

16.02.2012 № 127

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань відображення у податковому обліку з податку на додану вартість звітного періоду податкових накладних, виписаних у попередніх періодах, та формування на їх підставі податкового кредиту Керуючись статтею [52 Податкового кодексу України](#), НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо окремих питань відображення у податковому обліку з податку на додану вартість звітного періоду податкових накладних, виписаних у попередніх періодах, та формування на їх підставі податкового кредиту (додається).
2. Департаменту оподаткування юридичних осіб (Любченко О.М.) у триденний термін від дня реєстрації передати наказ до Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю.
3. Департаменту взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю (Семченко В.О.) у десятиденний термін від дня реєстрації довести наказ до відома платників податків через засоби масової інформації та розмістити на офіційному веб-сайті ДПС України у мережі Інтернет.
4. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника Голови Ігнатова А.П.

Голова О.В. Клименко

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ ДПС України

16.02.2012 № 127

Узагальнююча податкова консультація

щодо окремих питань відображення у податковому обліку з податку на додану вартість звітного періоду податкових накладних (за333-11), виписаних у попередніх періодах, та формування на їх підставі податкового кредиту

В Узагальнюючій податковій консультації щодо окремих питань відображення у податковому обліку з податку на додану вартість звітного періоду податкових накладних, виписаних у попередніх періодах, та формування на їх підставі податкового кредиту використовуються такі скорочення:

Кодекс - [Податковий кодекс України](#) ;

Порядок [№ 1002 - Порядок ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних](#) , затверджений наказом ДПА України 24.12.2010 № 1002 "Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та Порядку його ведення", який зареєстрований у Міністерстві юстиції України 29.12.2010 за № 1402/18697;

Порядок [№ 1379 - Порядок заповнення податкової накладної](#) , затверджений наказом Міністерства фінансів України 01.11.2011 № 1379 "Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної", який зареєстрований у Міністерстві юстиції України 22.11.2011 за № 1333/20071;

Порядок [№ 1492 - Порядок заповнення і подання податкової звітності](#) , затверджений наказом Міністерства фінансів України 25.11.2011 № 1492 "Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності", який зареєстрований у Міністерстві юстиції України 20.12.2011 за № 1490/20228;

Закон [№ 168 - Закон України від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР "Про податок на додану вартість"](#) .

Згідно з пунктом 44.1 статті [44](#) розділу II [Кодексу](#) для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту (абзац другий пункту 44.1 статті [44](#) розділу II [Кодексу](#)).

Пунктом 201.14 статті [201](#) розділу V [Кодексу](#) визначено, що платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з цим розділом.

Зведені результати такого обліку відображаються в податкових деклараціях, форма яких встановлюється у порядку, передбаченому статтею [46](#) цього [Кодексу](#) . Платник податку веде реєстр виданих та отриманих [податкових накладних](#) в електронному вигляді, у якому зазначаються порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума постачання та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку - продавця, який видав податкову накладну такому платнику податку. Форма і порядок заповнення реєстру виданих та отриманих податкових накладних встановлюються відповідно до вимог розділу II цього Кодексу (пункт 201.15 статті 201 розділу V Кодексу).

Пунктом 6 Порядку [№ 1002](#) визначено, що у реєстрі виданих та отриманих [податкових накладних](#) (далі - реєстр) окремо обліковуються операції:

- з постачання товарів/послуг, які оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 20 відсотків чи 0 відсотків, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування (розділ I реєстру);

- з придбання товарів/послуг з метою використання у господарській діяльності платника для здійснення операцій, які оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 20 відсотків чи 0 відсотків, звільнених від оподаткування, та тих, що не є об'єктом оподаткування, а також тих, що призначаються для використання у господарській діяльності цього платника податку (розділ II реєстру).

При цьому згідно з пунктом 7 Порядку [№ 1002](#) реєстр є основою для відображення зведених результатів такого обліку в податкових деклараціях з податку на додану вартість.

Дані, наведені у податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника (пункт 8 розділу III Порядку [№ 1492](#)).

[Податкова накладна](#) є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих [податкових накладних](#) покупця (пункт 201.6 статті [201](#) розділу V [Кодексу](#)).

