

ЯК КОРИГУВАТИ ПОДАТКОВІ НАКЛАДНІ ЩОДО ТОВАРІВ, ПО ЯКИХ ЗМІНИЛАСЯ СТАВКА ПДВ?

Олена Жураківська,
редактор



Як відомо, з 1 серпня 2021 року повернено ставку ПДВ 20% (було 14%) на такі товари (Законом України від 01.07.2021 р. № 1600-IX внесено зміни до Податкового кодексу України, далі – ПКУ):

Код УКТ ЗЕД	Назва продукції
0102	велика рогата худоба, жива
0103	свині, живі
0104 10	вівці живі
0401	молоко незбиране
1002	жито
1004	овес
1204 00	насіння льону, подрібнене або неподрібнене
1207	насіння та плоди інших олійних культур, подрібнені або неподрібнені
1212 91	цукрові буряки

При цьому передбачено наступні особливості **коригування** сум податкових зобов'язань з ПДВ (п. 54² підрозд. 2 розд. XX ПКУ):

- коригування у бік зменшення за поставками, які здійснювались за ставкою 14%, також здійснюється за ставкою 14%;
- коригування у бік збільшення має здійснюватися за ставкою 20%.

Виникає запитання: **при коригуванні у бік збільшення ставка ПДВ 20% має застосовуватись щодо усієї суми поставки чи лише щодо різниці?**

Оскільки про різницю в наведеній вище нормі ПКУ нічого не сказано, то вважаємо, що ставку 20% слід застосовувати до усієї суми поставки. Крім того, у разі збільшення ціни (без зміни кількості) скласти розрахунок коригування (далі – РК) на зміну ставки ПДВ лише щодо «різниці» технічно неможливо.

Деякі роз'яснення щодо порядку здійснення коригувань ДПС надала в своєму листі від 04.08.2021 р. № 17820/7/99-00-21-03-02-07 (далі – Лист № 17820). Прямої відповіді на вказане запитання в цьому листі, на жаль, нема, але опосередковано вищенаведений висновок впливає й з цього листа.

ВИТЯГ З ЛИСТА від 04.08.2021 р. № 17820/7/99-00-21-03-02-07

...

Якщо, починаючи з 01 серпня 2021 року, відбувається:

повернення сільськогосподарської продукції товарних позицій згідно з УКТ ЗЕД 0102, 0103, 0104 10, 0401 (в частині молока незбираного), 1002, 1004, 1204 00, 1207, 1212 91 або авансового платежу за таку продукцію, поставленої/сплаченого у періоді з 01.03.2021 по 31.07.2021 включно, або зміна кількості або вартості такої продукції, перша подія за операцією з постачання якої відбулася у періоді з 01.03.2021 по 31.07.2021 включно, у сторону зменшення або в межах попередньої суми, то у розрахунку коригування зазначається ставка ПДВ, вказана у податковій накладній, що коригується, тобто 14 відсотків.

У разі, якщо, починаючи з 01 серпня 2021 року, відбувається перерахування коштів у зв'язку із збільшенням вартості сільськогосподарської продукції товарних позицій згідно з УКТ ЗЕД 0102, 0103, 0104 10, 0401 (в частині молока незбираного), 1002, 1004, 1204 00, 1207, 1212 91, перша подія за операцією з постачання якої відбулася у періоді з 01.03.2021 по 31.07.2021 включно, при коригуванні податкових зобов'язань застосовується ставка податку на додану вартість 20 відсотків.

Вищезазначений порядок складання розрахунку коригування застосовується також у разі зміни, починаючи з 01 серпня 2021 року, номенклатури сільськогосподарської продукції товарних позицій згідно з УКТ ЗЕД 0102, 0103, 0104 10, 0401 (в частині молока незбираного), 1002, 1004, 1204 00, 1207, 1212 91), перша подія за операцією з постачання якої відбулася у періоді з 01.03.2021 по 31.07.2021 включно.

...

Далі розглянемо порядок коригування на конкретних ситуаціях.

1 **Зменшення кількості.**
СИТУАЦІЯ У липні 2021 року було отримано передоплату за 10 т вівса за ціною 5 800 грн за 1 т (у т. ч. ПДВ за ставкою 14% – 712,28 грн) та оформлено податкову накладну (далі – ПН). У серпні було відвантажено 8 т вівса, а решту коштів повернено покупцеві.

Отже, датою повернення коштів слід оформити РК на зменшення суми податкових зобов'язань з причиною коригування «102» (зміна кількості).

ПН на передоплату за овес:

1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Овес	1004				0306	10	5087,72	14		50 877,20	7122,81	

РК на зміну кількості:

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	«...»	Коригування кількості		«...»	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	«...»
		код причини	№ з/п групи коригування			кількість, об'єм, обсяг (-)	ціна постачання товарів/послуг						
1.1	1.2	2.1	2.2	3	«...»	7	8		11	12	13	14	«...»
1	1	102	1	Овес		- 10,00	5 087,72		14		- 50 877,20	- 7 122,81	
2	2	102	1	Овес		8,00	5 087,72		14		40 701,76	5 698,25	

2 **Збільшення ціни.**
СИТУАЦІЯ У липні було відвантажено 20 т жита за ціною 3 700 грн за 1 т (у т. ч. ПДВ за ставкою 14% – 454,39 грн). У серпні було укладено додаткову угоду про збільшення ціни на жито до 4 200 грн за 1 т.

