



ПЕРВИЧКА И НДС: ИЗУЧАЕМ ПОДВОДНЫЕ КАМНИ

В консультации рассмотрим, как правильно оформить первичные документы, чтобы не утратить право на налоговый кредит по НДС.

Первичные документы и НН

Как разъясняет налоговая (ОИР, категория 101.17; ИНК № 1092), данные налоговой накладной/расчета корректировки (далее – НН/РК) формируются на основании первичных документов.

То есть сначала составляется первичный документ, подтверждающий факт осуществления операции, а потом на его основании выписывается НН. И если данные НН не соответствуют данным первичного документа, налоговики могут сделать вывод, что НН не идентифицирует операцию поставки и покупатель лишится права на отражение налогового кредита. Да и у поставщика могут быть проблемы – при проверке есть риск, что налоговая посчитает, что на поставку, по которой оформлен первичный документ, не начислены налоговые обязательства.

Кроме того, норма п. 44.1 НК запрещает налогоплательщикам формировать показатели налоговой отчетности на основании данных, не подтвержденных первичными документами.

Рассмотрим отдельные ситуации, которые могут вызывать нестыковки при оформлении НН и первичного документа.

Разные единицы измерения

Напомним, графы 4 и 5 НН («Одиниця виміру товару/послуги») заполняются на основании Классификатора ДК 011:96 (пп. 3 п. 16 Порядка № 1307). Так, в графе 4 («Умовне позначення (українське)») приводится условное обозначение соответствующей единицы измерения, а в графе 5 («Код») – соответствующий код этой единицы.

Если поставляемый товар или услуга согласно первичным документам имеют единицу измерения, которой нет в Классификаторе ДК 011:96, тогда в графе 4 НН указывается единица измерения, использованная в первичных документах, а графа 5 не заполняется (пп. 3 п. 16 Порядка № 1307).

Отметим, что единица измерения товара/услуги не является обязательным реквизитом НН – ее нет в перечне, приведенном в п. 201.1 НК.

Однако, по мнению налоговой (ОИР, категория 101.16, ИНК 335), графы 4 и 5 НН заполняются с учетом данных первичных документов, оформленных на операцию поставки товаров (услуг).

СИТУАЦИЯ 1

По условиям договора арендная плата установлена исходя из стоимости 1 м² арендуемого помещения. Площадь помещения – 30 м², стоимость 1 м² – 500 грн. Так же ука-

зано и в акте оказанных услуг. А плательщик НДС привел в графе 4 НН единицу измерения «послуга», в графе 6 (кількість (об'єм, обсяг) – «1»; в графе 7 – 15 000 грн.

Как видим, данные НН не совпадают с данными акта оказанных услуг, поэтому не исключено, что при проверке налоговики могут счесть, что НН не позволяет идентифицировать операцию поставки, и лишит арендатора налогового кредита. Поэтому поставщику в данном случае лучше привести данные НН и акта к одному знаменателю.

В данной ситуации НН следует заполнить так:

- в графе 4 указать «м²»;
- графе 5 – «0123»;
- графе 6 – «30»;
- графе 7 – «500».

СИТУАЦИЯ 2

Предприятие приобрело у поставщика 1 т риса по цене 27 000 грн. В НН на приобретение риса указано: в графе 4 – «т»; в графе 5 – «0306»; в графе 6 – «1»; в графе 7 – «27 000». Аналогичные данные содержит и расходная накладная поставщика. Предприятие планирует расфасовать рис в пакеты по 1 кг и продавать их поштучно (единица измерения – шт.).

В этой ситуации входящие единицы измерения товара будут отличаться от исходящих. Но это не будет считаться ошибкой и претензий со стороны налоговиков не вызовет. Так, в ОИР (категория 101.16) содержится следующее разъяснение: если поставка товара, цена которого при приобретении была установлена, например, за весовую единицу (кг, т и т. д.), может осуществляться по цене за количественную единицу (например, шт. и т. п.) такого товара, то единица измерения, указанная в графе 4 НН, составленной на операцию поставки такого товара, может отличаться от единицы измерения, указанной в НН, полученной налогоплательщиком при его приобретении.

При этом не забудьте, что если в НН указан товар в штуках, то в расходной накладной он также должен отражаться в штуках.

Разные наименования одного товара

Предположим, предприятие приобретает товар у поставщика с одним наименованием, а продает – с другим. На практике один и тот же то-

вар (имеется в виду товар с одним кодом УКТВЭД) у разных поставщиков может иметь разное наименование. И у предприятия-покупателя наименование этого товара согласно его номенклатурному справочнику может отличаться от того, что приведено в документах поставщика.

Если приходовать полученный товар из каждой партии под наименованием, указанным поставщиком, тогда получится, что один и тот же товар нужно учитывать под разными наименованиями. Это приводит прежде всего к увеличению номенклатурного списка, затрудняет поиск товара и, кроме того, чревато появлением в учете не существующих на самом деле излишков и недостач.

