья, из которой в процессе производства образовались отходы (макулатура), реализуемые с применением НДС-льготы.

Иными словами, налоговая предлагает распределять входной НДС исходя из стоимости приобретенного сырья (в нашем случае металла), которая гораздо выше, чем стоимость металлолома (т. е. изделий, которые утратили свою эксплуатационную ценность)! Хотя логичнее было бы начислить распределительные налоговые обязательства пропорционально стоимости металлолома.

Что делать плательщику?

Если нет желания спорить с налоговой по поводу начисления налоговых обязательств исходя из стоимости приобретенного металла, можно **в периоде продажи металлолома** начислить распределительные налоговые обязательства исходя из коэффициента использования металла в не облагаемых НДС операциях (как это сделать – см. на с. 56 этого номера).

Также можно обратиться за индивидуальной налоговой консультацией. Задайте вопрос, изложив вышеприведенные нами аргументы. Вдруг вам удастся получить лояльное разъяснение в свой адрес.

На заметку! *О том, как правильно составить запрос на получение ИНК, см. «БАЛАНС», 2021, № 51, с. 20 или в Uteka (https://uteka.ua/publication/commerce-12-pravovie-soveti-67-kak-poluchit-kachestvennuyu-ink-konsultiruet-yurist).*

Приобретение других товаров (услуг)

К приобретениям двойного назначения можно отнести, в частности, расходы на аренду офиса, коммунальные платежи за офис или помещения, в которых ведется «двойная» (облагаемая и не облагаемая НДС) деятельность, на услуги связи, покупку канцелярии и т. п. То есть это расходы общехозяйственного назначения.

Нужно ли распределять входной НДС по приобретениям общехозяйственного назначения в отчетных периодах, когда не было продажи металлолома?

Нет, для этого нет оснований. В п. 199.1 НК речь идет о распределении суммы входного НДС по приобретениям, которые **в отчетном периоде используются частично в облагаемых и частично – в не облагаемых НДС операциях**. То есть предполагается, что в течение отчетного периода у плательщика были оба вида операций (облагаемые НДС и не облагаемые).

Если же в отчетном периоде у плательщика были только облагаемые НДС операции (только продажа металлоизделий), тогда между чем можно распределять НДС, уплаченный в составе общехозяйственных расходов за этот период? Пусть даже в течение этого периода у предприятия накапливались отходы производства. Но ведь, как мы отмечали выше, оприходование таких отходов на баланс не является их поставкой.

Нужно ли начислять распределительные налоговые обязательства исходя из остаточной стоимости станка, на котором осуществляется обработка металла, и стоимости различных комплектующих, которые используются в производстве металлоизделий?

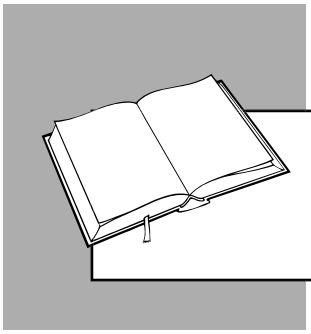
Считаем, что нет. Ведь как станок, так и комплектующие (например, сверла) предназначены для изготовления изделий из металла, которые впоследствии используются в облагаемых НДС операциях, а не для изготовления металлолома.

Хотим предупредить! *Позиция налоговой на этот счет пока неизвестна, и фискальный подход не исключен.*

Компенсирующий НДС

Как мы уже отмечали выше, помимо распределительных налоговых обязательств могут начисляться и компенсирующие налоговые обязательства на основании п. 198.5 НК – в случае, если расходы на приобретение товаров (услуг) напрямую связаны с освобожденной от НДС операцией. В нашем случае – с продажей металлолома.

Например, это могут быть услуги, связанные с доставкой металлолома к месту продажи (перевозка, погрузка-разгрузка).



Валерия ГАВРИК, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК ОПРЕДЕЛИТЬ МЕСТО ПОСТАВКИ УСЛУГ?

Для каждого вида услуг место поставки определяется по своим правилам. Поставку электронных услуг в этой консультации мы не будем рассматривать, о них подробнее читайте на с. 67 этого номера.

Когда услуги являются объектом налогообложения

Согласно п. 185.1 НК объектом налогообложения являются, в частности, операции поставки услуг:

- на таможенной территории Украины (далее – ТТУ);
- по международным перевозкам пассажиров, багажа и грузов железнодорожным, автомобильным, морским, речным и авиационным транспортом.

Для определения объекта налогообложения важно знать место поставки услуг. Если место поставки находится на ТТУ, операция является объектом обложения НДС, в противном случае – она не подлежит обложению НДС.

Как определить место поставки услуг

Место поставки услуг определяют согласно п. 186.2–186.4 НК. При этом НК установлено:

- **общее правило** определения места поставки услуг (п. 186.4), которым нужно руководствоваться, если НК не установлено иное;
- **особые правила** определения места поставки (п. 186.2, 186.3) – для отдельных видов услуг: связанных с движимым имуществом (пп. 186.2.1), недвижимым имуществом (пп. 186.2.2), культурной, научной, образовательной, спортивной и развлекательной сферами (пп. 186.2.3), а также целого ряда услуг – рекламных, консультационных, радиотелевизионных, телекоммуникационных, экспедиторских и др. (п. 186.3).

Как видим, место поставки напрямую зависит от вида услуги. Однако в п. 186.2, 186.3 НК не сказано, как классифицировать услуги. При определении вида конкретной услуги **рекомендуем** воспользоваться действующим классификатором КВЭД. Отметим, что на КВЭД ссылаются и налоговики в разъяснениях об определении места поставки услуг, перечисленных в п. 186.3 НК (см. ОИР, категория 101.05).

Общее правило (п. 186.4 НК)

Место поставки определяется по **месту регистрации поставщика** услуг (п. 186.4 НК).

Это правило действует для услуг, которые не включены в п. 186.2, 186.3, 186.3[1] НК.

Если место регистрации поставщика услуг находится на ТТУ, поставка является объектом обложения НДС, если за пределами ТТУ – такие услуги не облагаются НДС (см. табл. 1).

Таблица 1

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	**2**	**3**	**4**
Если поставщик услуг зарегистрирован на ТТУ	ТТУ	Есть	Комиссионер-резидент реализует товар нерезидента на территории Украины. Вознаграждение комиссионера облагается НДС, поскольку он (поставщик посреднических услуг) зарегистрирован на ТТУ
Если поставщик услуг не зарегистрирован на ТТУ	За пределами ТТУ	Нет	Комиссионер-нерезидент реализует товар резидента за пределами Украины. Вознаграждение комиссионера не облагается НДС, поскольку он (поставщик посреднических услуг) не зарегистрирован на ТТУ

Услуги, связанные с движимым имуществом (пп. 186.2.1 НК)

Место поставки определяется по **месту фактического оказания услуг** (см. табл. 2).

К услугам, связанным с движимым имуществом, относятся (пп. 186.2.1 НК):

- услуги, которые являются вспомогательными в транспортной деятельности: погрузка, разгрузка, перегрузка, складская обработка товаров и другие аналогичные виды услуг (коды 52.1 и 52.2 КВЭД-2010);
- услуги по проведению экспертизы и оценки движимого имущества;
- услуги, связанные с перевозкой пассажиров и грузов, в том числе с поставкой продовольственных продуктов и напитков, предназначенных для потребления;
- услуги по выполнению ремонтных работ, переработке сырья и другие работы и услуги, связанные с движимым имуществом (коды 33.1, 45.2, 45.4, 95.1, 95.2 КВЭД-2010).

Таблица 2

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	**2**	**3**	**4**
Если услуги фактически поставляются на ТТУ	ТТУ	Есть	Нерезидент ремонтирует оборудование резидента на ТТУ. Услуги по ремонту облагаются НДС, поскольку фактически оказываются на ТТУ
Если услуги фактически поставляются за границей	За пределами ТТУ	Нет	Резидент осуществляет погрузку грузов за пределами ТТУ. Услуги по погрузке (как транспортно-вспомогательные) не облагаются НДС, поскольку фактически поставляются за пределами Украины (не являются объектом обложения)

У этого правила есть **исключения:**

1. Место поставки транспортно-экспедиторских услуг следует определять по специальному правилу, установленному пп. «ж» п. 186.3 НК: по месту регистрации получателя, хотя согласно КВЭД эти услуги относятся к транспортно-вспомогательным (код 52.9).

Учтите, что транспортно-вспомогательные услуги, связанные с транзитными перевозками, освобождаются от налогообложения (льготируются) (п. 197.8 НК) при условии, что место их поставки определено на ТТУ.

2. При определении места поставки ремонтных услуг необходимо учитывать нормы пп. «б» пп. 195.1.3 НК. Если движимое имущество было предварительно ввезено в Украину для выполнения ремонтных работ и после их завершения вывозится из Украины, то ремонтные работы будут облагаться НДС по ставке 0 %.

Услуги, связанные с недвижимым имуществом (пп. 186.2.2 НК)

Местом поставки услуг, связанных с недвижимостью, является **место ее нахождения** (пп. 186.2.2 НК).

К таким услугам относятся (пп. 186.2.2 НК):

- услуги агентств недвижимости (код 68.31) (пп. «а»);
- услуги по подготовке и проведению строительных работ (коды 41–43) (пп. «б»);
- другие услуги, оказываемые по местонахождению недвижимого имущества, в том числе строящегося, например, купля-продажа (код 68.10), сдача в аренду собственных объектов недвижимости (код 68.20) (пп. «в»).

Таблица 3

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	**2**	**3**	**4**
Если недвижимость расположена в Украине	ТТУ	Есть	Нерезидент ремонтирует расположенную на ТТУ недвижимость резидента. Ремонтные работы облагаются НДС, так как недвижимость расположена в Украине
Если недвижимость расположена за границей	За пределами ТТУ	Нет	Резидент арендует у нерезидента недвижимость, находящуюся за границей. Арендная плата не облагается НДС, поскольку недвижимость расположена за пределами Украины

Услуги в сфере культуры (пп. 186.2.3 НК)

Местом поставки таких услуг является **место их фактического предоставления** (см. табл. 4).

К таким услугам относятся (пп. 186.2.3 НК):

- услуги в сфере культуры, искусства (код 90), образования (код 85), науки (код 72), спорта, развлечений (код 90) или другие подобные услуги, включая услуги организаторов деятельности в указанных сферах;
- услуги по организации платных выставок (код 82.30), конференций, учебных семинаров и других подобных мероприятий.

Поставка на ТТУ образовательных услуг, указанных в пп. 197.1.2 НК, освобождается от обложения НДС.

Таблица 4

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	**2**	**3**	**4**
Если услуги фактически предоставляются на ТТУ	ТТУ	Есть	Нерезидент проводит платную выставку научных достижений на территории Украины. Плата за участие в выставке (как услуги нерезидента, оказываемые на ТТУ) облагается НДС (тогда как плату за выставки за границей не облагают НДС)
Если услуги фактически предоставляются за границей	За пределами ТТУ	Нет	Нерезидент организует концертные туры резидента за границей. Эти услуги не облагаются НДС, поскольку фактически предоставляются за пределами Украины

Услуги, указанные в п. 186.3 НК

Местом поставки услуг, перечисленных в п. 186.3 НК, считается **место, в котором получатель услуг зарегистрирован субъектом хозяйствования** или (в случае отсутствия такого места) **место его постоянного или преимущественного проживания** (п. 186.3 НК).

К таковым относятся следующие услуги (п. 186.3 НК):

- предоставление имущественных прав интеллектуальной собственности, создание по заказу и использование объектов права интеллектуальной собственности, в том числе по лицензионным договорам, а также предоставление (передача) права на сокращение выбросов парниковых газов (углеродных единиц) (код 77.40) (пп. «а»);
- рекламные (код 73) (пп. «б»);
- консультационные (коды 70.22, 62), инжиниринговые (код 71.12), инженерные, юридические (в т. ч. адвокатские) (код 69.10), бухгалтерские (код 69.20), аудиторские, актуарные и другие подобные услуги консультационного характера, а также услуги по разработке и тестированию программного обеспечения, обработке данных, предоставлению консультаций по вопросам информатизации, предоставлению информации и другие услуги в сфере информатизации, в том числе с использованием компьютерных систем (пп. «в»);
- предоставление персонала (код 78), в том числе в случае, если персонал работает по месту осуществления деятельности покупателя (пп. «г»);
- предоставление в аренду (лизинг) движимого имущества, кроме транспортных средств и банковских сейфов (код 77) (пп. «ґ»);
- телекоммуникационные услуги (код 61), а именно: услуги, связанные с передачей, распространением или приемом сигналов, слов, изображений и звуков или информации любого характера при помощи проводных, спутниковых, сотовых, радиотехнических, оптических или других электромагнитных систем связи, включая соответствующее предоставление или передачу права на использование возможностей такой передачи, распространения или приема, в том числе предоставление доступа к глобальным информационным сетям (пп. «д»);
- услуги радио- и телевизионного вещания (код 60) (пп. «е»);
- посреднические услуги, оказываемые от имени и за счет другого лица или от своего имени, но за счет другого лица, если покупателю предоставляются услуги, перечисленные в данном пункте (пп. «є»);
- транспортно-экспедиторские услуги (код 52.9) (пп. «ж»);
- услуги по производству и компоновке видео- и кинофильмов, анимационных (мультипликационных) фильмов, телепрограмм, рекламных фильмов, фоторекламных материалов и компьютерной графики (пп. «ж»).

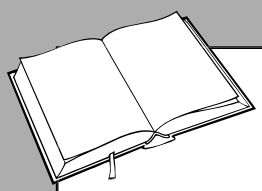
Таблица 5

Статус поставщика	Место поставки	Объект налогообложения	Пример
1	**2**	**3**	**4**
Если получатель услуг зарегистрирован на ТТУ	ТТУ	Есть	Резидент арендует оборудование нерезидента. Арендная плата облагается НДС, поскольку арендатор – резидент Украины
Если получатель услуг не зарегистрирован на ТТУ	За пределами ТТУ	Нет	Резидент размещает на ТТУ рекламное объявление нерезидента. Плата за рекламу не облагается НДС, поскольку место регистрации заказчика – за пределами Украины

Будьте внимательны при определении места поставки:

- посреднических услуг – под действие п. 186.3 НК подпадают услуги посредников (агентов, поверенных, комиссионеров) при условии, что через них покупаются услуги, о которых идет речь в данном пункте. При определении места поставки любых других посреднических услуг работает правило из п. 186.4 НК;
- услуг по предоставлению персонала – услуги должны соответствовать определению из пп. 14.1.183 НК. То есть должен быть заключен договор, по которому лицо, предоставляющее услугу (резидент или нерезидент), направляет в распоряжение другого лица (резидента или нерезидента) физлиц для выполнения определенных этим договором функций. При этом такой договор может предусматривать заключение физлицами трудового соглашения или трудового контракта с лицом, в распоряжение которого они направлены;
- маркетинговых услуг – эти услуги не входят в перечень из п. 186.3 НК, хотя согласно КВЭД включены в разд. 73 «Рекламная деятельность и исследования конъюнктуры рынка» (услуги по продвижению товаров – класс 73.11, по исследованию рынка – класс 73.20). Однако в данной ситуации надо ориентироваться на маркетинговые услуги, указанные в пп. 14.1.108 НК, и определять место их поставки согласно п. 186.4 НК, то есть как место регистрации поставщика услуг (ОИР, категория 101.04).

