

## № 6 Налоговая накладная и Реестр: просто о сложном



- Содержание
- Порядок заполнения налоговой накладной
- Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных
- О выписке, выдаче и получении налоговых накладных
- Единая база налоговых знаний. Составление налоговых накладных
- Единая база налоговых знаний. Заполнение Реестра полученных и выданных налоговых накладных
- Перечень использованных документов
- Заполнение налоговых накладных. 1. Налоговая накладная: общие положения
- 2. Изменения в оформлении отдельных реквизитов налоговой накладной
- 3. Порядок заверения налоговой накладной
- 4. Особенности заполнения обязательных реквизитов налоговой накладной
- 5. Отдельные примеры заполнения налоговой накладной
- 6. Заполнение приложений к налоговой накладной
- Реестр налоговых накладных: подробности заполнения. 1. Общие положения
- 2. Порядок заполнения раздела I Реестра
- 3. Порядок заполнения раздела II Реестра
- 4. Предоставление Реестров в налоговые органы

# Уважаемые читатели!

*Как известно, налоговая накладная является главным документом, подтверждающим право налогоплательщика на налоговый кредит. Данные, указанные в налоговых накладных, подлежат отражению в Реестре выданных и полученных налоговых накладных, на основании которого, в свою очередь, составляется декларация по НДС. Именно поэтому любой бухгалтер понимает, насколько важным является правильное заполнение налоговых накладных и Реестра.*

*К сожалению, многие вопросы, связанные с оформлением указанных документов, не освещены в нормативно-правовых актах. В таких ситуациях могут помочь разъяснения налоговиков, размещенные в Единой базе налоговых знаний на официальном сайте ГНАУ.*

*В этом спецвыпуске собраны и систематизированы материалы, поясняющие особенности заполнения налоговых накладных и Реестра выданных и полученных налоговых накладных, как в стандартных, так и в особых ситуациях: при продаже по цене, ниже обычной, экспортно-импортных операциях, покупке услуг у нерезидента, ликвидации основных фондов по самостоятельному решению налогоплательщика и многих других.*

*Редакция*

*Утвержден приказом Государственной налоговой администрации Украины от 21.12.2010 г. № 969*

## Порядок заполнения налоговой накладной

*Зарегистрирован в Министерстве юстиции Украины 29.12.2010 г. под № 1401/18696*

1. Налоговая накладная может печататься полиграфическим методом, с помощью компьютера или другим методом.
2. Налоговую накладную составляет лицо, которое зарегистрировано как плательщик налога в налоговом органе и которому присвоен индивидуальный налоговый номер плательщика налога на добавленную стоимость.

Если не зарегистрированные плательщиками налога на добавленную стоимость филиалы и другие структурные подразделения плательщика налога самостоятельно осуществляют поставку товаров/услуг и производят расчеты с поставщиками/потребителями, то зарегистрированный плательщик налога, в состав которого входят такие структурные подразделения, может **делегировать филиалу или структурному подразделению право выписки налоговых накладных**. Для этого плательщик налога должен каждому филиалу и структурному подразделению присвоить отдельный числовой номер, о чем в письменном виде уведомить орган государственной налоговой службы по месту его регистрации как плательщика налога на добавленную стоимость.

При выполнении **договоров о совместной деятельности** налоговая накладная выписывается лицом, которое ведет учет результатов такой деятельности и ответственно за удержание и внесение налога в бюджет. Учет результатов совместной деятельности ведется таким лицом в общеустановленном порядке отдельно от учета хозяйственных результатов такого лица.

При осуществлении хозяйственных операций, связанных с использованием имущества, полученного в управление по договорам управления имуществом, налоговая накладная выписывается лицом — управляющим имуществом, которое ведет отдельный учет по налогу на добавленную стоимость таких хозяйственных операций и ответственно за удержание и внесение налога в бюджет.

В случае **предоставления нерезидентом услуг**, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, налоговая накладная выписывается зарегистрированным на территории Украины плательщиком налога — покупателем (получателем).

Субъекты предпринимательской деятельности, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, которая не предусматривает уплаты налога на добавленную стоимость или предусматривает его начисление по ставкам иным, чем определенные подпунктом «а» пункта 193.1 статьи 193 раздела V

с учетом положений пункта 10 подраздела 2 раздела XX Налогового кодекса Украины (далее — Кодекс), утрачивают право на составление налоговой накладной.

### **3. Порядковый номер налоговой накладной присваивается в соответствии с ее номером в реестре выданных и полученных налоговых накладных.**

При составлении налоговой накладной филиалом или структурным подразделением плательщика налога порядковый номер налоговой накладной устанавливается с учетом присвоенного числового номера и определяется числовым значением через дробь. В числителе порядкового номера налоговой накладной проставляется порядковый номер, а в знаменателе — числовой номер филиала или структурного подразделения.