ПН на поставку жита:

1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Жито	1002				0306	20	3245,61	14		64 912,20	12 982,44	

РК на зміну кількості:

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	«...»	Коригування кількості		«...»	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	«...»
		код причини	№ з/п групи коригування			кількість, об'єм, обсяг (-) (+)	ціна постачання товарів/послуг						
1.1	1.2	2.1	2.2	3	«...»	7	8	«...»	11	12	13	14	«...»
1	1	101	1	Жито		- 20,00	3 245,61		14		- 64 912,20	- 12 982,44	
2	2	101	1	Жито		20,00	3 500,00		20		70 000,00	14 000,00	



СИТУАЦІЯ

Збільшення кількості.

У липні було відвантажено 20 т жита за ціною 3 700 грн за 1 т (у т. ч. ПДВ за ставкою 14% – 454,39 грн). Однак ПН було помилково оформлено на 18 т жита. Помилку виявили у серпні.

ПН на поставку жита:

1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Жито	1002				0306	18	3245,61	14		58 420,98	8178,94	

РК на зміну кількості:

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	«...»	Коригування кількості		«...»	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	«...»
		код причини	№ з/п групи коригування			кількість, об'єм, обсяг (-) (+)	ціна постачання товарів/послуг						
1.1	1.2	2.1	2.2	3	«...»	7	8	«...»	11	12	13	14	«...»
1	1	102	1	Жито		- 18,00	3 245,61		14		- 58 420,98	- 8 178,94	
2	2	102	1	Жито		20,00	3 245,61		20		64 912,20	12 982,44	

Зверніть увагу! Якщо кількість товару збільшується, то на різницю доцільно оформлювати окрему операцію з постачання, тобто окрему видаткову накладну та ПН (за можливості). В такому разі ПДВ за ставкою 20% буде нараховуватись лише на суму допоставки.



СИТУАЦІЯ

Зміна номенклатури.

У липні 2021 року було отримано передоплату за 10 т вівса за ціною 5 800 грн за 1 т (у т. ч. ПДВ за ставкою 14% – 712,28 грн). В серпні на отриману суму замість вівса було поставлено 13,8 т жита за ціною 4 202,90 грн за 1 т.

Порядок коригування податкових зобов'язань у разі зміни номенклатури сільгосппродукції в п. 54² підрозд. 2 розд. XX ПКУ не прописано. Але відповідне роз'яснення надали податківці в Листі № 17820. Вони вважають, що в разі зміни номенклатури сільгосппродукції, яка до 1 серпня оподатковувалась ПДВ за ставкою 14%, а після цієї дати – за ставкою 20%, податкові зобов'язання в повній сумі підлягають коригуванню за ставкою 20%, тобто у РК:

- у першому рядку вказуються зі знаком «-» показники рядка ПН, що коригується, із зазначенням ставки ПДВ – 14%;
- у другому рядку зі знаком «+» вказуються правильні показники номенклатури товару, при цьому застосовується ставка ПДВ – 20%.

ПН на передоплату за овес:

1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Овес	1 004				0306	10	5 087,72	14		50 877,20	7 122,81	

РК на зміну номенклатури:

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	«...»	Коригування кількості		«...»	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	«...»
		код причини	№ з/п групи коригування			кількість, об'єм, обсяг (-) (+)	ціна постачання товарів/послуг						
1.1	1.2	2.1	2.2	3	«...»	7	8		11	12	13	14	«...»
1	1	104	1	Овес		- 10,00	5 087,72		14		- 50 877,20	- 7 122,81	
2	2	104	1	Жито		13,80	3 502,42		20		48 333,40	9 666,68	



СИТУАЦІЯ

Одночасна зміна ціни та кількості.

У липні 2021 року було отримано передоплату за 10 т вівса за ціною 5 800 грн за 1 т (у т. ч. ПДВ за ставкою 14% – 712,28 грн). У серпні під час поставки виявилось, що зерно належної якості та було укладено додаткову угоду про зниження на нього ціни. Фактично на отриману суму було відвантажено 12 т вівса за ціною 4 833,33 грн за 1 т.

Зверніть увагу! Одночасна зміна ціни та кількості коригується за правилами зміни номенклатури. Але чи застосовувати в такому випадку ПДВ за ставкою 20% до усїєї суми поставки? Вважаємо, що ні, адже загальна сума поставки у цій ситуації не збільшується. А в наведеній вище нормі ПКУ вимагається нараховувати ПДВ за ставкою 20% лише у разі, коли внаслідок коригування сума поставки збільшується. Це підтверджується і Листом № 17820.

ВИТЯГ З ЛИСТА від 04.08.2021 р. № 17820/7/99-00-21-03-02-07

...якщо відбувається зміна кількості або вартості продукції, перша подія за операцією з постачання якої відбулася у періоді з 01.03.2021 по 31.07.2021 включно, у сторону зменшення **або в межах попередньої суми**, то у розрахунку коригування зазначається ставка ПДВ, вказана у податковій накладній, що коригується, тобто 14%.

В цій ситуації змінюється кількість та вартість в межах попередньої суми. При цьому фактичної зміни номенклатури (як у ситуації 4) не відбувається (тобто відвантажуються той самий товар, який був вказаний в ПН, що коригується). Отже, на нашу думку, для застосування ставки 20% немає причин.

ПН на передоплату за овес:

1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Овес	1 004				0306	10	5 087,72	14		50 877,20	7 122,81	

РК на зміну кількості:

№ з/п	№ з/п рядка податкової накладної, що коригується або додається	Причина коригування		Опис (номенклатура) товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується	«...»	Коригування кількості		«...»	Код ставки	Код пільги	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	«...»
		код причини	№ з/п групи коригування			кількість, об'єм, обсяг (-) (+)	ціна постачання товарів/послуг						
1.1	1.2	2.1	2.2	3	«...»	7	8		11	12	13	14	«...»
1	1	104	1	Овес		- 10,00	5 087,72		14		- 50 877,20	- 7 122,81	
2	2	104	1	Овес		12,00	4 239,76		14		50 877,12	7 122,80	