

# Помилка в ІПН покупця в податковій накладній: шляхи виправлення

№11, 02 квітня 2020

Марина Жимолостнова,  
податковий консультант  
ADER HABER

Наявність помилок у реквізитах податкової накладної, які не заважають ідентифікувати господарську операцію, не повинна впливати на право покупця на податковий кредит. Проте, як відомо, податкові органи намагаються використовувати будь-які помилки в документах як такі, що не дають змоги ідентифікувати господарську операцію й/або підтвердити факт здійснення операції. Відповідно, своєчасність виявлення та виправлення помилки може запобігти виникненню претензій із боку контролюючих органів.

Пунктом 192.1 Податкового кодексу України (далі – ПК України) передбачено можливість виправлення помилок у податковій накладній, зокрема й тих, що не пов'язані зі зміною суми компенсації вартості товарів чи послуг.

Шляхи виправлення помилок наведено в п. 22 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. Зокрема, помилки в реквізитах заголовної частини податкової накладної, які не заважають ідентифікувати здійснену операцію, можна виправити через складання продавцем на дату виявлення такої помилки розрахунка коригування до податкової накладної, у якому всі правильно заповнені реквізити податкової накладної повторюють, а реквізит, у якому допущено помилку, заповнюють без помилок. У цьому разі табличну частину розділів А і Б розрахунка коригування не заповнюють.

*Не допускається виправлення в такий спосіб лише інформації щодо дати складання податкової накладної та її порядкового номера.*

Отже, зважаючи на зазначені вище положення законодавства, помилки в реквізитах заголовної частини, крім дати й номера податкової накладної, які не заважають ідентифікувати операцію, можна виправити через складання розрахунка коригування, у тому числі й у разі виправлення індивідуального податкового номера (далі – ІПН).

Щодо можливості ідентифікувати господарську операцію в разі складання податкової накладної з неправильним ІПН продавця, то потрібно звернутися до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відповідно до ст. 1 цього Закону **господарська операція** – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. Тому, якщо податкову накладну складено й зареєстровано в ЄРПН хоч і на "іншого" покупця, господарську операцію ідентифікувати можна, оскільки податкову накладну складено на подію, яка спричинила зміни в структурі активів (надходження грошей чи виникнення дебіторської заборгованості за відвантаженими товарами) та в пасиві (виникнення кредиторської заборгованості за отриманою попередньою оплатою).

Тож законодавством передбачено простий спосіб виправлення ситуації – складання тільки розрахунка коригування із зазначенням правильного ІПН та інших реквізитів заголовної частини, без заповнення розділів А і Б податкової накладної, у яких визначають суму податкового зобов'язання та вказують номенклатуру, кількість і ціну товару.

*Проте, приймаючи рішення щодо обрання способу виправлення помилки, необхідно врахувати особливості функціонування системи електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ).*

Так, п. 12 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246, визначено, що під час реєстрації податкової накладної / розрахунка коригування в автоматизованому режимі проводиться перевірка наявності в ЄРПН відомостей, що містяться в податковій накладній, яка коригується. Тобто в разі спроби реєстрації розрахунка коригування дані, які містить такий розрахунок, зіставляються з даними, які містилися в податковій накладній. А тому зазначення іншого ІПН в розрахунку коригування може бути перешкодою для ідентифікації податкової накладної, яка коригується. Інакше кажучи, з погляду системи податкова накладна з "помилковим" ІПН – це накладна, складена на іншого покупця, через що система може не зареєструвати розрахунок коригування до "помилкової" податкової накладної.