Плательщики налога на добавленную стоимость составляют отдельные налоговые накладные по видам деятельности, предусматривающим специальный режим налогообложения, и указывают в порядковом номере накладной после дроби перед номером филиала или структурного подразделения код соответствующей деятельности:

2 — сельскохозяйственные предприятия, которые применяют специальный режим налогообложения деятельности в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства в соответствии со статьей 209 Кодекса;

3 — сельскохозяйственные предприятия всех форм собственности, которые соответствуют критериям, определенным статьей 209 Кодекса, но которые не выбрали специальный режим налогообложения деятельности в сфере сельского, лесного хозяйства и рыболовства и реализуют молоко, скот, птицу, шерсть собственного производства, а также молочные продукты, молочное сырье и мясопродукты, произведенные в собственных перерабатывающих цехах;

4 — перерабатывающие предприятия всех форм собственности, которые согласно пункту 1 подраздела 2 раздела XX Кодекса за реализованные ими молоко, молочное сырье и молочные продукты, мясо и мясопродукты, другую продукцию переработки животных, закупленных в живом весе (шкур, субпродукты, мясокостная мука), в полном объеме направляют суммы налога на добавленную стоимость в специальный фонд государственного бюджета.

4. Уплаченная (начисленная) сумма налога на добавленную стоимость в налоговой накладной должна соответствовать сумме налоговых обязательств по поставке товаров/услуг продавца в реестре выданных и полученных налоговых накладных.

5. Налоговая накладная считается недействительной в случае ее заполнения лицом иным, чем указано в пункте 2 настоящего Порядка.

**6. Налоговая накладная составляется в двух экземплярах** (оригинал и копия) в день возникновения налоговых обязательств. При этом в верхней левой части налоговой накладной делаются соответствующие отметки (нужное выделяется отметкой «X»).

**6.1. Оригинал налоговой накладной предоставляется покупателю** (получателю) товаров/услуг по его требованию.

Налоговая накладная, которая в соответствии с пунктом 11 подраздела 2 раздела XX Кодекса подлежит регистрации в Едином реестре налоговых накладных, предоставляется покупателю только после такой регистрации. При этом в верхней левой части налоговой накладной делаются соответствующие отметки (выделяются отметкой «X»).

6.2. Налоговая накладная является основанием для отнесения к налоговому кредиту расходов по уплате налога на добавленную стоимость у покупателя, зарегистрированного как плательщик налога.

6.3. Не дает права на отнесение сумм налога на добавленную стоимость к налоговому кредиту налоговая накладная, выписанная плательщиком, освобожденным от уплаты налога по решению суда.

6.4. Копия налоговой накладной остается у продавца товаров/услуг как отчетный расчетный налоговый документ и хранится в порядке и в течение срока, предусмотренного законодательством для обязательств по уплате налога.

7. Налоговая накладная выдается плательщиком налога, осуществляющим операции по поставке товаров/услуг, по требованию их получателя.

В случае отказа продавца товаров/услуг предоставить налоговую накладную или в случае нарушения им порядка ее заполнения и порядка регистрации в Едином реестре покупатель таких товаров/услуг имеет право приложить к налоговой декларации за отчетный налоговый период **заявление с жалобой** на такого поставщика, которое является основанием для включения сумм налога в состав налогового кредита. К заявлению прилагаются копии товарных чеков или других расчетных документов, удостоверяющих факт уплаты налога в связи с приобретением таких товаров/услуг, или копии первичных документов, составленных в соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», подтверждающих факт получения таких товаров/услуг.

8. Все экземпляры налоговых накладных, отдельные особенности заполнения которых изложены в подпунктах 8.1 — 8.4 настоящего пункта, остаются у выписавшего их лица и хранятся согласно изложенному в подпунктах 6.1 и 6.4 пункта 6 настоящего Порядка.

В верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается тип причины:

- 01 — Выписана на сумму превышения обычной цены над фактической;
- 02 — Поставка неплательщику налога;
- 03 — Натуральная выплата в счет оплаты труда физическим лицам;
- 04 — Поставка в рамках баланса для непроизводственного использования;
- 05 — Ликвидация основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога;
- 06 — Перевод основных фондов в состав непроизводственных;
- 07 — Экспортные поставки;
- 08 — Поставка для операций, не являющихся объектом обложения налогом на добавленную стоимость;
- 09 — Поставка для операций, освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость;
- 10 — Признание условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации как плательщика налога на добавленную стоимость, по которым был начислен налоговый кредит в прошлых или текущем налоговых периодах при аннулировании регистрации плательщика налога на добавленную стоимость;
- 11 — Выписана по ежедневным итогам операций.