? *Считается ли ошибкой продажа товара под другим (принятым у себя) наименованием?*

По мнению налоговой (ОИР, категория 101.16), на всех этапах поставки товаров (услуг) конечному потребителю в графе 2 НН продавец должен указывать данные из документов, подтверждающих приобретение таких товаров (услуг).

В ИНК № 357, № 1092 налоговая отмечает, что наименование товара в графе 2 НН должно соответствовать формулировке, указанной в первичных документах, которыми сопровождается поставка товара, и не должно содержать других данных.

Вместе с тем из этих разъяснений прямо не следует, что номенклатура из документа на продажу товара должна в точности повторить номенклатуру (так сказать, до последней буквы) из документа на его приобретение. Речь идет только о соответствии. То есть номенклатура должна соответствовать идентификации получаемого и продаваемого товара, то есть входящему и исходящему кодам УКТВЭД.

Допустим, в НН вместо наименования, указанного поставщиком, было приведено номенклатурное название товара, принятое на предприятии. Это вовсе не означает, что НН при продаже товара оформлена неправильно. Главное, чтобы наименование в НН на поставку соответствовало первичному документу, которым оформляется отгрузка (например, расходной накладной) (ИНК № 2979).



Рекомендуем в приказе об учетной политике зафиксировать, что единицей учета является группа однородных товаров, которая создается в случае приобретения аналогичных по своим признакам товаров с разными наименованиями.

Это прямо следует из п. 7 НП(С)БУ 9, где сказано, что единицей бухгалтерского учета запасов является их наименование или однородная группа (вид), а также из п. 2.1 Методрекомендаций № 635. Кроме того, согласно законодательству предприятие формирует свою учетную политику самостоятельно.

Этот факт признают и налоговики. Например, в одном из своих разъяснений (Письмо № 4954) налоговая отмечает, что учетную политику предприятие определяет самостоятельно, на основе НП(С)БУ и других нормативно-правовых актов по бухучету и по согласованию с собственником в соответствии с учредительными документами.

Поэтому в приказе об учетной политике логично предусмотреть возможность объединять в однородные группы товары с разными наименованиями, которые подпадают под определение идентичных или однородных. Это вполне в компетенции предприятия.



Имейте в виду! Однородную группу товаров можно создавать, если изменение названия товара не приведет к изменению кода УКТВЭД. Также важно, чтобы утвержденные наименования соответствовали действительности и позволяли однозначно понять, что речь идет о товаре, который указан в документах поставщика.

Безусловно, факт переименования товара в момент его оприходования следует подтвердить документально. В случае проверки это защитит вас от подозрений со стороны налоговой в том,

что вы продаете не тот товар, который приобрели. Таким документом может быть:

- номенклатурный справочник товаров, в соответствии с которым полученные на предприятие товары при оприходовании получают предусмотренное им наименование;
- таблица соответствия номенклатур, в которой фиксируется информация о присвоении приобретаемым товарам собственных наименований;
- акт приемки товаров о несовпадении по наименованию, в котором будет зафиксировано, что поступивший от поставщика товар с таким-то наименованием в учете будет переименован (приводится новое наименование согласно номенклатурному справочнику).

? Как составить таблицу соответствия номенклатур?

Такая таблица составляется в произвольной, удобной для предприятия форме. Для наглядности составим ее по данным примера.

ПРИМЕР

Предприятие торгует женскими спортивными костюмами. Согласно номенклатурному справочнику они именуются на предприятии как «Костюм спортивный женский». При получении костюмов от поставщиков в товароопроводительных документах фигурируют следующие названия: «Костюм женский, артикул 1147», «Костюм женский для спорта». Код УКТВЭД у всех этих товаров один и тот же – 6104.

Составим таблицу соответствия номенклатур:

№ з/п	Найменування придбаного товару	Найменування постачальника товару	Документ постачальника (дата, номер)	Код УКТЗЕД	Номенклатурна група		Код УКТЗЕД
					номер	найменування	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Костюм жіночий, артикул 1147	ТОВ «Оксамит»	Видаткова накладна від 28.10.2021 № 215	6104	1157	Костюм спортивний жіночий	6104
2	Костюм жіночий для спорту	ТОВ «Конус»	Видаткова накладна від 03.11.2021 № 175	6104	1157	Костюм спортивний жіночий	6104

Несоответствие номенклатуры товара в НН первичному документу

Напомним, номенклатура товара, как и код товара согласно УКТВЭД, являются обязатель-

ными реквизитами НН (пп. «е» и «і» п. 201.1 НК). То есть неточности, допущенные в этих реквизитах, налоговики могут расценивать как ошибки, не позволяющие идентифицировать операцию, что влечет за собой соответствующие последствия.

Как уже было отмечено, номенклатура в НН должна соответствовать данным первичных документов (ОИР, категория 101.16).

? Будет ли считаться ошибочной номенклатура в НН, которая не соответствует номенклатуре, указанной в договоре?