Результати податкового обліку платника податку відображаються у реєстрі виданих і отриманих [податкових накладних](#) та переносяться до податкової звітності і визначають результат його розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість (розмір податкових зобов'язань, податкового кредиту, сплата податкового зобов'язання чи отримання бюджетного відшкодування).

Відповідно до підпункту 14.1.181 пункту 14.1 статті [1](#) розділу I [Кодексу](#) податковий кредит - сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V Кодексу.

Згідно з пунктом 198.3 статті [198](#) розділу V [Кодексу](#) податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

При цьому датою виникнення права платника податку на формування податкового кредиту відповідно до пункту 198.2 статті [198](#) розділу V [Кодексу](#) вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено [податковою накладною](#) .

Платник податків не має права відносити до податкового кредиту суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені [податковими накладними](#) , оформленими з порушенням вимог статті [201](#) цього [Кодексу](#)) чи не підтверджені [митними деклараціями](#) , іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу (пункт 198.6 статті 198 розділу V Кодексу).

У разі коли на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими зазначеним цим підпунктом документами, платник податку несе відповідальність відповідно до цього Кодексу (абзац другий пункту 198.6 статті [198](#) розділу V [Кодексу](#)).

Положеннями статті [201 Кодексу](#) визначено, що платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податковою накладною, що є підставою для включення вказаних у ній сум податку до складу податкового кредиту за умови дотримання інших вимог Кодексу щодо формування податкового кредиту.

Податкова накладна виписується у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань продавця. Оригінал податкової накладної видається покупцю, копія залишається у продавця товарів/послуг (пункт 201.4 статті [201](#) розділу V [Кодексу](#)).

У разі здійснення постачання товарів/послуг, постачання яких має безперервний або ритмічний характер при постійних зв'язках із покупцем, покупцю може бути виписана зведена податкова накладна, виходячи із визначеної у договорі періодичності оплати поставлених товарів/послуг (один раз на п'ять днів, один раз на десять днів тощо), але не рідше одного разу на місяць і не пізніше останнього дня місяця. До зведеної [податкової накладної](#) обов'язково додається реєстр товаротранспортних накладних чи інших відповідних супровідних документів, згідно з якими здійснено постачання товарів/послуг (пункт 15 Порядку [№ 1379](#)).

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний надати покупцю податкову накладну після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (абзац другий пункту 201.10 статті [201](#) розділу V [Кодексу](#)).

Реєстрація [податкових накладних](#) та/або розрахунків коригування до [податкових накладних](#) у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - Єдиний реєстр) здійснюється не пізніше двадцяти календарних днів, наступних за датою їх виписки (абзац сьомий пункту 201.10 статті [201](#) розділу V [Кодексу](#)).

Відсутність факту реєстрації платником податку - продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі та порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за звітний період (абзац дев'ятий пункту 201.10 статті [201](#) розділу V [Кодексу](#)).

Згідно з пунктом 198.6 (абзац третій) статті [198](#) розділу V [Кодексу](#) у разі якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати виписки податкової накладної.

Платники податку, що застосовували касовий метод до набрання чинності цим Кодексом або застосовують касовий метод, мають право на включення до податкового кредиту сум податку на підставі податкових накладних, отриманих протягом 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку (абзац четвертий пункту 198.6 статті [198](#) розділу V [Кодексу](#)).

Для банківських установ при одержанні ними права власності на заставне майно з метою подальшого продажу таке право зберігається до моменту продажу такого заставленого майна податку (абзац п'ятий пункту 198.6 статті [198](#) розділу V [Кодексу](#)).

Питання 1. Яке загальне правило формування податкового кредиту на підставі податкової накладної як документа податкового обліку?

Відповідь. [Податкова накладна](#) , яка була виписана в звітному періоді, у цьому ж звітному періоді повинна бути отримана платником податку та у цьому ж звітному періоді повинна бути включена ним до реєстру отриманих [податкових накладних](#) , та, відповідно, повинна бути в цьому ж звітному періоді відображена в податковій звітності платника податку.