8.1. В случае **поставки товаров/услуг покупателю, не зарегистрированному как плательщик налога**, включая поставку на экспорт, осуществление операций по натуральным выплатам в счет оплаты труда физическим лицам, находящимся в трудовых отношениях с плательщиком налога, в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется нуль.

8.2. В случае **выписки налоговой накладной покупателем (получателем) услуг от нерезидента**, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, в строках «Индивидуальный налоговый номер продавца» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (продавца)» проставляется нуль.

8.3. В случае **поставки товаров/услуг в рамках баланса плательщика налога для непроизводственного использования; использования** товаров/услуг, по которым суммы налога на добавленную стоимость предварительно были включены в налоговый кредит, **в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобождаемых от налогообложения; признания условной поставки товарных остатков и/или основных фондов**, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации как плательщика налога на добавленную стоимость, по которым был начислен налоговый кредит в прошлых или текущем налоговых периодах; **ликвидации основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога; перевода производственных необоротных активов в состав непроизводственных** в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется нуль.

8.4. **Налоговая накладная выписывается по ежедневным итогам операций** (если налоговая накладная не была выписана на эти операции) в случае:

осуществления поставки товаров/услуг за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога);

выписки транспортных билетов, гостиничных счетов или счетов, выставляемых плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета, содержащих общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, за исключением тех, у которых форма установлена международными стандартами;

предоставления плательщику налога кассовых чеков, содержащих сумму поставленных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального и налогового номера поставщика).

9. Для операций, облагаемых налогом или освобожденных от налогообложения, составляются отдельные налоговые накладные, т. е. при одновременной поставке одному покупателю как налогооблагаемых товаров/услуг, так и освобожденных от налогообложения продавец составляет отдельные налоговые накладные (не допускается заполнение в одной накладной одновременно графы 10 и граф 7, 8 и 9).

Указанное не распространяется на операцию по поставке товаров/услуг, к которой одновременно применяется как нулевая ставка, так и ставка 20 процентов. В таком случае составляется одна налоговая накладная, в которой заполняются соответствующие графы.

10. В случае поставки товаров/услуг, освобождение от налогообложения которых предусмотрено статьей 197 раздела V и подразделом 2 раздела XX Кодекса, в налоговой накладной в разделе III и графе 10 делается отметка «Без НДС» с обязательной ссылкой на соответствующий пункт и/или подпункт, статью, подраздел, раздел Кодекса.

11. В случае поставки товаров/услуг, налогообложение которых предусмотрено статьей 195 Кодекса по нулевой ставке, в разделе III и графах 8 и 9 проставляется ноль.

12. В раздел I налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров/услуг, а именно:

12.1. графа 2 — дата возникновения налогового обязательства у продавца, т. е. осуществления любого из событий, происшедшего раньше, согласно требованиям пункта 187.1 статьи 187 раздела V Кодекса;

12.2. графа 3 — номенклатура поставки товаров/услуг;

в налоговой накладной, выписанной на сумму превышения обычной цены над фактической, в этой графе также указывается «превышение обычной цены над фактической по товарам, услугам, указанным в налоговой накладной № \_\_\_\_\_» (указывается порядковый номер налоговой накладной, выписанной на сумму поставки этих товаров/услуг, определенную исходя из их договорной (контрактной) стоимости);

в налоговой накладной, выписанной на сумму превышения обычной цены, увеличенной на сумму процентов, которые начислены или должны быть начислены на сумму номинала процентного векселя над фактической ценой, в этой графе, кроме слов «превышение обычной цены над фактической по товарам, услугам, указанным в налоговой накладной № \_\_\_\_\_», также указываются слова «сумма процентов, которые начислены или должны быть начислены на сумму номинала процентного векселя»;

12.3. графа 4 — единица измерения товаров/услуг — грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л и т. п.;

12.4. графа 5 — количество (объем) поставки товаров/услуг.

Если услуги не имеют таких показателей, а измеряются только в стоимостном выражении, в графе 5 указывается: «услуга/проценты и т. п.»;

12.5. графа 6 — цена поставки единицы продукции без учета налога на добавленную стоимость;

12.6. графа 7 — база налогообложения товаров/услуг, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов (с 01.01.2014 г. — 17 процентов);

12.7. графа 8 — база налогообложения при осуществлении операций на таможенной территории Украины по поставке товаров/услуг, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке (согласно Кодексу);

12.8. графа 9 — база налогообложения при осуществлении экспортных операций, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке (подпункт 195.1.1 пункта 195.1 статьи 195 раздела V Кодекса);

12.9. графа 10 — база налогообложения товаров/услуг, освобожденных от налогообложения в соответствии со статьей 197 раздела V Кодекса и подразделом 2 раздела XX;

12.10. графа 11 — общая сумма средств, подлежащих уплате.