Варто зазначити, що контролюючі органи пропонують платникам податків альтернативний варіант виправлення помилки, як-от:

- продавець на дату виявлення помилки повинен скласти розрахунок коригування, у якому зазначити неправильний ІПН покупця, а в табличній частині вказати зі знаком "-" обсяг операцій із постачання товарів/послуг та інші показники, що були вказані в податковій накладній;
- розрахунок коригування повинен зареєструвати в ЄРПН покупець, чий "помилковий" ІПН указано в податковій накладній, яка коригується (у разі, якщо податкова накладна не підлягала видачі покупцю, такий розрахунок коригування реєструє сам продавець);
- продавець на дату виникнення податкових зобов'язань (дату складання податкової накладної з "помилковим" ІПН) повинен скласти нову податкову накладну, зазначивши правильний ІПН покупця.

Ми не виключаємо, що цей варіант було розроблено й запропоновано саме через особливості функціонування СЕА ПДВ та покликано для вирішення проблеми як для продавця, так і для покупця. Проте він має свої недоліки й містить низку ризиків.

Так, у разі якщо **"помилкова" податкова накладна** є такою, яку надають покупцю, розрахунок коригування повинен зареєструвати покупець, чий ІПН було вказано в цій податковій накладній, незважаючи на те, що такий платник податків не має стосунку до господарської операції. Це може призвести до таких наслідків:

– продавець може стикнутися з тим, що в разі зазначення ІПН покупця, який не є його контрагентом, необхідно буде шукати його контактні дані для попереднього повідомлення, що йому буде надіслано розрахунок коригування для його подальшої реєстрації;

– до покупця, чий ІПН помилково зазначено в податковій накладній, можуть бути застосовані штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію розрахунка коригування в ЄРПН, оскільки саме не нього покладено такий обов'язок. Розрахунок коригування відповідно до п. 201.10 ПК України має зареєструвати покупець протягом 15 календарних днів із дня отримання розрахунка. І оскільки на сьогодні ПК України жодним чином не регламентує, яким саме способом визначати дату отримання розрахунка, у покупця може виникнути ситуація, що він, на думку податкових органів, порушив строки для реєстрації, і такому покупцю буде нараховано відповідний штраф;

– на момент виявлення помилки покупець може бути вже неплатником ПДВ, і в цьому разі він не зможе зареєструвати розрахунок коригування;

– у покупця, який повинен зареєструвати розрахунок коригування, може бути недостатньо реєстраційного ліміту для реєстрації такого розрахунка коригування, і тоді доведеться чекати, коли покупець зможе зареєструвати такий розрахунок коригування;

– продавець після реєстрації розрахунка коригування зобов'язаний скласти та зареєструвати нову податкову накладну, зазначивши правильний ІПН. Таку податкову накладну належить скласти датою виникнення податкових зобов'язань (тобто заднім числом). Отже, з досить великою часткою вірогідності стикнеться зі штрафом за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної.

У разі ж якщо **"помилкова" податкова накладна** є такою, яку не надають покупцю, розрахунок коригування повинен зареєструвати продавець. Якщо помилку в ІПН виявлено після закінчення граничного строку для реєстрації податкової накладної з правильним ІПН, то продавець знову-таки отримає штраф за несвоєчасну реєстрацію податкової накладної, яку фактично було зареєстровано вчасно, але з помилкою.

Таким чином, у разі неможливості реєстрації в ЄРПН розрахунка коригування з виправленим ІПН платнику податків доведеться виправляти помилку в спосіб, установлений контролюючими органами, і бути готовим обстоювати в суді свої інтереси щодо оскарження штрафів за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.

Нині ж судова практика в цій категорії справ складається на користь платника податків (див., наприклад, постанови Верховного Суду від 30.11.2018 р. № К/9901/59912/18 у справі № 810/222/18 і від 24.04.2019 р. № К/9901/63014/18 у справі № 810/3720/17).

---

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020

У разі цитування або іншого використання матеріалів, розміщених у цьому продукті ЛІГА:ЗАКОН, посилання на ЛІГА:ЗАКОН обов'язкове. Повне або часткове відтворення чи тиражування будь-яким способом цих матеріалів без письмового дозволу ТОВ "ЛІГА ЗАКОН" заборонено.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2020

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020