



ПЕРВИНКА ТА ПДВ: ВИВЧАЄМО ПІДВОДНІ КАМЕНІ

У консультації розглянемо, як правильно оформити первинні документи, щоб не втратити право на податковий кредит із ПДВ.

Первинні документи та ПН

Як роз'ясняє податкова (ЗІР, категорія 101.17; ІПК № 1092), дані податкової накладної/розрахунку коригування (далі – ПН/РК) формуються на підставі первинних документів.

Тобто спочатку складається первинний документ, що підтверджує факт здійснення операції, а потім на його підставі виписується ПН. І якщо дані ПН не відповідають даним первинного документа, податківці можуть зробити висновок, що ПН не ідентифікує операцію постачання і покупець позбавиться права на відображення податкового кредиту. Та й у постачальника можуть бути проблеми – під час перевірки є ризик, що податкова визнає, що на постачання, за яким оформлено первинний документ, не нараховано податкові зобов'язання.

Крім того, норма п. 44.1 ПК забороняє платникам податків формувати показники податкової звітності на підставі даних, не підтверджених первинними документами.

Розглянемо окремі ситуації, які можуть викликати нестиківки під час оформлення ПН і первинного документа.

Різні одиниці виміру

Нагадаємо, графи 4 і 5 ПН («Одиниця виміру товару/послуги») заповнюються на підставі Класифікатора ДК 011:96 (пп. 3 п. 16 Порядку № 1307). Так, у графі 4 («Умовне позначення (українське)») наводиться умовне позначення відповідної одиниці виміру, а в графі 5 («Код») – відповідний код цієї одиниці.

Якщо товар, що поставляється, або послуга згідно з первинними документами мають одиницю виміру, якої немає в Класифікаторі ДК 011:96, тоді в графі 4 ПН указується одиниця виміру, використана в первинних документах, а графа 5 не заповнюється (пп. 3 п. 16 Порядку № 1307).

Зазначимо, що одиниця виміру товару/послуги не є обов'язковим реквізитом ПН – її немає в переліку, наведеному в п. 201.1 ПК.

Однак, на думку податкової (ЗІР, категорія 101.16, ІПК 335), графи 4 і 5 ПН заповнюються з урахуванням даних первинних документів, оформлених на операцію постачання товарів (послуг).

СИТУАЦІЯ 1

За умовами договору орендну плату встановлено виходячи з вартості 1 м² орендованого приміщення. Площа приміщення – 30 м², вартість 1 м² – 500 грн. Так само зазначено

і в акті наданих послуг. А платник ПДВ навів у графі 4 ПН одиницю виміру «послуга», у графі 6 (кількість (об'єм, обсяг) – «1»; у графі 7 – 15 000 грн.

Як бачимо, дані ПН не збігаються з даними акта наданих послуг, тому не виключено, що під час перевірки податківці можуть порахувати, що ПН не дозволяє ідентифікувати операцію постачання, і позбавити орендаря податкового кредиту. Тому постачальникові в цьому випадку краще привести дані ПН та акта до одного знаменника.

У даній ситуації ПН слід заповнити так:

- у графі 4 указати «м²»;
- графі 5 – «0123»;
- графі 6 – «30»;
- графі 7 – «500».

СИТУАЦІЯ 2

Підприємство придбало в постачальника 1 т рису за ціною 27 000 грн. У ПН на придбання рису зазначено: у графі 4 – «т»; у графі 5 – «0306»; у графі 6 – «1»; у графі 7 – «27 000». Аналогічні дані містить і видаткова накладна постачальника. Підприємство планує розфасувати рис у пакети по 1 кг і продавати їх поштучно (одиниця виміру – шт.).

У цій ситуації початкові одиниці виміру товару будуть відрізнятися від вихідних. Але це не буде вважатися помилкою і претензій із боку податківців не викличе. Так, у ЗІР (категорія 101.16) міститься таке роз'яснення: якщо постачання товару, ціна якого під час придбання була встановлена, наприклад, за вагову одиницю (кг, т і т. д.), може здійснюватися за ціною за кількісну одиницю (наприклад, шт. і т. п.) такого товару, то одиниця виміру, зазначена в графі 4 ПН, складеної на операцію постачання такого товару, може відрізнятися від одиниці виміру, зазначеної в ПН, отриманій платником податків під час його придбання.

При цьому не забудьте, що якщо в ПН зазначено товар у штуках, то у видатковій накладній він також повинен відобразитися в штуках.

Різні найменування одного товару

Припустимо, підприємство купує товар у постачальника з одним найменуванням, а продає – з іншим. На практиці той самий товар (мається

на увазі товар з одним кодом УКТЗЕД) у різних постачальників може мати різне найменування. І в підприємства-покупця найменування цього товару згідно з його номенклатурним довідником може відрізнятися від того, що наведене в документах постачальника.

Якщо прибуткувати отриманий товар із кожної партії під найменуванням, зазначеним постачальником, тоді вийде, що один і той самий товар потрібно враховувати під різними найменуваннями. Це приводить насамперед до збільшення номенклатурного списку, утруднює пошук товару та, крім того, чревате появою в обліку не існуючих насправді надлишків і нестач.