Якщо така податкова накладна згідно з даними податкового обліку платника була включена до реєстру отриманих податкових накладних цього звітного періоду, але з будь-яких причин не була відображена в податковій звітності за цей період, вона може бути відображена в податковій звітності платника податку в наступних звітних періодах, в тому числі і в складі податкового кредиту (за умови дотримання інших вимог щодо формування податкового кредиту), шляхом подання уточнюючого розрахунку за той звітний період, в якому вона була включена до реєстру отриманих [податкових накладних](#) та помилково не включена до податкової звітності.

Податкова накладна, яка отримана у періодах, наступних за періодом, в якому її виписано, включається до реєстру отриманих [податкових накладних](#) та до податкової декларації в тому звітному періоді, на який припадає дата отримання податкової накладної. В цьому випадку уточнюючий розрахунок не складається.

Питання 2. Як виписується [податкова накладна](#) , якщо покупець одного і того ж дня оплачує товар кількома авансовими платежами?

Відповідь. У випадку отримання кількох авансових платежів протягом одного дня від одного і того ж покупця за один і той же товар в межах одного і того ж договору, не буде вважатися помилкою, коли постачальником буде виписана одна [податкова накладна](#) на загальну суму таких авансових платежів.

Питання 3. Чи може [податкова накладна](#) , яка зареєстрована в Єдиному реєстрі у місяці, наступному за місяцем її виписки, бути включена до податкового кредиту у місяці виписки податкових накладних?

Відповідь. Якщо [податкова накладна](#) та/або розрахунок коригування до податкової накладної зареєстровані в Єдиному реєстрі у місяці, наступному за їх випискою (але не пізніше ніж протягом 20 календарних днів з моменту їх виписки), то підприємство - покупець товарів/послуг має право відобразити таку податкову накладну та/або розрахунок коригування до податкової накладної у складі податкового кредиту у звітному періоді їх виписки та включити їх до реєстру отриманих [податкових накладних](#) у звітному періоді їх виписки за умови дотримання інших вимог щодо формування податкового кредиту, встановлених [Кодексом](#) .

Питання 4. Чи може бути виключена з Єдиного реєстру помилково сформована [податкова накладна](#) ?

Відповідь. Якщо показники документа, вказані платником при його реєстрації в Єдиному реєстрі, не відповідають тим, що містяться у [податковій накладній](#) , такий документ не може бути виключений з Єдиного реєстру і не може бути підставою для формування податкового кредиту покупцем. При цьому платник має право зареєструвати в Єдиному реєстрі правильно оформлену податкову накладну, яка підлягає включенню до реєстрів виданих та отриманих [податкових накладних](#) та відображенню у деклараціях контрагентів.

Питання 5. Які наслідки помилкової реєстрації [податкової накладної](#) в Єдиному реєстрі?

Відповідь. Наявність в Єдиному реєстрі [податкової накладної](#) з помилками спричиняє розбіжності між даними Єдиного реєстру та реєстру виданих [податкових накладних](#) платника податку - продавця. Ці розбіжності є податковою інформацією, що свідчить про можливі порушення платником податків податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи податкової служби. Якщо платник не надасть пояснення щодо суті таких розбіжностей та документальні підтвердження своїх пояснень на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту, це є однією з обставин, за наявності якої здійснюється

документальна позапланова перевірка платника податку (підпункт 78.1.1 пункту 78.1 статті 78 розділу II [Кодексу](#)).

Питання 6. Чи може платник задекларувати податковий кредит без отримання [податкової накладної](#) (по отриманому товару або сплаченому авансу) або якщо вона заповнена з порушеннями правил, встановлених [Кодексом](#) (відсутні або невірні обов'язкові реквізити, дані податкової накладної не відповідають даним Єдиного реєстру)?

Відповідь. У разі відмови продавця товарів/послуг надати [податкову накладну](#) або в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг, або копії первинних документів, складених відповідно до Закону України "[Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#)", що підтверджують факт отримання таких товарів/послуг (абзац одинадцятий пункту 201.10 статті 201 розділу V [Кодексу](#)).

Виконання платником зазначеного правила дозволяє платнику податку реалізувати своє право на отримання податкового кредиту.

Питання 7. Що вважається порушенням при заповненні [податкової накладної](#) , в яких випадках платник втрачає право на податковий кредит і чи буде вважатися недійсною податкова накладна, зокрема, у випадку, якщо показники в якій вирівняні не по правому полю?