Например, в соответствии с содержанием договора купли-продажи продавец обязуется продать и отгрузить «продукцію борошномельно-круп'яної промисловості (борошно пшеничне I сорту)», а в расходных накладных указано «борошно пшеничне першого ґатунку». Согласно позиции Верховного Суда договор не является первичным документом для целей бухгалтерского учета. Поэтому данные НН не формируются на основании данных договора.

То есть НН выписывается на основании первичных документов. В данной ситуации это расходная накладная. Следовательно, отличие наименования товара, указанного в договоре и НН, составленной на основании первичных документов, нельзя считать ошибкой. Соответственно, у налогоплательщика в этом случае не будет оснований для составления расчета корректировки к такой НН (ИНК № 1092).

? Будет ли ошибкой, если номенклатура товара указана в НН не на украинском языке?

НН должна быть заполнена на украинском языке (п. 4 Порядка № 1307). Если наименование товара или торговой марки невозможно без потери идентификации перевести с иностранного языка на украинский, в графе 2 «Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця» допускается указывать название торговой марки и номенклатуру товара в виде аббревиатуры без перевода на украинский язык (ОНК № 127; ОИР, категория 101.16).

Округления в НН и соответствие данным первички

? При определении базы налогообложения и суммы НДС числовое значение НДС не совпадает с суммой налога, рассчитанной в первичных документах за счет округления. Будет ли это считаться ошибкой?

Согласно пп. 5 п. 16 Порядка № 1307 графа 7 «Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ» НН заполняется в гривнях с копейками, если иное не предусмотрено законодательством. То есть в общем случае с двумя знаками после запятой.

Что касается графы 6 «Кількість (об'єм, обсяг)» НН, то, как отмечает налоговая (ОИР, категория 101.16), Порядком № 1307 не ограничено количество знаков, которые могут содержать после запятой количественные показатели в графе 6 НН. Необходимым числом знаков после запятой в количественном показателе считается число, достаточное для правильного расчета стоимостного показателя графы 10 НН и строк I–IX раздела А НН.

Графа 11 «Сума ПДВ» НН заполняется в гривнях с копейками. Но исходя из особенностей осуществления отдельных операций поставки товаров/услуг допускается указание в этой графе показателя с учетом арифметического округления до 6 знаков включительно после запятой (пп. 9 п. 16 Порядка № 1307). Эта графа рассчитывается как произведение графы 10 «Объёмы постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ» и ставки НДС.

Как разъясняет налоговая (ОИР, категория 101.16), на сегодня у плательщиков НДС есть возможность регистрации в ЕРНН НН, в графах 7 и 11 которых указана цена поставки единицы товара/услуги и суммы НДС соответственно с **более чем двумя** знаками после запятой.

То есть если плательщик НДС отразит в графе 7 НН сумму более чем с двумя знаками после запятой, это не послужит основанием для непризнания налогового кредита у покупателя. Однако данные налогового учета плательщика должны соответствовать данным бухгалтерского учета.

? В результате арифметического округления объём поставки и сумма НДС, указанные в НН, расходятся на 1–2 копейки с такими же показателями расходной накладной. Будет ли это основанием для непризнания налогового кредита по такой НН?

Такое расхождение не может быть единственной причиной для непризнания налогового кредита. То есть на основании этой НН покупатель имеет право включать сумму НДС в налоговый кредит (ИНК № 1272). Конечно, при условии, что такое расхождение не приводит к увеличению базы налогообложения (а значит, и суммы НДС) на 1 грн в результате математического округления.

Дата составления и дата подписания первичного документа

В общем случае дата возникновения налоговых обязательств определяется по правилу первого события (п. 187.1 НК):

- либо зачисления денег на банковский счет поставщика в счет оплаты товаров (услуг);
- либо отгрузки товаров, а для услуг – оформления документа, подтверждающего факт оказания услуги.

Если первое событие:

- **предоплата** за товар (услугу), то факт и дату ее получения подтверждает выписка банка. На дату ее оформления поставщик должен составить НН и зарегистрировать ее в ЕРНН;
- **отгрузка товара**, тогда датой возникновения налоговых обязательств по НДС считается дата, на которую приходится **начало передачи товара** от поставщика непосредственно покупателю или организации, которая будет осуществлять доставку покупателю этого товара любым способом (перевозка, пересылка и т. д.), а не дата получения товара покупателем (ИНК № 1977, № 4742). На эту дату поставщик обязан составить НН и зарегистрировать ее в ЕРНН. Документами, подтверждающими начало перемещения товара от поставщика к покупателю, является расходная накладная, товарно-транспортная накладная. Дата оформления этих документов должна соответствовать дате оформления НН. **Внимание!** Дата возникновения налоговых обязательств у поставщика не зависит от момента перехода права собственности на товар к покупателю;
- **оказание услуг**, то датой возникновения налоговых обязательств и датой составления НН является **дата оформления**, а не подписания **первичного документа** (например, акта оказанных услуг). В том числе если это документ, оформленный в электронном виде. Это прямо следует из п. 187.1 НК. Причем в НК речь не идет конкретно об акте оказанных услуг. Это может быть и акт, и другой первичный документ, который подтвердит факт оказания услуги.