? Чи вважається помилкою продаж товару під іншим (прийнятим у себе) найменуванням?

На думку податкової (ЗІР, категорія 101.16), на всіх етапах постачання товарів (послуг) кінцевому споживачеві в графі 2 ПН продавець повинен указувати дані з документів, що підтверджують придбання таких товарів (послуг).

В ІПК № 357, № 1092 податкова зазначає, що найменування товару в графі 2 ПН повинне відповідати формулюванню, зазначеному в первинних документах, якими супроводжується постачання товару, і не повинне містити інших даних.

Водночас із цих роз'яснень прямо не впливає, що номенклатура з документа на продаж товару повинна в точності повторити номенклатуру (так сказати, до останньої літери) з документа на його придбання. Ідеться тільки про відповідність. Тобто номенклатура повинна відповідати ідентифікації отриманого та продаваного товару, тобто вхідному та вихідному кодам УКТЗЕД.

Припустимо, у ПН замість найменування, зазначеного постачальником, була наведена номенклатурна назва товару, прийнята на підприємстві. Це зовсім не означає, що ПН під час продажу товару оформлена неправильно. Головне, щоб найменування в ПН на постачання відповідало первинному документу, яким оформляється відвантаження (наприклад, видатковій накладній) (ІПК № 2979).



Рекомендуємо в наказі про облікову політику зафіксувати, що одиницею обліку є група однорідних товарів, яка створюється у випадку придбання аналогічних за своїми ознаками товарів із різними найменуваннями.

Це прямо випливає з п. 7 НП(С)БО 9, де сказано, що одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид), а також із п. 2.1 Методрекомендацій № 635. Крім того, згідно із законодавством підприємство формує свою облікову політику самостійно.

Цей факт визнають і податківці. Наприклад, в одному зі своїх роз'яснень (Лист № 4954) податкова зазначає, що облікову політику підприємство визначає самостійно, на основі НП(С)БО та інших нормативно-правових актів із бухгалтерії та за узгодженням із власником відповідно до установчих документів.

Тому в наказі про облікову політику логічно передбачити можливість поєднувати в однорідні групи товари з різними найменуваннями, які підпадають під визначення ідентичних або однорідних. Це цілком у компетенції підприємства.



Майте на увазі! Однорідну групу товарів можна створювати, якщо зміна назви товару не приведе до зміни коду УКТЗЕД. Також важливо, щоб затверджені найменування відповідали дійсності та дозволяли однозначно зрозуміти, що йдеться про товар, який зазначено в документах постачальника.

Безумовно, факт перейменування товару в момент його оприбуткування слід підтвердити документально. У випадку перевірки це захистить вас від підозр із боку податкової в тому,

що ви продаєте не той товар, який придбали. Таким документом може бути:

- номенклатурний довідник товарів, відповідно до якого придбані на підприємство товари під час оприбуткування отримують передбачене їм найменування;
- таблиця відповідності номенклатур, у якій фіксується інформація про присвоєння товарам, що купуються, власних найменувань;
- акт приймання товарів про розбіжність за найменуванням, у якому буде зафіксовано, що товар, який надійшов від постачальника з таким-то найменуванням, в обліку буде перейменованний (наводиться нове найменування згідно з номенклатурним довідником).

? Як скласти таблицю відповідності номенклатур?

Така таблиця складається в довільній, зручній для підприємства формі. Для наочності складемо її за даними прикладу.

ПРИКЛАД

Підприємство торгує жіночими спортивними костюмами. Згідно з номенклатурним довідником вони іменуються на підприємстві як «Костюм спортивний жіночий». Під час отримання костюмів від постачальників у товаросупровідних документах фігурують такі назви: «Костюм жіночий, артикул 1147», «Костюм жіночий для спорту». Код УКТЗЕД у всіх цих товарів той самий – 6104.

Складемо таблицю відповідності 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

Невідповідність номенклатури товару в ПН первинному документу

Нагадаємо, номенклатура товару, як і код товару згідно з УКТЗЕД, є обов'язковими реквізитами

ми ПН (пп. «е» і «і» п. 201.1 ПК). Тобто неточності, допущені в цих реквізитах, податківці можуть розцінювати як помилки, що не дозволяють ідентифікувати операцію, яка спричиняє відповідні наслідки.

Як уже було зазначено, номенклатура в ПН повинна відповідати даним первинних документів (ЗІР, категорія 101.16).

? Чи буде вважатися помилковою номенклатура в ПН, яка не відповідає номенклатурі, зазначеній у договорі?

Наприклад, відповідно до змісту договору купівлі-продажу продавець зобов'язується продати та відвантажити **«продукцію борошно-мельно-круп'яної промисловості (борошно пшеничне I сорту)»**, а у видаткових накладних зазначено «борошно пшеничне першого гатунку». Згідно з позицією Верховного Суду договір не є первинним документом для цілей бухгалтерського обліку. Тому дані ПН не формуються на підставі даних договору.