Александра САВЧЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



ЭЛЕКТРОННЫЕ УСЛУГИ: КТО ПЛАТИТ НДС?

В консультации расскажем, какие услуги можно отнести к электронным, а какие нет и кто при поставке таких услуг уплачивает НДС.

Имейте в виду! *Перечень электронных услуг из пп. 14.1.56[5] НК не является исчерпывающим, то есть может быть расширен.*

Электронные услуги – это...

Согласно определению, приведенному в пп. 14.1.56[5] НК, **электронные услуги** – это услуги, которые предоставляются через Интернет автоматизированно, с помощью информационных технологий и преимущественно без вмешательства человека, в том числе путем установки специального приложения или приложения на смартфонах, планшетах, телевизионных приемниках или других цифровых устройствах.

К **электронным услугам**, в частности, но не исключительно, **относятся:**

- поставка электронных экземпляров, предоставление доступа к изображениям, текстам и информации, в том числе, но не исключительно, подписка на электронные газеты, журналы, книги, предоставление доступа и/или загрузка фотографий, графических изображений, видеоматериалов;
- поставка электронных экземпляров (электронно-цифровой информации) и/или предостав-

ление доступа к аудиовизуальным произведениям, видео- и аудиопроизведениям на заказ, играм, включая поставки услуг по участию в таких играх, поставки услуг по доступу к телевизионным программам (каналам) или их пакетам, кроме доступа к телепрограммам одновременно с их трансляцией через телевизионную сеть;

- предоставление доступа к базам данных (в т. ч. использование поисковых систем и служб каталогов в Интернете);
- поставка программного обеспечения и обновлений к нему, включая электронные экземпляры, предоставление доступа к ним, а также дистанционное обслуживание программного обеспечения и электронного оборудования. **На заметку!** Поставка программного обеспечения освобождается от обложения НДС согласно п. 26[1] подразд. 2 разд. XX НК (п. 208[1].6 НК), независимо от того, кто является их поставщиком;
- предоставление доступа к информационным, коммерческим, развлекательным электронным ресурсам и другим подобным ресурсам, в частности, но не исключительно, размещенным на платформах общего доступа к информации или видеоматериалам;
- услуги по дистанционному обучению в Интернете, проведение и предоставление которого не требует участия человека. В том числе путем предоставления доступа к виртуальным классам, образовательным ресурсам, в которых учащиеся выполняют задания онлайн, а оценки выставляются автоматически, без участия человека (или с минимальным его участием);
- предоставление вычислительных ресурсов, ресурсов хранения или систем электронных коммуникаций с помощью технологий облачных вычислений (облачные услуги);
- реклама в Интернете, мобильных приложениях и других электронных ресурсах, предоставление рекламного пространства (в т. ч. путем размещения баннерных рекламных сообщений на веб-сайтах, веб-страницах или веб-порталах).

В то же время не все услуги, предоставляемые онлайн, являются электронными. Так, не считается электронной услуга, заказанная через Интернет, но предоставленная вживую. **Например,** услуги по размещению в гостиницах, найму автомобилей, услуги кафе по доставке еды, услуги пассажирского транспорта и другие подобные услуги.

Поставка товаров (услуг), в стоимость которых включена электронная услуга, не является поставкой электронных услуг.

Также **не считаются электронными** услуги:

- по дистанционному обучению в Интернете, если сеть используется исключительно как средство коммуникации между преподавателем и слушателем. Например, обучение с использованием Zoom, Skype. Напомним, образовательные услуги, в том числе и предоставляемые через Интернет, освобождаются от обложения НДС (пп. 197.1.2 НК);
- предоставлению пользователям доступа к Интернету и консультационные услуги, которые оказываются путем направления сообщений по электронной почте.

Кто уплачивает НДС

В перечень лиц – плательщиков НДС, приведенный в пп. 14.1.139 НК, **теперь входят нерезиденты**, которые не имеют постоянного представительства в Украине и поставляют электронные услуги украинским физлицам: гражданам и предпринимателям – неплательщикам НДС.

Причем в пп. «д» пп. 14.1.139 НК речь идет о поставке электронных услуг такими нерезидентами:

- как непосредственно – путем предоставления доступа через электронный интерфейс, предоставления технических, организационных, информационных и других возможностей, осуществляемых с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения соглашений между продавцами и покупателями;
- так и по посредническим договорам от собственного имени, но по поручению поставщика электронных услуг. То есть по договорам, где нерезидент, являясь посредником, действует от своего имени.

Кто из нерезидентов – поставщиков электронных услуг не включен в перечень плательщков НДС?

Не являются плательщиками НДС нерезиденты – поставщики электронных услуг, которые:

- оказывают электронные услуги по посредническим договорам, но при этом в счетах (квитанциях), предоставленных заказчикам электронных услуг, приведен перечень таких услуг и указан их **фактический поставщик** (а не посредник-нерезидент);
- осуществляют исключительно обработку платежей за электронные услуги и не участвуют в предоставлении этих услуг;
- оказывают электронные услуги непосредственно через свое постоянное представительство в Украине.

К **нерезидентам** для целей применения пп. 14.1.139 НК **относятся:**

- иностранные компании, созданные в соответствии с законодательством других государств, их зарегистрированные (аккредитованные или легализованные) согласно законодательству Украины филиалы, представительства и другие обособленные подразделения с местонахождением на территории Украины;
- дипломатические представительства, консульские учреждения и другие официальные представительства других государств и международных организаций в Украине;
- физлица, не являющиеся резидентами Украины.

Таким образом, *нерезидент должен уплачивать НДС, если он является поставщиком электронных услуг с местом их поставки в Украине, а получателем таких услуг являются физлица: граждане или предприниматели – неплательщики НДС (п. 208[1].1 НК).*

Место поставки электронных услуг

Согласно новому п. 186.3[1] НК местом поставки электронных услуг является **местонахождение их получателя**. Значит, если получатель электронных услуг от нерезидента:

- физлицо-предприниматель – местом поставки услуг является место его регистрации как субъекта хозяйствования;
- обычное физлицо – местом поставки будет фактическое местонахождение такого физлица.

С местом нахождения физлица-предпринимателя – получателя услуги все понятно. А вот как определить местонахождение обычного физлица?

Об этом сказано в п. 186.3[1] НК. В зависимости от способа предоставления электронных услуг для определения местонахождения получателя **должны учитываться следующие данные:**

- страна установления линии фиксированной связи (местонахождение провайдера телекоммуникаций, услугами которого пользовался получатель в процессе получения электронной услуги) – если электронные услуги предоставляются физлицу средствами фиксированной связи (пп. «а»);
- страна, которую идентифицируют по мобильному коду страны SIM-карты, используемой во время получения электронных услуг, – если такие услуги предоставляются средствами мобильной связи (пп. «б»);
- страна, в которой размещены другие средства связи (если электронная услуга оказана иными средствами связи, нежели те, что указаны в пп. «а» и «б») или в которую отправлена карта доступа для ее использования (в т. ч. местонахождение устройства, определяемое по его IP-адресу, которое использовалось получателем электронной услуги) (пп. «в»).

То есть речь идет о стране, в которой находится получатель электронной услуги на момент ее получения. И если это Украина, значит, местом поставки электронных услуг будет Украина и у нерезидента – плательщика НДС возникает обязанность по начислению налоговых обязательств. Если же физлицо на момент получения услуги находится за пределами Украины, объект обложения НДС у нерезидента не возникает.

Дополнительными доказательствами местонахождения физлица – получателя услуг (применяются одновременно с данными, указанными в пп. «а»–«в» п. 186.3[1] НК) являются:

- платежный адрес получателя услуг;
- банковские реквизиты, в частности место ведения банковского счета, использованного для расчетов за электронные услуги;
- другая коммерчески важная информация.

Достаточно ли будет вышеперечисленных данных, чтобы нерезидент смог определить место поставки своих электронных услуг, покажет практика.

Если нерезидент на момент предоставления электронной услуги не является плательщиком НДС и оказывает ее физлицу – гражданину. У кого в данном случае возникает обязанность уплатить НДС (место поставки услуг – Украина)?

В этой ситуации ни у кого. Однако напомним, что зарегистрироваться плательщиком НДС нерезидент – поставщик электронных услуг должен, если по результатам 2021 года общий доход от оказания в Украине электронных услуг физлицам – неплательщикам НДС составил 1 000 000 грн в эквиваленте по курсу НБУ на 0 часов 1 января 2022 года. Большая часть нерезидентов, которые поставляют электронные услуги в Украине, достигла этого объема в прошлом году, значит, не позднее 31 марта 2022 года они должны подать в налоговый орган заявление об НДС-регистрации (п. 208[1].2 НК).

Нерезидент оказывает электронные услуги юрлицу или предпринимателю – плательщику НДС. Кто в этом случае платит НДС (место поставки услуг – Украина)?

Уплатить НДС должен **получатель услуг.** Причем, если таким получателем является юрлицо – неплательщик НДС, он все равно обязан уплатить НДС и подать в налоговую Расчет налоговых обязательств, начисленных получателем услуг, не зарегистрированным в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, поставляемых нерезидентами, в том числе их постоянными представительствами, не зарегистрированными налогоплательщиками, на таможенной территории Украины (далее Расчет). Форма Расчета утверждена Приказом № 21.

Напомним: *Расчет подается не позже 20-го числа месяца, следующего за тем, в котором были получены электронные услуги. Сумму налога, указанную в Расчете, нужно уплатить в течение 10 календарных дней (далее – к. д.) после истечения срока его подачи.*

Кстати, если услуги предоставляются нерезидентом – неплательщиком НДС предпринимателю – неплательщику НДС, последний тоже должен будет уплатить налоговые обязательства и подать Расчет.

Также отметим, что вышеизложенные нововведения для юрлиц и физлиц-предпринимателей – плательщиков НДС, получающих электронные услуги с местом их поставки в Украине, для целей НДС ничего не изменили: эти лица, как и раньше, начисляют налоговые обязательства и оформляют налоговую накладную с типом причины «14», регистрируют ее в ЕРНН и на ее основании отражают налоговый кредит. Причем независимо от того, является поставщик-нерезидент плательщиком НДС или нет.

Как поставщику–нерезиденту узнать НДС–статус получателя электронных услуг?

Конечно, поставщику-нерезиденту важно знать НДС-статус своего получателя. Как указывают налоговики в Информационном письме № 26, личность субъекта – получателя электронных услуг можно установить, например, из положений публичного договора (оферты) и/или анкеты заказчика – получателя электронных услуг.

В анкете получатель должен указать свой статус:

1) юридическое лицо;

2) физлицо-предприниматель, являющееся плательщиком НДС;

3) физлицо-предприниматель, не зарегистрированное плательщиком НДС;

4) физлицо – не субъект предпринимательской деятельности.

На основании такой анкеты нерезидент сможет узнать категорию заказчика и поймет, нужно ли ему начислять и уплачивать НДС в украинский бюджет или это сделает получатель услуги.

Также физлицо-предприниматель может подтвердить факт своей НДС-регистрации путем указания в публичном договоре (оферте) индивидуального налогового номера плательщика НДС (далее – ИНН). Если же ИНН в публичном договоре не будет отражен, тогда нерезидент будет считать получателя услуг физлицом – неплательщиком НДС.

Как нерезиденту документально подтвердить факт поставки электронной услуги, на каком основании он должен начислить налоговые обязательства?

В данном случае документом, подтверждающим факт поставки электронных услуг, является **любой документ, подтверждающий оплату таких услуг,** в том числе отправленный в электронной форме средствами электронной связи (п. 208.5[1] НК).

Причем датой возникновения налоговых обязательств при поставке электронных услуг нерезидентом – плательщиком НДС является последний день отчетного (налогового) периода, в котором произведена оплата услуг (п. 208[1].5 НК). Отчетным периодом для нерезидента является квартал (п. 208[1].4 НК).

Особенности НДС-регистрации нерезидента

Как мы уже отмечали выше, при достижении объема поставок электронных услуг в 2021 году 1 млн грн, нерезидент должен зарегистрироваться плательщиком НДС, подав до 31.03.2022 **заявление по форме № 1–РОН** (№ 1-RON) (приложение 12 к Положению № 1130).

Отметим, что нерезидент может зарегистрироваться плательщиком НДС добровольно (если не достиг миллионного предела поставок за 2021 год). В этом случае заявление следует подать не позднее чем за 10 к. д. до начала квартала, с которого он хочет стать плательщиком НДС.

Форма заявления приведена на двух языках: украинском и английском.

Порядок заполнения заявления (также на двух языках) изложен в приложении 1 к форме заявления, а справочник электронных услуг с их кодировкой – в приложении 2.

Какие еще документы, кроме заявления, подаются для НДС–регистрации?

К заявлению прилагается **копия**:

- либо выписки из соответствующего бизнес-реестра (торгового, банковского или иного реестра, в котором фиксируется факт госрегистрации компании, организации), выданной в стране регистрации такого нерезидента;
- либо документа, подтверждающего присвоение нерезиденту идентификационного номера в стране его регистрации, если в выписке из соответствующего бизнес-реестра нет сведений о таком коде.

Каков срок НДС–регистрации нерезидента?

Нерезидент должен быть зарегистрирован плательщиком НДС в течение **3 рабочих дней** после поступления заявления в налоговый орган. В этот же срок налоговая направляет нерезиденту через специальное портальное решение (и одновременно отсылает уведомление на адрес электронной почты, указанный им в заявлении) информацию:

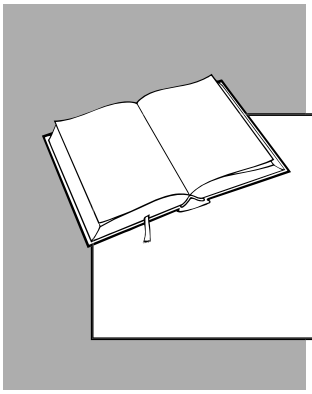
- о факте его регистрации плательщиком НДС;
- присвоении ему ИНН;
- об отчетном налоговом периоде, сроках подачи отчетности, сроках и порядке уплаты налога.