Відповідь. Порушенням порядку заповнення [податкової накладної](#) вважатиметься перш за все відсутність у податковій накладній хоча б одного показника, який є обов'язковим реквізитом податкової накладної (перераховані у підпунктах "а" - "і" пункту 201.1 статті 201 розділу V [Кодексу](#)), а також невідповідність показників, зазначених у податковій накладній, умовам поставки (ціна, вартість, номенклатура, кількість товару тощо). Недотримання, зокрема передбаченого пунктом 2 Порядку [№ 1379](#) (останній абзац) правила щодо вирівнювання реквізитів заголовної частини податкової накладної по правій межі поля, не є підставою для виключення податкової накладної зі складу податкового кредиту.

Питання 8. Чи повинна [податкова накладна](#) складатися лише державною мовою та яким чином і на підставі яких документів здійснити переклад назви товару, якщо невідома його назва українською мовою або якщо такий переклад неможливо зробити?

Відповідь. Згідно з Рішенням Конституційного Суду України від 14.12.99 р. [№ 10-рп/99](#) положення частини першої статті 10 [Конституції України](#) , за яким "державною мовою в Україні є українська мова", треба розуміти так, що українська мова як державна є обов'язковим засобом спілкування на всій території України при здійсненні повноважень органами державної влади та органами місцевого самоврядування (мова актів, роботи, діловодства, документації тощо), а також в інших публічних сферах суспільного життя, які визначаються законом (частина п'ята статті 10 [Конституції України](#)).

А тому платник податку при виписуванні [податкової накладної](#) повинен заповнювати її державною мовою. Це передбачено і пунктом 2

Порядку [№ 1379](#) . При цьому, у разі неможливого перекладу з іноземної мови торгової марки або найменування товару на державну мову та з метою збереження ідентифікації такого товару, в податковій накладній в графі 3 "Номенклатура товарів/послуг продавця" допускається зазначати назву торгової марки та у вигляді абрєвіатури номенклатуру товару без перекладу його на державну мову.

При цьому при здійсненні постачання різних товарів слід враховувати їх назви та класифікацію згідно з [УКТЗЕД](#) . Так, наприклад, при постачанні друкованої продукції назвою товару буде "Книжка" або "Брошура" або "Журнал", а не назва друкованого твору чи ім'я його автора.

Питання 9. У яких випадках може бути сформований податковий кредит на підставі [податкових накладних](#) , які виписані у податкових періодах, що передують звітному?

Відповідь. З дати набрання чинності [Кодексом](#) платник податку має право сформувати податковий кредит звітного періоду на підставі [податкових накладних](#) , які взяті на облік у поточному звітному періоді, але виписані у податкових періодах, що передують звітному, в таких випадках:

1. Податкові накладні, взяті на облік у звітному періоді, з дати виписки яких не минуло 365 календарних днів (тобто до реєстру отриманих [податкових накладних](#) за травень 2011 року могли бути включені податкові накладні, виписані продавцем не раніше травня 2010 року; до реєстру отриманих податкових накладних за березень 2012 року відповідно можуть бути включені податкові накладні, виписані продавцем не раніше березня 2011 року) - загальне правило;

2. [Податкові накладні](#) , отримані протягом 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку, незалежно від дати отримання від постачальника товарів/послуг, але з урахуванням строків давності, - для платників, які застосовують касовий метод;

3. [Податкові накладні](#) , отримані при одержанні права власності на заставне майно з метою подальшого продажу, - якщо у звітному періоді відбувся продаж такого майна, - для банківських установ.

В таких випадках не вимагається документального підтвердження причин отримання [податкових накладних](#) у періодах, наступних за періодом, в якому вони були виписані, а суми податку відображаються у реєстрі отриманих [податкових накладних](#) поточного звітного періоду та у складі податкового кредиту звітного періоду (рядок 10.1 [декларації](#)).

Такі ж правила з дати набрання чинності [Кодексом](#) застосовуються і до розрахунків коригування до податкових накладних, на підставі яких здійснюється коригування податкового кредиту.

Заступник директора Департаменту Ю.В. Лапшин