Тобто ПН виписується на підставі первинних документів. У даній ситуації це видаткова накладна. Отже, відмінність найменування товару, зазначеного в договорі та ПН, складеній на підставі первинних документів, не можна вважати помилкою. Відповідно, у платника податків у цьому випадку не буде підстав для складання розрахунку коригування до такої ПН (ІПК № 1092).

? Чи буде помилкою, якщо номенклатура товару вказано в ПН не українською мовою?

ПН повинна бути заповнена **українською мовою** (п. 4 Порядку № 1307). Якщо найменування товару або торговельної марки неможливо без втрати ідентифікації перевести з іноземної мови на українську, у графі 2 «Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця» допускається вказувати назву торговельної марки та номенклатуру товару у вигляді аббревіатури без перекладу на українську мову (УПК № 127; ЗІР, категорія 101.16).

Округлення в ПН

і відповідність даним первинки

? Під час визначення бази оподаткування та суми ПДВ числове значення ПДВ не збігається із сумою податку, розрахованою в первинних документах за рахунок округлення. Чи буде це вважатися помилкою?

Згідно з пп. 5 п. 16 Порядку № 1307 графа 7 «Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ» ПН заповнюється в гривнях із копійками, якщо інше не передбачено законодавством. Тобто в загальному випадку із двома знаками після коми.

Що стосується графи 6 «Кількість (об'єм, обсяг)» ПН, то, як зазначає податкова (ЗІР, категорія 101.16), Порядком № 1307 не обмежено кількість знаків, які можуть містити після коми кількісні показники в графі 6 ПН. Необхідним числом знаків після коми в кількісному показнику вважається число, достатнє для правильного розрахунку вартісного показника графи 10 ПН і рядків I–IX розділу А ПН.

Графа 11 «Сума ПДВ» ПН заповнюється в гривнях із копійками. Але виходячи з особливостей здійснення окремих операцій постачання товарів/послуг допускається зазначення в цій графі показника з урахуванням арифметичного округлення до 6 знаків включно після коми (пп. 9 п. 16 Порядку № 1307). Ця графа розраховується як добуток графи 10 «Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ» і ставки ПДВ.

Як роз'ясняє податкова (ЗІР, категорія 101.16), на сьогодні в платників ПДВ є можливість реєстрації в ЄРПН ПН, у графах 7 і 11 яких зазначено ціну постачання одиниці товару/послуги та суми ПДВ відповідно з **більш ніж двома** знаками після коми.

Тобто якщо платник ПДВ відобразить у графі 7 ПН суму більш ніж із двома знаками після коми, це не послужить підставою для невизнання податкового кредиту в покупця. Однак дані податкового обліку платника повинні відповідати даним бухгалтерського обліку.

? У результаті арифметичного округлення обсяг постачання та сума ПДВ, зазначені в ПН, розходяться на 1-2 копійки з такими ж показниками видаткової накладної. Чи буде це підставою для невизнання податкового кредиту за такою ПН?

Така розбіжність не може бути єдиною причиною для невизнання податкового кредиту. Тобто на підставі цієї ПН покупець має право включати суму ПДВ до податкового кредиту (ІПК № 1272). Звичайно, за умови, що така розбіжність не приводить до збільшення бази оподаткування (а отже, і суми ПДВ) на 1 грн у результаті математичного округлення.

Дата складання та дата підписання первинного документа

У загальному випадку дата виникнення податкових зобов'язань визначається за правилом першої події (п. 187.1 ПК):

- або зарахування грошей на банківський рахунок постачальника в рахунок оплати товарів (послуг);
- або відвантаження товарів, а для послуг – оформлення документа, що підтверджує факт надання послуги.

Якщо перша подія:

- **передоплата** за товар (послугу), то факт і дату її отримання підтверджує виписка банку. На дату її оформлення постачальник повинен скласти ПН і зареєструвати її в ЄРПН;
- **відвантаження товару**, тоді датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ вважається дата, на яку припадає **початок передання товару** від постачальника безпосередньо покупцеві або організації, яка буде здійснювати доставку покупцеві цього товару будь-яким способом (перевезення, пересилання і т. д.), а не дата отримання товару

покупцем (ІПК № 1977, № 4742). На цю дату постачальник зобов'язаний скласти ПН і зареєструвати її в ЄРПН. Документами, що підтверджують початок переміщення товару від постачальника до покупця, є видаткова накладна, товарно-транспортна накладна. Дата оформлення цих документів повинна відповідати даті оформлення ПН. **Увага!** Дата виникнення податкових зобов'язань у постачальника не залежить від моменту переходу права власності на товар до покупця;

- **надання послуг**, то датою виникнення податкових зобов'язань і датою складання ПН є **дата оформлення**, а не підписання **первинного документа** (наприклад, акта наданих послуг). У тому числі якщо це документ, оформлений в електронному вигляді. Це прямо впливає з п. 187.1 ПК. Причому в ПК не йдеться конкретно про акт наданих послуг. Це може бути й акт, і інший первинний документ, який підтвердить факт надання послуги.