НДС-отчетность нерезидента

Нерезидент подает упрощенную налоговую декларацию по НДС (форма утверждена Приказом № 555). Суммовые показатели декларации заполняются в инвалюте (евро или доллар США). Декларация подается через портальное решение **в течение 40 к. д.** после окончания отчетного квартала.

Важно! Нерезидент подает декларацию независимо от факта осуществления операций за отчетный период (Информационное письмо № 26).

Ольга ОЗЕРНАЯ, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



КАК ОПРЕДЕЛИТЬ БАЗУ ОБЛОЖЕНИЯ НДС В СЛУЧАЕ ЛИКВИДАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ?

При ликвидации основных средств (далее – ОС) у плательщика НДС возникает вопрос: надо ли начислять НДС по такой операции? Если надо, то что принять в качестве базы налогообложения? Ответы на эти вопросы вы найдете в нашей консультации.

Начислять ли НДС в случае ликвидации ОС?

Для целей обложения НДС ликвидация ОС **по самостоятельному решению** налогоплательщика приравнивается к его продаже (поставке), то есть **является объектом налогообложения** (абзац первый п. 189.9 НК).

Но у этого правила **есть исключение,** установленное абзацем вторым п. 189.9 НК. Так, не считаются операцией по поставке случаи, когда ОС:

- **ликвидируются** в связи с их уничтожением или разрушением вследствие действия обстоятельств непреодолимой силы, в других случаях, когда такая ликвидация осуществляется без согласия плательщика НДС, в частности в случае хищения ОС, что подтверждается согласно законодательству;
- плательщик НДС подает контролирующему органу соответствующий документ об уничтожении, разборке или преобразовании основных производственных или непроизводственных средств иным способом, вследствие чего они не могут использоваться по первоначальному назначению.

Как подтвердить вынужденность ликвидации, чтобы не начислять НДС?

Как следует из приведенной выше нормы, чтобы ликвидация ОС не подпадала под налогообложение, плательщику нужно доказать, что эта операция является **вынужденной**.

Порядок документального подтверждения случаев, когда ОС не могут использоваться по своему первоначальному назначению, изложен в ОНК № 673. В ней налоговики разъяснили, какие документы подтверждают вынужденность ликвидации для каждого из случаев, приведенных в абзаце втором п. 189.9 НК.

Как указано в ОНК № 673, плательщику НДС для определения непригодности объектов ОС следует руководствоваться нормами п. 41–43 Методрекомендаций № 561. То есть по приказу руководителя предприятия надо составить комиссию, которая подготовит соответствующее заключение о непригодности объекта ОС и нецелесообразности его ремонта. Основаниями для вынужденной ликвидации могут быть порча (разрушение) ОС, моральный и физический износ, достижение нулевой остаточной стоимости и т. п.

Подтверждают вынужденность ликвидации и являются основанием для неначисления НДС следующие документы:

- для ОС – акт типовой формы № ОЗ-3 (для сельхозпредприятий – специализированной формы № ОЗСГ-3, утвержденной Приказом № 701);
- автотранспортных средств – акт типовой формы № ОЗ-4 (для сельхозпредприятий – специализированной формы № ОЗСГ-4, утвержденной Приказом № 701).

Имейте в виду! Типовые формы № ОЗ-3 и № ОЗ-4 были утверждены Приказом № 352, который сейчас утратил силу. Однако субъектам хозяйствования не запрещено использовать такие формы и в дальнейшем. Также можно составить акт на списание ОС в произвольной форме, который должен содержать обязательные для первичного документа реквизиты.

Надо ли подавать в налоговую документы, которые подтверждают вынужденность ликвидации ОС?

Обратите внимание! Согласно ОНК № 673, поскольку нормами НК не определен порядок представления документов, подтверждающих факт уничтожения (непригодности) объекта ОС, плательщик НДС может представить следующие документы:

- или по собственной инициативе (например, вместе с декларацией за период, в котором списывался объект ОС);
- или после получения запроса органа ГНС.

Документы можно представить лично, отправить по почте (с уведомлением о вручении и с описанием вложения) или прислать в электронном виде с наложением квалифицированной электронной подписи.

Итак, перечисленные выше документы подтверждают тот факт, что объект ОС не может использоваться по первоначальному назначению и подлежит списанию, поэтому операция по его ликвидации не является поставкой и не облагается НДС.

В **отчетности по НДС** операция по ликвидации ОС **не отражается и НН на такую операцию не составляется.**

Что является базой налогообложения, если ликвидация ОС не является вынужденной и должна облагаться НДС?

Если плательщик НДС не может доказать вынужденность ликвидации ОС (например, согласно заключению комиссии такой объект еще можно использовать в деятельности предприятия или такого заключения вообще нет), то операция по списанию (ликвидации) ОС подлежит налогообложению. То есть на дату списания объекта ОС плательщик НДС должен выписать налоговую накладную (далее – НН).

Базой налогообложения при этом является **обычная цена ликвидируемого объекта ОС, но не ниже его балансовой стоимости на момент ликвидации** (п. 189.9 НК).

Как определить балансовую стоимость ОС в таком случае?

Здесь можно взять балансовую стоимость или на начало отчетного периода, в котором ликвидируется ОС, или на день ликвидации.

В случае продажи ОС балансовая стоимость определяется на начало того отчетного периода (месяца), в котором происходит продажа. А поскольку ликвидация объекта ОС приравнивается к его поставке (пп. «в» пп. 14.1.191 НК), считаем, что в этом случае также нужно ориентироваться на балансовую (остаточную) стоимость объекта на начало отчетного периода, в котором осуществляется ликвидация.

? ***Как определить обычную цену объекта, который ликвидируется?***

Согласно пп. 14.1.71 НК **обычной** является, в частности, цена товаров (работ, услуг), определенная сторонами договора, если иное не установлено НК. При этом если не доказано обратное, считается, что такая обычная цена соответствует уровню рыночных цен.

Если в случае продажи объекта ОС обязательно проводится его оценка, стоимость объекта оценки является основанием для определения обычной цены для целей налогообложения. **Рыночной** является цена, по которой товары (работы, услуги) передаются другому собственнику при условии, что продавец желает передать такие товары (работы, услуги), а покупатель – получить их на добровольной основе. При этом обе стороны взаимно независимы юридически и фактически, владеют достаточной информацией о таких товарах (работах, услугах), а также ценах, сложившихся на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (пп. 14.1.219 НК).

То есть в случае ликвидации объектов ОС налоговые обязательства начисляются исходя из их рыночной цены, но не ниже балансовой стоимости. Если при этом обязательно проводится оценка ликвидируемого объекта ОС, то налоговые обязательства начисляются исходя из стоимости объекта оценки, но не ниже его балансовой стоимости.

? ***Как оформить НН в случае ликвидации ОС, если такая операция облагается НДС?***

Для начисления налоговых обязательств НН необходимо заполнить так:

- в левом верхнем углу сделать отметку «Х» о том, что эта накладная не выдается покупателю, и указать тип причины «05»;
- строке «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» привести условный ИНН «400000000000»;
- строке «Отримувач (покупець)» – собственные данные.

Далее НН заполняется в общем порядке (наименование объекта ОС, его код УКТВЭД, единица измерения, количество, стоимость и т. п.). Такая НН подлежит регистрации в Едином реестре налоговых накладных (далее – ЕРНН) в общие сроки, определенные п. 201.10 НК.

В **декларации по НДС** эта НН отражается в **строке 1.**

? ***Как отразить в бухгалтерском учете операцию по ликвидации ОС?***

В случае ликвидации объекта ОС необходимо:

- списать начисленный износ (Дт **131** «Износ основных средств» – Кт **10** «Основные средства»);
- включить в расходы остаточную стоимость ликвидированных объектов, независимо от причин их ликвидации (Дт **976** «Списание необоротных активов» – Кт **10**). Такие расходы отражаются в том отчетном периоде, в котором предприятие получило право на списание объекта (п. 34 НП(С)БУ 7);
- списать на расходы косвенные налоги и расходы, связанные с выбытием ОС (Дт **976** – Кт **685, 661, 65** и др.).

Если ликвидируется бесплатно полученный объект, то его списание отражается проводкой Дт **424** «Безвозмездно полученные необоротные активы» – Кт **745** «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)».

Если ликвидируется объект ОС, остаточная стоимость которого равна нулю или достигла уровня ликвидационной стоимости, установленной для этого объекта, то его первоначальная стоимость списывается за счет суммы износа (Дт **131** – Кт **10**). Если для объекта ОС была установлена ликвидационная стоимость, которая не равна нулю, то ее сумма списывается в состав расходов (Дт **976** – Кт **10**). Расходы на ликвидацию нулевого объекта ОС также отражаются по дебету субсчета 976.

В случае частичной ликвидации объекта ОС его первоначальная (переоцененная) стоимость и сумма износа уменьшаются на первоначальную (переоцененную) стоимость и сумму износа ликвидируемой части (п. 35 НП(С)БУ 7).

Напомним, амортизация прекращает начисляться на объект ОС с месяца, следующего за месяцем выбытия. При этом на дату списания должна быть начислена амортизация за текущий месяц.

ПРИМЕР

Согласно заключению постоянно действующей комиссии предприятия здание склада непригодно к дальнейшей эксплуатации, а его восстановление нецелесообразно (составлен акт типовой формы № ОЗ-3), поэтому подлежит списанию. Первоначальная стоимость здания – 140 000 грн, сумма накопленного износа – 125 000 грн. Ликвидационная стоимость установлена в размере 8 000 грн. Расходы на ликвидацию, которую выполняла сторонняя организация, состави-

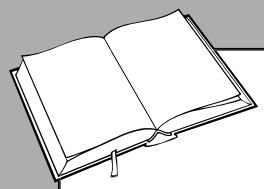
ли 4 500 грн (кроме того НДС – 900 грн). Вследствие ликвидации получен металлолом и стройматериалы на сумму 4 000 грн (по чистой стоимости реализации, так как планируется их продажа).

Поскольку комиссией определено, что здание не подлежит дальнейшей эксплуатации, а его восстановление нецелесообразно, НДС на операцию по ликвидации не начисляется на основании абзаца второго п. 189.9 НК.

В учете эти операции отражаются так: **(грн)**

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
1	Списана сумма накопленного износа здания склада	Акт на списание (типовой формы № ОЗ-3, ОЗСГ-3 или в произвольной форме)	131	103	125 000
2	Списана остаточная стоимость здания		976	103	15 000
3	Отражены расходы на демонтаж здания, выполненный сторонней организацией	Акт выполненных работ произвольной формы	976	631	4 500
4	Отражен налоговый кредит по НДС, который относится к работам по демонтажу здания	НН, зарегистрированная в ЕРНН	641	631	900
5	Перечислены средства подрядчику за выполненные работы по демонтажу здания	Платежное поручение	631	311	5 400
6	Оприходованы стройматериалы и металлолом по ценам возможной реализации	Накладная	20	746	4 000
7	Определен финансовый результат	Бухгалтерская справка	793	976	19 500
			746	793	4 000

Наталья КОРНИЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



НАЧИСЛЯТЬ ЛИ НДС В СЛУЧАЕ ПОЛУЧЕНИЯ ВОЗМЕЩЕНИЯ ИЛИ КОМПЕНСАЦИИ СТОИМОСТИ УТРАЧЕННЫХ ТОВАРОВ?

На практике случаются ситуации, когда плательщик НДС получает от контрагента или другого виновного лица возмещение причиненного ущерба, компенсацию за повреждение имущества, утраченные или испорченные товары, штрафы, неустойки (например, за просрочку платежа). Плательщика НДС, который получает от контрагента такие суммы, прежде всего интересует, надо ли на них начислять НДС и выписывать налоговую накладную (далее – НН). Именно об этом мы и расскажем в консультации.

Что говорит НК

Напомним, объектом обложения НДС являются операции по поставке товаров и услуг (пп. 14.1.185, 14.1.191, п. 188.1 НК).

Безусловно, приведенные выше выплаты плательщик НДС получает не по операциям по поставке товаров или услуг.

К тому же в прошлом году в п. 188.1 НК была внесена норма, согласно которой **в состав договорной (контрактной) стоимости не включаются суммы неустойки (штрафов и/или пени), 3 % годовых от просроченной суммы и инфляционные расходы, возмещение ущерба**, в частности и упущенной выгоды по решениям международных коммерческих и инвестиционных арбитражей или иностранных судов, которые получены налогоплательщиком вследствие невыполнения или ненадлежащего выполнения договорных обязательств.

Таким образом, согласно нормам НК **средства,**

которые поступают налогоплательщику в качестве возмещения за поврежденное, уничтоженное или утраченное имущество, различные штрафы и неустойки не включаются в базу обложения НДС, то есть **не должны облагаться этим налогом**.

Что говорят налоговики

В ОИР (категория 101.07) на основании п. 188.1 НК налоговики также отмечают, что средства, поступающие плательщику НДС в качестве возмещения убытков за поврежденное, уничтоженное или утраченное имущество, **не включаются в базу обложения НДС**.

Исходя из этого, вопрос уже должен быть закрыт – сумма полученного возмещения ущерба (убытков) не облагается НДС и точка.

Однако в упомянутом выше ответе в ОИР налоговики добавляют, что с целью избежания неоднозначной трактовки норм действующего законодательства относительно начисления НДС в случае получения налогоплательщиком средств в качестве возмещения убытков за поврежденное, уничтоженное или утраченное имущество в каждой конкретной ситуации надо детально изучать документы (материалы). И предлагают плательщикам обращаться в ГНС с детальным описанием своей ситуации и представлением копий документов для получения собственной ИНК.

И как мы сейчас видим, в разных ИНК налоговики предъявляют **дополнительные условия** обложения (необложения) НДС сумм полученного возмещения (компенсаций). В частности, это ИНК № 212, № 2419, № 2051, № 4539 и прочие.

? ***Что же это за условия?***

Если кратко, то налоговики утверждают, что надо различать, что именно получает пострадавшая сторона – возмещение убытков или компенсацию стоимости поврежденных или утраченных товаров (продукции).

Так, в ИНК № 212 они отмечают, что если средства, полученные плательщиком НДС в качестве компенсации причиненных убытков за поврежденное имущество, являются возмещением ущерба, причиненного плательщику, то согласно п. 188.1 НК они не включаются в базу обложения НДС.

А вот в ИНК № 4539 налоговики подчеркивают, что если уплаченные средства по своей сути являются компенсацией стоимости испорченного имущества, то ее сумма включается в базу обложения НДС.

Очевидно, налоговики не желают отступать от своей позиции, что компенсация виновной стороной стоимости испорченного, поврежденного, утраченного имущества (в т. ч. товаров, продукции) является объектом обложения НДС.

На самом деле граница между возмещением ущерба и компенсацией товаров (поврежденных, утраченных и т. п.) очень тонкая. В приведенных выше ИНК суть вопроса практически одинакова. И там, и там плательщику НДС поступали от виновных лиц средства за поврежденное имущество – как возмещение причиненного вреда. Но ответ разный.

Что делать плательщику НДС

Чтобы не нарваться на требования налоговиков начислять НДС, **рекомендуем** в договоре или акте возмещения убытков избегать фраз о том, что виновная сторона компенсирует стоимость поврежденных (утраченных и т. п.) товаров. Вместо этого в таких документах следует прописывать, что виновная сторона возмещает понесенные убытки, неполученную прибыль, материальную компенсацию морального вреда и т. п.

Надо ли начислять компенсирующие НО в случае получения возмещения (компенсации)

При списании утраченных (испорченных) товаров плательщикам НДС следует учитывать норму п. 198.5 НК. Так, согласно пп. «г» п. 198.5 ПК если приобретенные с НДС товары начинают использоваться в операциях, не являющихся хозяйственной деятельностью налогоплательщика, то такой плательщик обязан начислить на их стоимость налоговые обязательства (далее – НО). Причем это никак не зависит от того, получена компенсация за такие товары от виновного лица или нет.

Согласно пп. 14.1.36 НК хозяйственной считается деятельность лица, связанная с производством (изготовлением) и/или реализацией товаров, выполнением работ, предоставлением услуг, направленная на получение дохода. Поскольку плательщик НДС не получит от утраченных товаров дохода, значит, они не использованы в хозяйственной деятельности, а следовательно, на их стоимость нужно начислить НО согласно п. 198.5 НК.

Обратите внимание! *Начислять компенсирующие НО надо на стоимость только тех товаров, которые были приобретены* ***с НДС****. Ведь целью этой операции является корректировка налогового кредита, отраженного при приобретении товаров, которые утрачены. Если такие товары были приобретены без НДС, компенсирующие НО не начисляются.*

Вместе с тем если плательщик НДС не списывает товары с баланса (например, они повреждены, но могут в дальнейшем использоваться в хозяйственной деятельности, в частности, их можно реализовать со скидкой), то начислять компенсирующие НО по п. 198.5 НК не нужно (даже если за такие товары от виновника получена компенсация).

? Как начислить НО на основании п. 198.5 НК и выписать НН?

Для начисления компенсирующих НО согласно п. 198.5 НК **базой налогообложения является стоимость приобретения таких товаров/услуг**.

Если списывается продукция собственного производства, то НО начисляются не на всю стоимость списываемой продукции, а только на стоимость товаров/услуг, использованных для ее производства и приобретенных с НДС. Чтобы исчислить сумму, на которую начисляются НО, нужно проанализировать и выделить из себестоимости списываемой продукции стоимость товаров/услуг, приобретенных у плательщиков НДС.

Например, если речь идет об испорченной (утраченной) сельхозпродукции собственного производства, то к таким товарам/услуг относятся: семена, удобрения, горючее, услуги сторонних предприятий/предпринимателей и т. п. (если они приобретены). Такие расходы, как зарплата, начисления на нее, амортизация, услуги собственных вспомогательных производств и т. п., в расчет суммы, на которую начисляют компенсирующие НО, не включают, поскольку они не связаны с приобретением товаров/услуг и не содержат НДС.

В случае начисления НО согласно п. 198.5 НК составляется **сводная НН** (п. 11 Порядка № 1307). Она выписывается не позже последнего дня налогового периода, в котором списываются товары/продукция (п. 198.5 НК).

НН надо обязательно зарегистрировать в Едином реестре налоговых накладных. Напомним, такие сводные НН должны быть зарегистрированы на протяжении 20 календарных дней после истечения месяца, в котором они составлены (п. 201.10 НК).

При заполнении сводной НН следует учесть особенности, предусмотренные п. 8, 11 Порядка № 1307, а именно:

- в левом верхнем углу в графе «Зведена податкова накладна» приводится условный код «1»;
- графе «Тип причини» – код «13 – складена у зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не в господарській діяльності»;
- графе «Отримувач (покупець)» – собственное наименование, в строке «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» – условный ИНН «600000000000»;
- графе «Номенклатура товарів/послуг продавця» – дата составления и порядковые номера НН, полученных при приобретении товаров/услуг, по которым определяются НО. Этого требует п. 16 Порядка № 1307. Но если предприятие определяло сумму НО расчетным путем (например, списывается продукция собственного производства), то, на наш взгляд, в этой графе можно просто указать причину их начисления, например: «Умовне постачання товарів/послуг, використаних в операціях, не пов'язаних із господарською діяльністю, у зв'язку зі списанням продукції власного виробництва», и привести дату и номер документа (например, акта), на основании которого списана продукция;
- графы 3.1, 3.2, 3.3, 5–9 и 12 не заполняются.

В **декларации по НДС** НО, начисленные согласно п. 198.5 НК, отражаются в строке 4.1.

? Как отразить в бухучете возмещение ущерба, полученное от виновной стороны?

Субъект хозяйствования, который получил от виновной стороны возмещение причиненного ущерба, должен сделать запись Дт **375** «Расчеты по возмещениям причиненных убытков» – Кт **715** «Полученные штрафы, пени, неустойки».

Если испорченные (утраченные) товары подлежат списанию, то такую операцию нужно отразить проводкой Дт **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – Кт **28** «Товары», **26** «Готовая продукция» и т. п.

Начисление компенсирующих НО относится на расходы записью Дт **949** «Прочие расходы операционной деятельности» – Кт **641** «Расчеты по НДС».

ПРИМЕР

Сельхозпредприятие согласилось на проведение на своей земле геологоразведочных работ. Вследствие выполнения этих работ ему был причинен ущерб (уничтожена часть посевов кукурузы). Себестоимость испорченных посевов составляет 55 000 грн и включает следующие расходы:

- стоимость семян – 12 000 грн;
- стоимость горючего – 14 000 грн;
- стоимость удобрений – 2 500 грн;
- стоимость услуг по вспашке – 5 000 грн (предоставленные плательщиком НДС);
- амортизация техники – 3 500 грн;
- зарплата производственных рабочих и начисленный на нее ЕСВ – 18 000 грн.

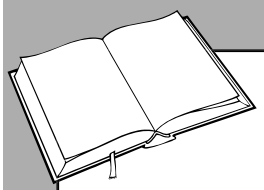
Стороны подписали акт о причинении ущерба на общую сумму 80 000 грн, в которую входит себестоимость уничтоженных посевов (с учетом НДС) и сумма недополученных доходов.

В учете эти операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
1	Списаны расходы, понесенные на выращивание погибших посевов кукурузы	Акт списания посевов произвольной формы	947	23	55 000
2	Начислены компенсирующие НО согласно п. 198.5 НК на стоимость приобретенных с НДС товаров/услуг [(12 000 + 14 000 + 2 500 + 5 000) х 20 %]	НН	949	641	6 700
3	Предъявлена к оплате сумма убытков	Акт-расчет суммы убытков	375	715	80 000
4	Получена компенсация убытков на текущий счет	Выписка банка	311	375	80 000
5	Списаны на финансовый результат суммы признанных расходов и доходов	Бухгалтерская справка	791	947	55 000
			791	949	6 700
			715	791	80 000

Ольга ОЗЕРНАЯ, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



ЭЛЕКТРОННЫЙ ДОКУМЕНТООБОРОТ: КАК ОПРЕДЕЛИТЬ ДАТУ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И НАЛОГОВОГО КРЕДИТА?

Все больше субъектов хозяйствования применяют электронный документооборот для обмена документами с контрагентами. И это действительно удобно, так как дает возможность существенно сократить время на согласование и подписание документов (договоров с контрагентами, актов оказанных услуг, расходных накладных, счетов и т. п.). Но одной из проблем, с которой сталкиваются стороны, является правильное определение даты возникновения налоговых обязательств по НДС (далее – НО) у поставщика и налогового кредита у покупателя.

Суть проблемы

Напомним, показатели налоговой отчетности формируются на основании первичных документов (п. 44.1 ПК). То есть в случае поставки товаров/услуг сначала составляется первичный документ, подтверждающий факт осуществле-

ния операции, а потом на его основании выписывается налоговая накладная (далее – НН).

В случае составления первичных документов в электронной форме возможны расхождения в дате их подписания (например, поставщик составил, подписал и отправил расходную накладную контрагенту-покупателю 7 февраля, а тот подписал ее 8 февраля). Поэтому у плательщиков НДС и возникает закономерный вопрос: если даты подписания документов поставщиком и покупателем разные, то на какую из дат возникают НО у поставщика и налоговый кредит у покупателя? Поскольку электронные документы подписываются квалифицированной электронной подписью (далее – КЭП), даты подписания документов легко отследить.

Итак, выясним сначала, что говорит НК.

Дата возникновения НО и налогового кредита

Согласно п. 187.1 НК датой возникновения НО по поставке товаров/услуг считается дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого происходит какое-либо из событий, произошедших ранее:

- **дата зачисления средств от покупателя/заказчика на банковский счет** налогоплательщика как оплата товаров/услуг, которые подлежат поставке, а в случае поставки товаров/услуг за наличные – дата оприходования средств в кассе плательщика, а при отсутствии таковой – дата инкассации наличных в банковском учреждении, которое обслуживает плательщика;
- **дата отгрузки товаров**, а в случае экспорта товаров – дата оформления таможенной декларации, которая удостоверяет факт пересечения таможенной границы Украины, согласно требованиям таможенного законодательства, а **для услуг – дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг** налогоплательщиком.

Датой отнесения сумм в состав **налогового кредита** считается дата первого из событий:

- или списание средств с банковского счета покупателя/заказчика в оплату товаров/услуг;
- или получение покупателем/заказчиком товаров/услуг.

Если **первым событием является предоплата товаров или услуг, проблем нет**, ведь тогда поставщик выписывает НН на дату получения средств от покупателя/заказчика (она подтверждается выпиской банка). А вот если первым событием является отгрузка товаров или оказание услуг, тогда и возникают приведенные выше вопросы.

Рассмотрим отдельно особенности определения даты возникновения НО и налогового кредита в случае поставки/приобретения товаров и услуг.

Дата оформления НН в случае поставки услуг

Если первым событием является оказание услуг, то согласно п. 187.1 НК исполнитель (подрядчик) выписывает НН на дату оформления документа, удостоверяющего факт оказания услуг. Обычно таким документом является **акт оказанных услуг (акт выполненных работ) (далее – акт).**

Что касается услуг, то в прошлом году проблема оформления НН в случае составления акта в электронной форме была решена. А именно: в п. 187.1 НК внесены изменения, согласно которым датой оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг плательщиком НДС, считается дата, указанная в самом документе как дата его составления, **независимо от даты наложения электронной подписи**.

Итак, подрядчик (исполнитель) выписывает НН на дату оформления акта (независимо от того, подписал его заказчик или нет). На эту же дату у заказчика возникает право на налоговый кредит.

Дата оформления НН в случае поставки товаров

К сожалению, для товаров аналогичной нормы (как для услуг) НК не содержит. В п. 187.1 НК сказано только то, что если первым событием является отгрузка товаров, то НН составляется на дату их отгрузки.

? ***Что считать датой отгрузки товаров?***

Разъяснения по этому поводу есть в многочисленных индивидуальных налоговых консультациях (далее – ИНК). В частности, в ИНК № 1977 налоговики отмечают, что датой возникновения НО считается **дата, на которую приходится начало передачи товара от поставщика непосредственно покупателю** или организации, которая будет доставлять покупателю этот товар каким-либо способом (перевозка, пересылка и т. д.). Документами, подтверждающими нача-

ло перемещения товара от поставщика к покупателю, чаще всего являются расходная накладная или товарно-транспортная накладная (далее – ТТН).

Из содержания вышеуказанной ИНК можно сделать вывод, что дата возникновения НО в случае поставки товара не зависит от даты подписания расходной накладной либо ТТН покупателем или от перехода права собственности на него. Ведь условиями договора может быть предусмотрена отсрочка перехода права собственности на товар или услугу, которая по сути не согласовывается с датой возникновения НО, определенных в НК.

Например, товар со склада поставщика «выехал» 9 февраля, этой же датой оформлена ТТН, а покупатель получил товар 10 февраля (в этот же день он наложил КЭП на ТТН). В таком случае поставщик составляет НН 9 февраля, так как именно на эту дату был отгружен товар.

Итак, так же, как и с услугами, дата наложения электронной подписи обеими сторонами на расходную накладную или ТТН не влияет на дату оформления НН.

Что касается **возникновения у покупателя права на налоговый кредит в случае приобретения товаров**, то согласно п. 198.2 НК датой отнесения сумм НДС в налоговый кредит считается дата первого из событий:

- или списания средств с банковского счета налогоплательщика на оплату товаров;
- или получения налогоплательщиком товаров.

При этом основанием для начисления сумм НДС, которые включаются в налоговый кредит, является НН, зарегистрированная в ЕРНН плательщиком НДС, который поставляет товар (п. 201.10 НК).

Как видим, здесь также не идет речи **о дате наложения подписей на первичный документ – сказано только о получении товаров покупателем**.

Что делать, если дата отгрузки товара поставщиком (она является датой оформления НН) отличается от даты получения товара покупателем?

Предположим, поставщик отгрузил товар покупателю 9 февраля, выписал на эту дату НН и своевременно зарегистрировал ее в ЕРНН. Товар на складе покупателя получен 10 февраля. Имеет ли право покупатель отразить налоговый кредит на основании НН, выписанной 9 февраля?

Ответить на этот вопрос попробовали налоговики в ИНК № 3226. Правда, сделали это не очень четко.

По их мнению, поскольку дата отгрузки товаров поставщиком и дата их получения покупателем могут быть разными в зависимости от условий договора, для определения даты возникновения права на формирование налогового кредита покупателем таких товаров (отгруженные поставщиком, но не полученные покупателем товары в пути) **следует учитывать момент перехода права собственности по договору**.

Согласно общим нормам Гражданского кодекса (ст. 334) право собственности у приобретателя имущества по договору возникает с момента передачи имущества, если иное не установлено договором или законом. Передачей имущества считается вручение его приобретателю или перевозчику, организации связи и т. п. для отправки, пересылки приобретателю имущества, отчужденного без обязательства доставки.

Итак, поставщик передает, а покупатель приобретает право собственности на поставляемые товары **на дату их отгрузки поставщиком** (непосредственно покупателю или перевозчику), если иное не предусмотрено условиями договора. То есть именно на дату отгрузки товара у покупателя возникает право на налоговый кредит.

А если договором установлено, что право собственности на товары возникает при получении товара покупателем, и дата получения товара отличается от даты его отгрузки поставщиком?

Если товар отгружен и получен **в одном отчетном периоде** (как в приведенном выше примере), то проблем нет: если НН зарегистрирована своевременно, то покупатель может включить сумму НДС в налоговый кредит и отразить в декларации по НДС **в том же отчетном периоде, когда отгружен и получен товар**.

А если отгрузка товара и его получение покупателем состоялись в разные отчетные периоды? Например, поставщик отгрузил товар 28 февраля (на эту дату составил НН), а покупатель получил его 1 марта. Может ли покупатель включить сумму НДС из такой НН в налоговый кредит февраля?

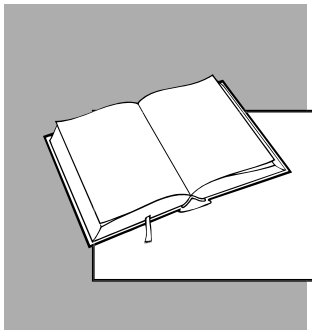
К сожалению, однозначного ответа дать нельзя. Ведь согласно договору право собственности на товар возникает при получении его покупателем, а покупатель получил товар уже в марте.

Значит, он может воспользоваться своим правом на налоговый кредит только в марте. Считаем, что в таком случае все-таки безопаснее отразить налоговый кредит в декларации за март.

Но в некоторых ИНК налоговики демонстрируют лояльный подход. Например, в ИНК № 4026 они рассматривают следующую ситуацию. Налогоплательщик как покупатель заключил с поставщиком договор о поставке товара, согласно которому датой поставки товара считается **дата подписания сторонами акта приемки–передачи товара (далее – акт)**. Составленный поставщиком акт от 28.07.2020 был получен и подписан покупателем 13.08.2020. При этом НН на поставку товара оформлена на дату составления акта (28.07.2020) и своевременно зарегистрирована в ЕРНН. На дату подписания сторонами акта товар не был оплачен.

Если в этой ситуации поставщик передал товар покупателю 28.07.2020, что подтверждено составленным на эту дату актом, то НН на операцию по поставке выписывается на дату передачи (отгрузки) товара и в случае ее своевременной регистрации в ЕРНН является основанием для включения покупателем указанных в ней сумм НДС **в налоговый кредит того отчетного (налогового) периода, в котором составлена эта НН** (т. е. июля 2020 года), в случае соблюдения других условий, установленных НК для формирования налогового кредита.

Как видим, несмотря на то что покупатель подписал акт и получил товар в следующем отчетном периоде, налоговики позволяют отразить налоговый кредит в периоде, когда товар был отгружен поставщиком и в котором была составлена НН.



***Валерия ГАВРИК**, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК ОТРАЗИТЬ В БУХУЧЕТЕ ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В СЭА?

Счет в системе электронного администрирования НДС (далее – СЭА) открывается для осуществления плательщиком НДС расчетов с бюджетом. Расскажем, как ведется бухгалтерский учет денежных средств на счете в СЭА.

Для отражения в бухучете денежных средств на счете в СЭА используются субсчета:

- **315** «Специальные счета в национальной валюте» – для учета движения денежных средств на счете в СЭА;
- **6415** «Расчеты по НДС» – для учета расчетов по НДС с бюджетом.

По **дебету** субсчета **315** отражается перечисление денежных средств на счет в СЭА в случаях, предусмотренных п. 200[1].4 НК, а именно:

- самим предприятием – плательщиком НДС со своего текущего счета для регистрации исходящих налоговых накладных в Едином реестре налоговых накладных (далее – НН, ЕРНН) или для уплаты в бюджет согласованных налоговых обязательств по НДС – в корреспонденции с кредитом субсчета **311**;
- Казначейством при возврате излишне уплаченных денежных обязательств по НДС (возврат производится по заявлению плательщика) на основании п. 43.4 НК – в корреспонденции с кредитом субсчета **6415**.

Учтите, что на счет в СЭА возвращаются только излишне уплаченные денежные обязательства (п. 43.4, 200[1].4 НК). Как правило, они возникают при подаче уточняющего расчета, в котором уменьшается сумма НДС, задекларированная к уплате (а значит, и фактически уплаченная) за уточняемый период.

По **кредиту** субсчета **315** отражается списание денежных средств со счета в СЭА, которое осуществляется согласно п. 200[1].5 НК:

- перечисление денежных средств в бюджет – в корреспонденции с дебетом субсчета **6415**;
- возврат на текущий счет средств, превышающих сумму задекларированных к уплате налоговых обязательств и сумму налогового долга по НДС, – в корреспонденции с дебетом субсчета **311**. Отметим, что возвращаемая

сумма не может быть больше лимита регистрации **(∑Накл)** на дату подачи декларации (п. 200[1].6 НК).

Остаток средств по дебету субсчета **315** на дату баланса отражается в строке 1165 «Деньги и их эквиваленты» Баланса по форме № 1, № 1-м или № 1-мс.

ПРИМЕР

На 01.01.2022 на счете в СЭА числилось 0 грн, лимит регистрации составлял 60 000 грн. В январе осуществлены следующие операции:

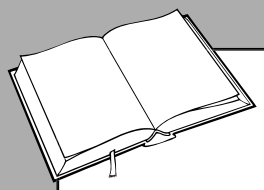
- предприятие перечислило на счет в СЭА 20 000 грн, чтобы зарегистрировать исходящую НН для покупателя с НДС в сумме 80 000 грн;
- на имя предприятия была зарегистрирована входящая НН с НДС в сумме 45 000 грн;
- со счета в СЭА было списано в бюджет 15 000 грн.

Учет этих операций ведется так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
1	Перечислены денежные средства на счет в СЭА	Выписка банка	315	311	20 000
2	Зарегистрирована в ЕРНН исходящая НН, начислены налоговые обязательства по НДС	НН	701	6415	60 000
3	Зарегистрирована в ЕРНН входящая НН, отражен налоговый кредит по НДС	НН	6415	6442	45 000
4	Перечислены в бюджет налоговые обязательства к уплате по данным декларации	Декларация, извлечение J1402301/ F402301	6415	315	15 000

Ирина МАРТЫНОВА, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*



КАК ВЕСТИ БУХУЧЕТ НДС ПРИ НАЧИСЛЕНИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО П. 198.5 НК?

Бухгалтерскому учету НДС ранее была посвящена Инструкция № 141, и в ней были даны рекомендации для нашего случая. Инструкцию отменили, но бухучет НДС остался прежним. В консультации рассмотрим на практических примерах, как отражается в бухучете начисление НДС по п. 198.5 НК.

Приобретение активов для использования в не облагаемых НДС операциях или нехозяйственной деятельности

Если о таком направлении использования товаров, услуг или необоротных активов известно сразу при приобретении, то покупатель – плательщик НДС должен выполнять следующие правила (п. 198.2, 198.3, 198.5, 198.6 НК):

- включить в налоговый кредит весь входной НДС – при наличии налоговой накладной (далее – НН), зарегистрированной в ЕРНН, или других подтверждающих документов в случаях, указанных в п. 201.11 и 201.12 НК;
- начислить налоговые обязательства на полную стоимость приобретенных активов по итогу месяца, в котором они были приобретены.

? Что было в Инструкции № 141?

В бухучете начисленные налоговые обязательства предлагалось **включать в первоначаль-**

ную стоимость товаров и необоротных активов, а также в стоимость услуг. Это можно сделать проводками Дт 15, 20, 22, 23, 28, 91–94 – Кт 641, если первое событие – получение активов. Или начислить записью Дт 643 – Кт 641, если первое событие – предоплата. При этом к субсчету 643 рекомендовалось открыть субсчет второго порядка «Налоговые обязательства, подлежащие корректировке» (например, 6432). Тогда сумму начисленных налоговых обязательств нужно отнести к составу первоначальной стоимости товаров (услуг), необоротных активов проводками Дт 15, 20, 23, 28, 91–94 – Кт 6432.

? *Что сейчас?*

Сейчас предприятия руководствуются Инструкцией № 291, в которой нет никаких указаний на этот счет, и НП(С)БУ. Значит, они могут на основании этих нормативных документов **определить методологию учета** и отразить ее в положениях учетной политики. Например, использовать одни и те же проводки независимо от первого события и не применять дополнительные субсчета.

В бухучете записи по начислению налоговых обязательств можно делать как непосредственно на дату возникновения таких обязательств, так и на дату оформления сводной НН. А проводку по включению налоговых обязательств в первоначальную стоимость активов нужно делать на дату их оприходования, чтобы сразу сформировать учетную (первоначальную) стоимость активов.

ПРИМЕР 1

Предприятие приобрело:

- нематериальные активы (далее – НА) стоимостью 8 190 грн (в т. ч. НДС – 1 365 грн) для использования в льготируемых операциях на условиях постоплаты;
- товары стоимостью 2 400 грн (в т. ч. НДС – 400 грн) для использования в операциях, которые не относятся к хоздеятельности плательщика, на условиях 100%-ной предоплаты;
- услуги стоимостью 12 000 грн (в т. ч. НДС – 2 000 грн) для использования в операциях, не являющихся объектом обложения НДС, на условиях предоплаты в размере 40 %.

Согласно учетной политике предприятие отражает НДС, начисленный по п. 198.5 НК при приобретении товаров/услуг и необоротных активов, на дату возникновения налоговых обязательств разными проводками в зависимости от первого события, субсчета к субсчету 643 не открывает.

Учет в данной ситуации будет таким:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
НА приобретены на условиях постоплаты					
1	Получены НА от поставщика	Акт приемки-передачи, сводная НН	154	631	6 825
2	Отражены расчеты по НДС		6442	631	1 365
3	Включена в первоначальную стоимость НА сумма НДС, начисленная согласно п. 198.5 НК		154	641/НДС	1 365
4	Получена НН, зарегистрированная в ЕРНН, отражен налоговый кредит по НДС	НН поставщика	641/НДС	6442	1 365
5	Перечислена оплата поставщику	Выписка банка	631	311	8 190
Товары приобретены на условиях 100%-ной предоплаты					
1	Перечислена предоплата поставщику	Выписка банка, счет, договор, сводная НН	371	311	2 400
2	Отражены расчеты по НДС		6442	6441	400
3	Начислены налоговые обязательства согласно п. 198.5 НК		643	641/НДС	400
4	Получена НН, зарегистрированная в ЕРНН, отражен налоговый кредит по НДС	НН поставщика	641/НДС	6442	400
5	Получены товары от поставщика	Расходная накладная поставщика, ТТН, сводная НН	281	631	2 000
6	Включена в первоначальную стоимость товаров сумма НДС, начисленная согласно п. 198.5 НК		281	643	400
7	Произведен взаимозачет задолженностей		631	371	2 400
8	Закрыты расчеты по НДС		6441	631	400

1	2	3	4	5	6
Услуги приобретены на условиях частичной предоплаты в размере 40 %					
1	Перечислена поставщику предоплата за услуги в размере 40 %	Выписка банка, счет, договор, сводная НН	371	311	4 800
2	Отражены расчеты по НДС		6442	6441	800
3	Начислены налоговые обязательства согласно п. 198.5 НК		643	641/НДС	800
4	Получена НН, зарегистрированная в ЕРНН, отражен налоговый кредит по НДС	НН поставщика	641/НДС	6442	800
5	Приняты услуги поставщика	Акт приемки услуг, сводная НН	92	631	12 000
6	Отражена в расходах сумма НДС		92	643	2 000
7	Начислены налоговые обязательства согласно п. 198.5 НК		643	641/НДС	1 200
8	Произведен взаимозачет задолженностей		631	371	4 800
9	Получена НН, зарегистрированная в ЕРНН, отражен налоговый кредит по НДС	НН поставщика	641/НДС	6442	1 200
10	Перечислена поставщику оплата	Выписка банка	631	311	7 200

Перевод товаров/услуг, необоротных активов для использования в не облагаемых НДС операциях или нехозяйственной деятельности

На дату приобретения товаров/услуг, необоротных активов плательщик НДС отражает налоговый кредит по правилу первого события (п. 198.2, 198.3 НК). А в периоде изменения направления их использования он обязан начислить налоговые обязательства (п. 189.1, пп. «а»–«г» п. 198.5 НК).

При этом по товарам, услугам, необоротным активам, приобретенным:

- до 01.07.2015, такое начисление нужно производить, если при их приобретении был отражен налоговый кредит;
- начиная с 01.07.2015 – независимо от отражения налогового кредита во всех случаях, кроме приобретений без НДС (например, у неплательщика НДС).

? ***Что было в Инструкции № 141?***

В бухгалтерском учете начисление налоговых обязательств **рекомендовалось** отражать так:

- по товарам и услугам – в корреспонденции со счетом учета расходов деятельности. Например, это может быть субсчет 949 «Прочие расходы операционной деятельности» (Дт 949 – Кт 641) или 977 «Прочие расходы деятельности», если речь идет не об операционной деятельности (Дт 977 – Кт 641);
- по основным средствам (далее – ОС) – в корреспонденции со счетом учета ОС (Дт 10 – Кт 641).

? ***Что сейчас?***

Сейчас **есть варианты**. Например, узаконить в учетной политике порядок начисления налоговых обязательств по всем видам активов, в том числе прочим необоротным (для них в Инструкции № 141 отдельных норм не было).

ПРИМЕР 2

Предприятие использовало материалы учетной стоимостью 2 500 грн, приобретенные ранее для налогооблагаемой деятельности (налоговый кредит был отражен в сумме 500 грн), в деятельности, освобожденной от обложения НДС.

А также перевело в состав непроизводственных необоротных активов объект ОС первоначальной стоимостью 45 792 грн (без учета НДС), который был приобретен после 01.07.2015 и использовался ранее в налогооблагаемых операциях в рамках хоздеятельности. Срок его эксплуатации – 6 лет (72 мес.), метод амортизации – прямолинейный. На 1-е число месяца перевода сумма амортизации, начисленная за время эксплуатации объекта, составила 12 720 грн (ежемесячная сумма – 636 грн). Оставшийся срок эксплуатации объекта с месяца, следующего за месяцем перевода, – 51 месяц.

Согласно учетной политике предприятие отражает НДС, начисленный по п. 198.5 НК при изменении направления использования акти-

вов, на дату возникновения налоговых обязательств в корреспонденции с Дт 949 – при использовании запасов и малоценных необоротных материальных активов; с Дт 977 – при переводе необоротных активов в состав непроизводственных.

Учет этих операций ведется так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
Изменение направления использования материалов					
1	Переданы материалы для использования в деятельности, освобожденной от налогообложения	Накладная на внутреннее перемещение	23	201	2 500,00
2	Начислены налоговые обязательства по НДС по п. 198.5 НК	Сводная НН	949	641/ НДС	500,00
Изменение направления использования ОС					
1	Введен в эксплуатацию объект ОС	Акт ввода в эксплуатацию	104	152	45 792,00
2	Начислена амортизация за время использования объекта ОС в налогооблагаемых операциях	Ведомость начисления амортизации	23	131	12 720,00
3	Переведен объект ОС для использования в помещении, предназначенном для личных нужд сотрудников	Инвентарная карточка	104/ цех	104/ кухня	45 792,00
4	Начислен НДС по п. 198.5 НК исходя из балансовой стоимости объекта ОС на начало месяца, в котором осуществлен перевод [(45 792 – 12 720) х 20 %]	Сводная НН	104/ кухня	641/ НДС	6 614,40
5	Начислена амортизация за месяц, в котором осуществлен перевод	Ведомость начисления амортизации	977	131	636,00
6	Начислена амортизация за месяц, следующий за месяцем перевода [(45 792,00 – 12 720,00 – 636,00 + 6 614,40) : 51 мес.]*		977	131	765,69

* В бухучете при изменении стоимости объекта ОС в процессе эксплуатации амортизация объекта по новой стоимости начинает начисляться с месяца, следующего за тем, в котором произошло такое изменение (п. 27 Методрекомендаций № 561).

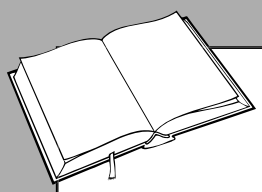
Р

Передплатіть **«БАЛАНС»** будь-яким зручним для вас способом через редакцію в персонального менеджера:

(056) 370-44-25,
(044) 333-91-40;
(067) 544-07-31;

product@balance.ua

або за каталогом у будь-якому поштовому відділенні.
Передплатний індекс видання **«БАЛАНС»** 40418 (укр.); 33684 (рос.).



Ольга КОВАЛЕНКО, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КАК УЧЕСТЬ НДС ПРИ СПИСАНИИ БЕЗНАДЕЖНОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ?

В консультации расскажем, в каких случаях нужно корректировать НДС в налоговом учете при списании безнадежной дебиторской и кредиторской задолженностей (далее – ДЗ, КЗ) по истечении срока исковой давности или по другим основаниям для ее списания. Также рассмотрим, какими проводками сопровождаются такие операции в бухучете.

Списание ДЗ

СИТУАЦИЯ 1

Продавец отгрузил товары/услуги покупателю и начислил НДС, но оплату так и не получил.

Учет НДС. Корректировать налоговые обязательства по НДС при списании такой ДЗ не нужно. Налоговые обязательства возникли у продавца по правилу первого события – на дату отгрузки товара (п. 187.1 НК). На момент списания безнадежной ДЗ сумма этих налоговых обязательств не корректируется, поскольку поставка товара/услуги состоялась. То есть у поставщика нет оснований для корректировки НДС.

Бухучет. При реализации товаров/услуг были осуществлены следующие записи:

- Дт **36** – Кт **70 или 71** – отгрузка;
- Дт **70** – Кт **641** – начисление налоговых обязательств по НДС.

Списание безнадежной задолженности в бухучете отражается такими проводками:

- если начислялся резерв сомнительных долгов (далее – РСД) – Дт **944** – Кт **38**. Задолженность может быть списана за счет РСД записью Дт **38** – Кт **36**;
- если РСД не начислялся – Дт **944** – Кт **36**. Задолженность списывается с учетом входящей в нее суммы НДС.

Для справки. *Сумму списанной ДЗ отражают на забалансовом субсчете 071 «Списанная дебиторская задолженность». Там она числится в течение трех лет с даты списания в целях наблюдения за возможностью ее взыскания.*

СИТУАЦИЯ 2

Продавец отгрузил товары/услуги покупателю и не начислил НДС в связи с применением кассового метода, но оплату так не получил.

Учет НДС. По мнению налоговиков (ОИР, категория 101.06), плательщик, применяющий кассовый метод определения налоговых обязательств, на дату списания просроченной ДЗ за поставленные и не оплаченные товары/услуги должен начислить налоговые обязательства на поставку таких товаров/услуг.

Для обоснования этой точки зрения приводится аргумент, что списание такой ДЗ в целях обложения НДС считается другим видом компенсации стоимости поставляемых товаров (услуг). Понятно, что с этим можно спорить, ведь никакой компенсации на самом деле продавец не получил. Да и мнение налоговиков на этот счет не всегда было таким фискальным.

Бухучет. Реализация товаров/услуг сопровождается следующими проводками:

- Дт **36** – Кт **70** – отгрузка;
- Дт **70** – Кт **643** – отражение расчетов по НДС.

При списании безнадежной задолженности бухучет будет таким же, как в ситуации 1. Кроме того, тем, кто согласился с мнением фискалов, для начисления НДС нужно будет сделать запись Дт **643** – Кт **641,** а тем, кто не согласился, – Дт **643** – Кт **70.**

СИТУАЦИЯ 3

Покупатель перечислил поставщику предоплату за товары/услуги и получил право на налоговый кредит по НДС, но активы так и не получил.

Учет НДС. На дату перечисления предоплаты покупатель имеет право отразить налоговый кредит по правилу первого события на основании налоговой накладной (далее – НН), полученной от поставщика (п. 198.2, 198.3, 198.6 НК). Если налоговый кредит был сформирован на основании полученной от поставщика НН, составленной им после 01.07.2015 и зарегистрированной в Едином реестре налоговых накладных (далее – ЕРНН), но поставка не состоялась, то в налоговом периоде, в котором списывается безнадежная ДЗ, покупателю нужно начислить налоговые обязательства по правилам п. 198.5 НК – исходя из стоимости приобретения товаров/услуг. Ведь неприобретенные активы невозможно использовать в налогооблагаемых операциях в рамках хоздеятельности.

Если задолженность списывается с согласия сторон (например, они договорились о прощении долга), тогда поставщик может оформить расчет корректировки (далее – РК) по этой операции и откорректировать налоговые обязательства, а покупатель – уменьшить налоговый кредит на основании этого РК.

Бухучет. При перечислении предоплаты в учете были сделаны такие проводки:

- Дт **371 (631)** – Кт **311** – на всю сумму;
- Дт **641** – Кт **644** – на сумму НДС.

Списание такой ДЗ отражается в бухучете следующими записями:

- Дт **944** – Кт **371 (631)** – списана ДЗ (сумма с НДС);
- Дт **643** – Кт **641** – начислены налоговые обязательства по НДС;
- Дт **644** – Кт **643** – закрыты расчеты по НДС.

Если от поставщика получен РК, то корректировать налоговый кредит следует проводкой Дт **641** – Кт **644** методом «сторно».

Для справки. *Если задолженность возникла до 01.07.2015, то при списании такой ДЗ по авансам выданным не нужно начислять обязательства, надо корректировать налоговый кредит, например, проводками Дт **641** – Кт **644** методом «сторно». Но списание такой давней задолженности сейчас практически не встречается (возможно, только если срок исковой давности продлевался).*

Списание КЗ

СИТУАЦИЯ 4

Покупатель получил от поставщика товары/услуги и отразил налоговый кредит, но товары/услуги так и не были оплачены.

Учет НДС. По мнению налоговиков (ОИР, категория 101.24), если плательщик при приобретении товаров/услуг у поставщика-резидента сформировал налоговый кредит на основании НН, составленной после 01.07.2015 и зарегистрированной в ЕРНН, но такие товары/услуги не были оплачены поставщику в течение срока давности, то в налоговом периоде, в котором списывается КЗ, покупатель должен начислить налоговые обязательства с использованием механизма, определенного в п. 198.5 НК, составить и зарегистрировать в ЕРНН соответствующую НН.

В этом разъяснении налоговики не упоминают конкретное основание для применения в данной ситуации п. 198.5 НК, а в обосновании своей точки зрения ограничиваются цитированием норм НК, перечисляя случаи, когда действует этот пункт. А именно: если приобретенные товары/услуги предназначены для использования или начинают использоваться в не облагаемых НДС операциях или в операциях, не являющихся хозяйственной деятельностью плательщика (кроме случаев, предусмотренных п. 189.9 НК).

Но ведь полученные и неоплаченные товары на момент списания, как правило, уже использованы в налогооблагаемых операциях в рамках хоздеятельности. Или налоговые обязательства уже начислены в более ранних периодах, если товары использованы в не облагаемых НДС операциях или в операциях, не являющихся хозяйственной деятельностью плательщика. А если так, то есть основания поспорить с налоговиками.

Для справки. *Если задолженность возникла до 01.07.2015, то при ее списании, по мнению налоговиков,нужно корректировать налоговый кредит, например, проводками Дт **641** – Кт **644** методом «сторно», а не начислять обязательства.*

Исключение! Учитывая то, что при списании КЗ, возникшей при импорте товаров, за которые не произведены расчеты с поставщиком-нерезидентом, не меняется сумма компенсации стоимости товаров и не возвращается НДС, уплаченный при их ввозе, то основания для корректировки налогового кредита, сформиро-

ванного на основании таможенной декларации, не возникают (ОИР, категория 101.13).

Бухучет. При получении товаров/услуг от поставщика покупатель делал такие записи:

- Дт **15, 20, 22, 23 (91–94)** – Кт **631 (632)** – возникла КЗ;
- Дт **641** – Кт **631** – отражен налоговый кредит по НДС.

Списание КЗ нужно отразить проводкой Дт **631** – Кт **717** на всю сумму задолженности, то есть с учетом «сидящего» в ней НДС.

Если плательщик, руководствуясь мнением ГНС, выписал НН и начислил налоговые обязательства по НДС при списании задолженности, возникшей после 01.07.2015, то в бухучете надо сделать еще такие проводки:

- Дт **643** – Кт **641** – начислены налоговые обязательства по НДС;
- Дт **949** – Кт **643** – включена сумма НДС в состав прочих расходов операционной деятельности.

Последняя проводка может быть и иной. Ведь сумма НДС, которая начисляется по товарам/услугам, не используемым в налогооблагаемых операциях в рамках хоздеятельности, обычно входит в первоначальную стоимость активов и услуг (вместо субсчета 949 используются счета 15, 20, 22, 23 (91–94)). Но задолженность списывается преимущественно в связи с истечением срока исковой давности. А значит, прошло уже более 1 095 дней с момента приобретения этих товаров/услуг, и вряд ли у кого-то они будут храниться так долго и не использоваться. Поэтому в данном случае увеличивать счета активов некорректно.

Обратите внимание! *Из проводок хорошо видно, что плательщикам предлагается отдать в бюджет сумму НДС и ее же обложить налогом на прибыль в составе финансового результата.*

СИТУАЦИЯ 5

Продавец получил от покупателя предоплату, но товары/услуги покупателю так и не поставил.

Учет НДС. По нашему мнению, продавец имеет право на корректировку налоговых обязательств при списании такой КЗ. Ведь на дату получения предоплаты он начислил налоговые обязательства, но поставка товаров/услуг не состоялась. Поэтому продавец имеет право уменьшить сумму налоговых обязательств на дату списания безнадежной КЗ или, например, на дату прощения долга, если было достигнуто такое соглашение.

Но если безнадежная КЗ списывается в связи с истечением срока исковой давности, откорректировать налоговые обязательства продавцу, скорее всего, не удастся. Хотя налоговики вроде бы и не против (ИНК № 222). Ведь продавец не сможет оформить РК к НН, которая была составлена свыше 1 095 дней назад. Такой РК не зарегистрируют в ЕРНН (п. 192.1 НК).

Бухучет. При получении предоплаты были сделаны такие записи:

- Дт **311** – Кт **681 (361)** – образовалась КЗ;
- Дт **643** – Кт **641** – начислены налоговые обязательства по НДС.

Списание такой КЗ сопровождается следующими проводками:

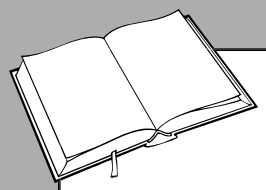
- Дт **681 (361)** – Кт **717** – списана задолженность с учетом суммы НДС;
- Дт **949** – Кт **643** – отражена сумма НДС в расходах текущего периода.

Если будет оформлен РК (например, при прощении долга), то корректировать налоговые обязательства нужно будет проводками Дт **643** – Кт **641** методом «сторно».

НЕ ГАЙТЕ ЧАСУ!

Отримуйте найкорисніші розсилання від **«БАЛАНСУ»**, ГО **«ВБК»** та **Uteka.ua** вже зараз!

Надішліть нам електронного листа на **office@balance.ua** с П. І. Б., областю та ЄДРПОУ або телефонуйте: **(056) 370-44-25, (067) 544-07-31, (044) 333-91-40**



Валерия ГАВРИК, *консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения*

КОГДА МОЖНО СПИСАТЬ СУММУ НДС В СОСТАВ РАСХОДОВ, ЕСЛИ ПОСТАВЩИК НЕ РЕГИСТРИРУЕТ НН?

На практике довольно часто возникают ситуации, когда покупатель – плательщик НДС приобретает какой-либо товар или услугу у поставщика – плательщика НДС, но налоговую накладную (далее – НН) по этой операции так и не получает. Рассмотрим подробнее, когда сумму входного НДС можно списать на расходы.

? ***В течение какого срока входной НДС можно отразить в составе налогового кредита?***

Основанием для отражения покупателем входного НДС в составе налогового кредита является НН, зарегистрированная в ЕРНН (п. 198.6, 201.10 НК).

Поставщик при поставке товаров (услуг) должен в установленные НК сроки выписать НН и **зарегистрировать** ее **в ЕРНН**. Согласно п. 201.10 НК НН, оформленные:

- с 1-го по 15-е число (включительно) календарного месяца, нужно зарегистрировать до последнего дня (включительно) месяца, в котором они составлены;
- с 16-го по последний день (включительно) месяца, – до 15-го числа (включительно) месяца, следующего за месяцем, в котором они составлены.

Зарегистрировать НН можно и позже, но за несвоевременную регистрацию п. 120^1.1 НК предусмотрен штраф. А за нерегистрацию НН штраф установлен п. 120^2.1 НК.

Внимание! В период с 1 марта 2020 года по последний календарный день месяца (включительно), в котором завершается действие карантина, штрафные санкции за нерегистрацию/несвоевременную регистрацию НН в ЕРНН не применяются (п. 52^1 подрозд. 10 разд. XX НК; ОИР, категория 101.27).

Как видим, покупатель может долго ждать регистрации НН.

В свою очередь, для покупателей НК также установлены сроки включения входного НДС в налоговый кредит по зарегистрированным НН. С 1 января 2022 года они таковы:

- 365 календарных дней (далее – к. д.) с даты составления – для НН, выписанных после 01.01.2022 (п. 198.6 НК);
- на протяжении 365 к. д., начиная с 1 января 2022 года, но не позднее 1 095-го к. д. с даты составления – для НН, оформленных до 1 января 2022 года (п. 80 подразд. 2 разд. XX НК, Письмо № 227). Например, если по состоянию на 01.01.2022 налогоплательщик не включил в налоговый кредит сумму НДС по НН, зарегистрированной в ЕРНН и составленной 01.03.2021, то такую сумму он может включить в налоговый кредит не позднее отчетного периода «декабрь 2022 года».

При определении сроков помните, что **на время блокировки НН течение 365 к. д. приостанавливается** (п. 198.6 НК).

Как видим, несмотря на то что согласно НК срок регистрации НН в ЕРНН составляет 1 095 к. д. (ОИР, категория 101.16), установлен также предельный срок, в течение которого сумма НДС из НН может быть включена в налоговый кредит.

Следовательно, списать на расходы входной НДС, не подтвержденный зарегистрированной в ЕРНН НН, можно только по истечении сроков, дающих право покупателю включить входной НДС в налоговый кредит. То есть в течение 365 к. д. для НН, выписанных начиная с 01.01.2022, или с учетом п. 80 подразд. 2 разд. XX НК для НН, составленных до 01.01.2022.

Однако здесь может возникнуть вопрос:

Если НН была заблокирована, течение срока в 365 к. д. на период блокировки было приостановлено.НН разблокировали по истечении 365 к. д. с даты ее оформления. Как быть в этой ситуации?

Когда НН будет разблокирована, она зарегистрируется в том периоде, в котором была отправлена на регистрацию (подробнее см. на с. 9, 19 этого издания). То есть логично, что покупатель может включить НДС из разблокированной НН в состав налогового кредита на основании уточняющего расчета (далее – УР).

Кроме того, в ситуации с заблокированной НН покупатель должен быть в курсе действий поставщика по ее разблокировке. А это на практике возможно не всегда. То есть не всегда известно, что происходит с такой НН на 366-й к. д., – то ли поставщик обжалует блокировку через суд и у покупателя еще есть надежда на налоговый кредит, то ли в регистрации НН было отказано и поставщик не собирается обращаться в суд, значит, налоговый кредит потерян навсегда.

Поэтому возможны ситуации, когда по истечении 365 к. д. покупатель, не зная, что предпримет поставщик, спишет входной НДС на расходы, а впоследствии окажется, что поставщик разблокировал НН. В этом случае право на налоговый кредит покупатель не потеряет – он сможет им воспользоваться, если с даты оформления НН за минусом периода блокировки пройдет не более 365 к. д. А что же будет с расходами?

Как отразить списание входного НДС в состав расходов?

В бухгалтерском учете входной НДС, не подтвержденный НН, обычно отражается по дебету субсчета 6442 «Налоговый кредит неподтвержденный». По истечении срока, установленного для отражения входного НДС в составе налогового кредита, его списывают на прочие операционные расходы с отражением по дебету одноименного субсчета **949** проводкой Дт **949** – Кт **6442**. Для списания этой суммы **рекомендуем** оформить бухгалтерскую справку.

Если запись Дт 949 – Кт 6442 будет сделана на 366-й день со дня первого события, а потом выяснится, что поставщик разблокировал НН, тогда окажется, что предприятие не имело права отражать расходы. Ведь течение срока в 365 к. д. прерывается на период блокировки НН, значит, можно утверждать, что в момент отражения расходов этот срок еще не истек.

Конечно же, в этом случае будет возможность включить входной НДС в состав налогового кредита (Дт 641/НДС – Кт 6442). Однако сумму расходов придется отсторнировать, признав ошибку. Если расходы были отражены в прошлом году, то исправить ошибку следует проводкой Дт 6442 – Кт 44 с использованием счета нераспределенной прибыли (п. 4 НП(С)БУ 6). Кроме того, плательщикам налога на прибыль, которые уже подали декларацию за период, в котором были отражены расходы, придется подать к ней УР и доплатить сумму налога на прибыль (нормой п. 50.1 НК при самоисправлении ошибки через УР предусмотрен штраф в размере 3 %, но в период карантина эта санкция не применяется согласно п. 52[1] подразд. 10 разд. XX НК).

Чтобы застраховаться от преждевременного отражения расходов при больших суммах входного НДС, рекомендуем прописать в договоре с поставщиком порядок предоставления им информации о своих действиях при блокировке НН.

Р

Передплатіть «БІБЛІОТЕКУ «БАЛАНС» будь-яким зручним для вас способом через редакцію в персонального менеджера:

(056) 370-44-25,
(044) 333-91-40;
(067) 544-07-31;

product@balance.ua

або за каталогом у будь-якому поштовому відділенні.
Передплатний індекс видання «БІБЛІОТЕКА «БАЛАНС» 74679 (укр.); 40697 (рос.).

Индивидуальная налоговая консультация Главного управления ГНС Украины в г. Киеве от 19.01.2022 № 20/ІПК/26-15-04-02-16

ОБ ОТРАЖЕНИИ В НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО НДС НАЛОГОВОЙ НАКЛАДНОЙ, СОСТАВЛЕННОЙ БЕЗ ФАКТА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОПЕРАЦИИ, И РАСЧЕТА КОРРЕКТИРОВКИ К НЕЙ

Главное управление ГНС в г. Киеве рассмотрело обращение об отражении в налоговой отчетности по НДС налоговой накладной, составленной без факта осуществления хозяйственной операции, и расчета корректировки к ней, и, руководствуясь статьей 52 раздела II Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 № 2755-VI <...> (далее – Кодекс), сообщает.

Как указано в обращении, налогоплательщиком составлена налоговая накладная без факта осуществления хозяйственной деятельности и зарегистрирована в Едином реестре налоговых накладных (далее – ЕРНН). На дату выявления ошибки плательщиком составлен расчет корректировки к такой налоговой накладной и зарегистрирован в ЕРНН.

Согласно пункту 2 статьи 3 Закона Украины от 16 июля 1999 года № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (далее – Закон № 996) финансовая, налоговая, статистическая и другие виды отчетности, использующие денежный измеритель, основываются на данных бухгалтерского учета.

Основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные документы (пункт 1 статьи 9 Закона № 996).

Пунктом 44.1 статьи 44 раздела II Кодекса предусмотрено, что для целей налогообложения налогоплательщики обязаны вести учет доходов, расходов и других показателей, связанных с определением объектов налогообложения и/или налоговых обязательств, на основании первичных документов, регистров бухгалтерского учета, финансовой отчетности, других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, ведение которых предусмотрено законодательством.

Налогоплательщикам запрещено формирование показателей налоговой отчетности, таможенных деклараций на основании данных, не подтвержденных документами, которые определены пунктом 44.1 статьи 44 раздела II Кодекса.

Отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов, регулируются нормами Кодекса (пункт 1.1 статьи 1 раздела I Кодекса).

Правовые основы обложения налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) установлены разделом V и подразделом 2 раздела XX Кодекса.

Так, согласно пункту 187.1 статьи 187 раздела V Кодекса датой возникновения налоговых обязательств по поставкам товаров/услуг считается дата, которая приходится на налоговый период, на протяжении которого происходит какое-либо из событий, произошедших ранее:

а) дата зачисления средств от покупателя/заказчика на банковский счет налогоплательщика в качестве оплаты товаров/услуг, которые подлежат поставке, а в случае поставки товаров/услуг за наличный расчет – дата оприходования средств в кассе налогоплательщика, а в случае отсутствия таковой – дата инкассации наличности в банковском учреждении, которое обслуживает налогоплательщика;

б) дата отгрузки товаров, а в случае экспорта товаров – дата оформления таможенной декларации, которая удостоверяет факт пересечения таможенной границы Украины, оформленная согласно требованиям таможенного законодательства, а для услуг – дата оформления документа, который удостоверяет факт поставки услуг налогоплательщиком.

На дату возникновения налоговых обязательств налогоплательщик обязан составить налоговую

накладную в электронной форме с соблюдением условия относительно регистрации в порядке, определенном законодательством, квалифицированной электронной подписи уполномоченного плательщиком лица и зарегистрировать ее в ЕРНН в установленный Кодексом срок (пункт 201.1 статьи 201 раздела V Кодекса).

Согласно пункту 192.1 статьи 192 раздела V Кодекса, если после поставки товаров/услуг осуществляется какое-либо изменение суммы компенсации их стоимости, включая последующий за поставкой пересмотр цен, перерасчет в случаях возврата товаров/услуг лицу, которое их предоставило, или при возврате поставщиком суммы предварительной оплаты товаров/услуг, суммы налоговых обязательств и налогового кредита поставщика и получателя подлежат соответствующей корректировке на основании расчета корректировки к налоговой накладной, составленного в порядке, установленном для налоговых накладных, и зарегистрированном в ЕРНН.

Расчет корректировки к налоговой накладной составляется также в случае исправления ошибок, допущенных при составлении налоговой накладной, в том числе не связанных с изменением суммы компенсации стоимости товаров/услуг.

В случае составления налоговой накладной, которая не соответствует данным бухгалтерского учета налогоплательщика, и ее регистрации в ЕРНН налогоплательщик согласно пункту 192.1 статьи 192 раздела V Кодекса с целью исправления ошибок, допущенных при составлении такой налоговой накладной, может составить расчет корректировки к ней. Такой расчет корректировки подлежит регистрации в ЕРНН получателем товаров/услуг, на которого была составлена такая налоговая накладная.

Согласно пункту 1 раздела III Порядка заполнения и представления налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 28.01.2016 № 21 (далее – Порядок № 21), в налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость вносятся данные налогового учета плательщика отдельно за каждый отчетный (налоговый) период без нарастающего итога.

Данные, приведенные в налоговой отчетности, должны соответствовать данным бухгалтерского и налогового учета плательщика (пункта 6 раздела III Порядка № 21).

Учитывая изложенное, в налоговой отчетности по НДС налогоплательщиком отмечаются данные, указанные в составленной на основании первичных документов налоговой накладной/расчете корректировки.

При этом суммы НДС, указанные в налоговой накладной, которые не соответствуют данным бухгалтерского учета налогоплательщика, и расчете корректировки к ней, не подлежат отражению в налоговой отчетности налогоплательщика, но при их регистрации в ЕРНН учитываются в соответствующих объемах при исчислении регистрационной суммы налогоплательщика.

Правовые основы функционирования системы электронного администрирования НДС регулируются статьей 200^1 раздела V Кодекса и регламентируются Порядком электронного администрирования налога на добавленную стоимость, утвержденным постановлением Кабинета Министров Украины от 16 октября 2014 года № 569.

Согласно пункту $200^1.3$ статьи 200^1 раздела V Кодекса показатель **∑Перевищ** является составляющей формулы, по которой исчисляется сумма налога, на которую налогоплательщик имеет право зарегистрировать в ЕРНН налоговые накладные и/или расчеты корректировки к налоговым накладным (далее – регистрационная сумма).

Показатель **∑Перевищ** отражает общую сумму превышения налоговых обязательств, указанных плательщиком НДС в представленных налоговых декларациях с учетом представленных уточняющих расчетов к ним, над суммой НДС, которая содержится в составленных таким плательщиком налоговых накладных и расчетах корректировки к ним, зарегистрированных в ЕРНН.

Показатель **∑Перевищ** рассчитывается ГНС автоматически после приема отчетности от налогоплательщика и/или регистрации в ЕРНН налоговой накладной/расчета корректировки, и при исчислении положительного значения указанного показателя на такое значение уменьшается регистрационная сумма такого плательщика. Такой расчет осуществляется отдельно за каждый отчетный (налоговый) период без нарастающего итога.

При этом при исчислении показателя **∑Перевищ** учитываются все налоговые накладные/расчеты корректировки, зарегистрированные в ЕРНН. Таким образом, суммы НДС, указанные в налоговых накладных, которые не соответствуют данным бухгалтерского учета налогоплательщика, и расчетах корректировки к ним, которые не подлежат отражению в налоговой отчетности налогоплательщика, при их регистрации в ЕРНН учитываются в соответствующих объемах при исчислении показателя **∑Перевищ** и, соответственно, регистрационной суммы налогоплательщика.

Итак, для обеспечения правильности ведения налогового учета и избежания недоразумений в части расчета показателя **∑Перевищ** налогоплательщикам необходимо четко соблюдать нормы действующего законодательства по вопросам налогообложения и правил ведения бухгалтерского учета, в том числе при составлении и регистрации в ЕРНН налоговых накладных.

В случае возникновения несоответствия между показателями налоговой отчетности по НДС и данными ЕРНН с целью правильного исчисления показателя **∑Перевищ** налогоплательщику необходимо исправить такое несоответствие путем представления уточняющих расчетов за соответствующие отчетные периоды согласно пункту 50.1 статьи 50 раздела II Кодекса.

Следует отметить, что статьей 36 раздела I Кодекса установлено, что налогоплательщики обязаны самостоятельно декларировать свои налоговые обязательства и определять соответствие проведения ими операций.

Согласно пункту 52.2 статьи 52 раздела II Кодекса индивидуальная налоговая консультация имеет индивидуальный характер и может использоваться исключительно налогоплательщиком, которому предоставлена такая консультация.

Ред. **Выделено по тексту редакцией.**

ПЕРЕЧЕНЬ ДОКУМЕНТОВ

ЗАКОНЫ

Закон № 619

Закон Украины от 05.05.1999 № 619-XIV «О металлоломе».

Закон № 996

Закон Украины от 16.07.1999 № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине».

ИНСТРУКЦИИ

Инструкция № 141

Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость, утвержденная приказом Минфина Украины от 01.07.1997 № 141 (утратила силу).

Инструкция № 291

Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Минфина Украины от 30.11.1999 № 291.

КОДЕКСЫ

ГК

Гражданский кодекс Украины от 16.01.2003 № 435-IV.

КУоАП

Кодекс Украины об административных правонарушениях от 07.12.1984 № 8073-X.

НК

Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 № 2755-V.

ТК

Таможенный кодекс Украины от 13.03.2012 № 4495-VI.

ХК

Хозяйственный кодекс Украины от 16.01.2003 № 436-IV.

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

Методрекомендации № 2

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету запасов, утвержденные приказом Минфина Украины от 10.01.2007 № 2.

Методические рекомендации № 561

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина Украины от 30.09.2003 № 561.

НАЛОГОВЫЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

ОНК № 673

Обобщающая налоговая консультация относительно документального подтверждения уничтоже-

ния или разрушения основных производственных или непроизводственных средств, утвержденная приказом Минфина Украины от 03.08.2018 № 673.

ИНК № 20

Индивидуальная налоговая консультация ГУ ГНС Украины в г. Киеве от 19.01.2022 № 20/ІПК/26-15-04-02-16.

ИНК № 142

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 25.01.2022 № 142/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 212

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 16.01.2021 № 212/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 222

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 21.01.2020 № 222/6/99-00-07-03-02-06/ІПК.

ИНК № 401

Индивидуальная налоговая консультация ГФС Украины от 05.02.2019 № 401/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

ИНК № 403

Индивидуальная налоговая консультация ГФС Украины от 05.02.2019 № 403/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

ИНК № 472

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 10.02.2021 № 472/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 888

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 29.06.2017 № 888/6/99-99-12-03-01-15/ІПК.

ИНК № 1246

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 29.03.2021 № 1246/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 1469

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 21.11.2019 № 1469/6/99-00-07-03-02-15/ІПК.

ИНК № 1831

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 05.05.2021 № 1831/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 1879

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 26.04.2019 № 1879/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

ИНК № 1977

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 21.05.2021 № 1977/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 2051

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 26.05.2021 № 2051/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 2179

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 01.06.2021 № 2179/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 2267

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 04.06.2021 № 2267/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 2303

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 08.06.2021 № 2303/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 2419

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 15.06.2021 № 2419/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 2475

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 17.06.2021 № 2475/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 2776

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 15.07.2021 № 2776/ІПК/99-00-18-03-03-06.

ИНК № 3190

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 19.07.2018 № 3190/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

ИНК № 3226

Индивидуальная налоговая консультация ГФС Украины от 29.12.2017 № 3226/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

ИНК № 3293

Индивидуальная налоговая консультация ГУ ГФС Украины в Запорожской области от 26.07.2018 № 3293/ІПК/08-01-12-01-10.

ИНК № 3758

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 07.10.2021 № 3758/ІПК/99-00-21-03-02-06.

ИНК № 3879

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 06.09.2018 № 3879/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

ИНК № 4026

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 25.09.2020 № 4026/ІПК/99-00-05-06-02-06.

ИНК № 4539

Индивидуальная налоговая консультация ГНС Украины от 04.11.2020 № 4539/ІПК/99-00-05-06-02-06.

ПИСЬМА

Письмо № 103

Письмо Минфина СССР от 30.04.1974 № 103.

Письмо № 227

Письмо ГНС Украины от 10.01.2022 № 227/7/99-00-21-03-02-07.

Письмо № 968

Письмо ГФС Украины от 11.01.2018 № 968/7/99-99-12-03-01-17.

Письмо № 1539

Письмо ГНС Украины от 14.03.2014 № 1539/10/04-36-15-01-16.

Письмо № 2073

Письмо Минфина Украины от 23.01.2013 № 31-08410-07-16/2073.

Письмо № 3576

Письмо ГФС Украины от 13.02.2017 № 3576/7/99-99-07-02-03-17.

Письмо № 4339

Письмо Минфина Украины от 16.02.2017 № 31-11410-06-5/4339.

Письмо № 6964

Письмо ГУ ГФС Украины в г. Киеве от 31.03.2017 № 6964/10/26-15-14-05-04-22.

Письмо № 36492

Письмо ГФС Украины от 27.11.2018 № 36492/7/99-99-15-03-02-17.

ПОРЯДКИ

Порядок № 5

Порядок ведения налоговыми органами оперативного учета налогов, сборов, платежей и единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, утвержденный приказом Минфина Украины от 12.01.2021 № 5.

Порядок № 21

Порядок заполнения и представления налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, утвержденный приказом Минфина Украины от 28.01.2016 № 21.

Порядок № 26

Порядок ведения Реестра заявлений о возврате суммы бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость, утвержденный постановлением КМУ от 25.01.2017 № 26.

Порядок № 60

Порядок информационного взаимодействия Государственной налоговой службы Украины, ее территориальных органов, Государственной казначейской службы Украины, ее территориальных органов, местных финансовых органов в процессе возврата налогоплательщикам ошибочно и/или излишне уплаченных сумм денежных обязательств и пени, утвержденный приказом Минфина Украины от 11.02.2019 № 60.

Порядок № 555

Порядок заполнения и представления упрощенной налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, утвержденный приказом Минфина Украины от 21.10.2021 № 555.

Порядок № 569

Порядок электронного администрирования налога на добавленную стоимость, утвержденный постановлением КМУ от 16.10.2014 № 569.

Порядок № 1204

Порядок направления контролирующими органами налоговых уведомлений-решений налогоплательщикам, утвержденный приказом Минфина Украины от 28.12.2015 № 1204.

Порядок № 1246

Порядок ведения Единого реестра налоговых накладных, утвержденный постановлением КМУ от 29.12.2010 № 1246.

Порядок № 1307

Порядок заполнения налоговой накладной, утвержденный приказом Минфина Украины от 31.12.2015 № 1307.

Порядок № 1165/1

Порядок остановки регистрации налоговой накладной/расчета корректировки в Едином реестре налоговых накладных, утвержденный постановлением КМУ от 11.12.2019 № 1165.

ПРИКАЗЫ

Приказ № 352

Приказ Минстата Украины от 29.12.1995 № 352 «Об утверждении типовых форм первичного учета» (утратил силу).

Приказ № 701

Приказ Минагрополитики Украины от 27.09.2007 № 701 «Об утверждении специализированных форм первичных документов по учету основных средств и прочих необоротных активов сельскохозяйственных предприятий и Методических рекомендаций по их применению».

P

СПІЛКУЙТЕСЯ З РЕДАКЦІЄЮ ВИДАННЯ «БАЛАНС»

у спільноті «Професіонал» на Facebook

ПДВ У ЗАПИТАННЯХ І ВІДПОВІДЯХ

- *ЯК ПРАВИЛЬНО ВКАЗАТИ ОДИНИЦЮ ВИМІРУ ТА ОБСЯГ ТОВАРУ В ПН НА ЧАСТКОВУ ОПЛАТУ*
- *ЩО ВПЛИВАЄ НА ВИЗНАЧЕННЯ ДАТИ СКЛАДАННЯ РК, ЯК ОФОРМИТИ ПОВТОРНИЙ РК ДО ПН ТА ЯК ВІДОБРАЗИТИ В ДЕКЛАРАЦІЇ РОЗБЛОКОВАНИЙ РК*
- *ЯК РОЗРАХОВУЄТЬСЯ ∑ПЕРЕВИЩ ТА ЯК ВПЛИВАЮТЬ НА ЛІМІТ РЕЄСТРАЦІЇ БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ ТА ПОВЕРНЕННЯ ПЕРЕПЛАТИ НА ЕЛЕКТРОННИЙ РАХУНОК*
- *ЩО ТРЕБА ПЕРЕДБАЧИТИ ПІД ЧАС СКЛАДАННЯ ТАБЛИЦІ ДАНИХ ДЛЯ ЇЇ УСПІШНОГО ПРИЙНЯТТЯ ДПС*
- *ВІДШКОДУВАННЯ ЗБИТКІВ VS КОМПЕНСАЦІЯ ВАРТОСТІ ПОШКОДЖЕНИХ ТОВАРІВ: КОЛИ МОЖНА НЕ НАРАХОВУВАТИ ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ*
- *ЯК ВІДОБРАЗИТИ В БУХОБЛІКУ РУХ КОШТІВ НА РАХУНКУ В СЕА ПДВ, НАРАХУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА П. 198.5 ПК, ПДВ У РАЗІ СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ*

Засновник:
ТОВ «Баланс-Клуб»
© ТОВ «Баланс-Клуб»

Почесна грамота Кабінету Міністрів України і Почесний знак «За значний внесок у розвиток видавничої справи і високий професіоналізм»

Міжнародна нагорода ім. Луки Пачолі «За професійний внесок у відродження економіки та ефективне використання фінансових механізмів»

Видається **з 16.01.1995**

Головний редактор *І. Єгорова*

Випускаючий редактор *В. Якимащенко*

Випускаючий технічний редактор *А. Третьякова*

Літературний редактор: О. Моторіна

Комп'ютерна верстка і дизайн: О. Волкова

Переклад: Н. Кириленко, А. Галушкіна

АДРЕСА РЕДАКЦІЇ:

Україна, 49047, м. Дніпро, пров. Верстатобудівельний, 4

Багатоканальний тел./факс: (056) 370-44-25.
E-mail для запитань читачів: otvet@balance.ua
Web-сервер: http://www.balance.ua
E-mail для пропозицій: office@balance.ua
E-mail для листування із членами Клубу: club@balance.ua
E-mail для замовлення передплати: podpiska@balance.ua

АДРЕСА РЕДАКЦІЇ В КИЄВІ:

Україна, 03150, м. Київ, вул. Василя Тютюнника, 37/1, секція 2, офіс 2109/2110
E-mail: office@balance.kiev.ua

ПЕРЕДПЛАТНІ ІНДЕКСИ:

російською мовою – **40697**,
українською мовою – **74679**

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Позов А. Х., Позова С. В., Кузьмінський Ю. А., Воронова М. О.

Інформаційна підтримка – системи **ЛІГА**:**ЗАКОН** Мережі ділової інформації **ЛІГА*БізнесІнформ***.
Тел. (044) 538-01-01. E-mail: www.liga.net

Набір тексту й оригінал-макети виконані на видавничо-комп'ютерному комплексі ВКК «Баланс-Клуб»

«Бібліотека «Баланс»

Реєстр. свідоцтво серії КВ № 10495 від 12.10.2005.

ВКК «Баланс-Клуб», Україна, 49047, м. Дніпро, пров. Верстатобудівельний, 4.

Тел. (056) 370-44-25 (26, 27). E-mail: inform@balance.ua

Відтворення в будь-якому вигляді матеріалів керівництва допускається тільки за письмовою згодою редакції. E-mail: pr-ruk@balance.ua

Оптові поставки: тел. (0562) 35-70-27, факс (056) 370-45-13.
E-mail: sale@balance.ua

Інформація, розміщувана на сторінках журналу з позначкою Р, виходить на правах реклами. Відповідальність за зміст рекламних матеріалів несе рекламодавець.

Розміщення реклами: тел. (056) 370-44-25. **E-mail:** reklama@balance.ua

Підписано до друку 16.02.2022. Формат 60x84 1/8. Тираж **24 000**. Папір книжково-журнальний.
Гарнітура FreeSetC. Друк офсетний. Умов. друк. арк. 11,16. Ціна договірна.
Видрукувано з готових фотоформ у друкарні ТОВ «Український газетний синдикат», 07403, Київська область, м. Бровари, вул. Москаленка Сергія, 16Б. Тел. (044) 457-36-86.
Кольороподіл і друк друкарні ТОВ «Український газетний синдикат».

ВСТРЕЧАЙТЕ ПРАКТИЧЕСКИЕ РУКОВОДСТВА II КВАРТАЛА 2022 ГОДА НЕЗАМЕНИМЫЕ В РАБОТЕ БУХГАЛТЕРА-ПРОФЕССИОНАЛА!

Месяц	Тема ПР
Апрель	ПР, 2022, № 7 «Чрезвычайные ситуации на предприятии: учетный аспект»
Апрель	ПР, 2022, № 8 «Энциклопедия офисных расходов»
Май	ПР, 2022, № 9 «РРО и ПРРО: работаем правильно в 2022 году»
Май	ПР, 2022, № 10 «Охрана труда на предприятии: что нужно знать юристу и бухгалтеру»
Июнь	ПР, 2022, № 11 «Аренда и лизинг: правовые и учетные аспекты»
Июнь	ПР, 2022, № 12 «Объединенная отчетность по НДФЛ и ЕСВ: заполнение в различных ситуациях»

Экономьте время на поиск и изучение нужной информации, работайте уверенно и без ошибок!

Баланс
Група компаній

ТОВ «БАЛАНС-КЛУБ»
Є платником податку на прибуток на загальних підставах
м. Дніпро, провулок Верстатобудівельний, 4
телефон: (056) 370-44-25
www.balance.ua

З нами завжди є рішення

Рахунок № МР-2кв/2022 _____ від _____ 2022 р.
(впишіть ЄДРПОУ)

Платник: _____

Реквізити для оплати: ТОВ «Баланс-Клуб», ЄДРПОУ 21856290,
IBAN UA063006580000026005019100329, АТ «Піреус Банк МКБ»,
МФО 300658, м. Київ.

Адреса доставки: _____

Поштовий індекс: _____ Телефон: _____

№	НАЙМЕНУВАННЯ	Спосіб доставки	Кільк.	Ціна (грн)	Сума (грн)
1	«Бібліотека «Баланс». Квітень – червень 2022 р.	Укрпошта	3	381,00	1 143,00
			Разом без ПДВ		1 143,00
	ТОВ «Баланс-Клуб» знаходиться на загальній системі оподаткування		ПДВ (20 %)		Без ПДВ (пп. 197.1.25)
			Усього		1 143,00

Усього до сплати: *Одна тисяча сто сорок три грн 00 коп.*

у т. ч. ПДВ: *Нуль грн 00 коп.*

Бухгалтер: _____

У платіжному дорученні ОБОВ'ЯЗКОВО вкажіть номер ОПЛАЧУВАНОГО рахунка МР-2кв/2022_____ та контактний телефон.
(впишіть ЄДРПОУ)

Форма оплати: безготівкова, гривні. Порядок оплати: передоплата 100 %.

Будь ласка, зателефонуйте нам після оплати рахунка (056) 370-44-25, (044) 333-91-40 для уточнення адреси доставки та мови видання.