13. В раздел II налоговой накладной вносятся данные по возвратной (залоговой) таре. Стоимость тары определяется в договоре (контракте) как возвратная (залоговая) и не включается в базу налогообложения, а указывается в графе 11 как общая сумма средств, подлежащих уплате.

14. Налоговая накладная выписывается на каждую полную или частичную поставку товаров/услуг, а также на сумму средств, поступивших на текущий счет как предварительная оплата (аванс).

Если **доля товара/услуги не содержит отделенной стоимости**, перечень (номенклатура) частично поставленных товаров указывается в **приложении к налоговой накладной** (приложение 1) и в полной стоимости учитывается в налоговой накладной и общих налоговых обязательствах (приложение 1 выписывается в двух экземплярах, из которых оригинал выдается покупателю товаров/услуг, а копия остается у продавца товаров/услуг).

15. В случае осуществления поставки товаров/услуг, поставка которых имеет непрерывный или ритмичный характер при постоянных связях с покупателем, покупателю может быть выписана **сводная налоговая накладная**, исходя из определенной в договоре периодичности оплаты поставленных товаров/услуг (1 раз в пять дней; 1 раз в десять дней и т. п.), но не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня месяца. При этом к сводной налоговой накладной обязательно прилагается реестр товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, согласно которым осуществлена поставка товаров/услуг.

16. Все составленные экземпляры налоговой накладной подписываются лицом, уполномоченным плательщиком налога осуществлять поставку товаров/услуг, и скрепляются печатью такого плательщика налога — продавца. Налоговая накладная не подписывается покупателем товаров/услуг и не скрепляется его печатью.

17. Если **база налогообложения определяется исходя из обычных цен** и превышает сумму поставки товаров/услуг, определенную исходя из их договорной (контрактной) стоимости, т. е. обычная цена превышает фактическую, продавец выписывает **две налоговые накладные**: одну — на сумму исходя из фактической цены поставки, другую — на сумму превышения обычной цены над фактической. В налоговой накладной, выписанной на сумму превышения обычной цены над фактической, делается отметка в соответствии с пунктом 8 настоящего Порядка (01 — Выписана на сумму превышения обычной цены над фактической). Такая налоговая накладная покупателю не предоставляется; **все экземпляры таких налоговых накладных хранятся у продавца**.

Такой порядок выписки налоговых накладных применяется и в случае, если база налогообложения определяется исходя из обычных цен, увеличенных на сумму процентов, которые начислены или должны быть начислены на сумму номинала процентного векселя. При этом в налоговую накладную, выписанную на сумму превышения обычной цены над фактической, включается и сумма указанных процентов.

18. В случае осуществления **корректировки сумм налоговых обязательств** в соответствии со статьей 192 раздела V Кодекса поставщик товаров/услуг выписывает расчет корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной по форме согласно приложению 2 к налоговой накладной.

19. Расчет корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (далее — расчет корректировки) может печататься полиграфическим способом, с помощью компьютера или другим методом.

20. Расчет корректировки составляется в двух экземплярах.

21. Оригинал расчета корректировки предоставляется покупателю товаров/услуг. Копия остается у продавца.

Если расчет корректировки составляется плательщиком налога к налоговой накладной, которая в соответствии с пунктом 201.10 статьи 201 раздела V и пунктом 11 подраздела 2 раздела XX Кодекса подлежит регистрации в Едином реестре налоговых накладных, такой расчет предоставляется покупателю только после его регистрации в Едином реестре налоговых накладных.

Если расчет корректировки составляется на сумму налога на добавленную стоимость, которая превышает сумму, предусмотренную пунктом 11 подраздела 2 Раздела XX Налогового кодекса Украины, такой расчет подлежит регистрации в Едином реестре налоговых накладных только после регистрации в нем накладной, к которой выписывается этот расчет.

22. Расчеты корректировки как покупателем, так и продавцом хранятся в порядке, аналогичном порядку хранения налоговых накладных.

23. На основании указанного расчета получатель товаров/услуг осуществляет корректировку налогового кредита в соответствии со статьей 192 раздела V Кодекса (при условии соблюдения положений законодательных актов по отнесению сумм к налоговому кредиту) с обязательным отражением указанных корректировок в реестре выданных и полученных налоговых накладных (с отрицательным или положительным значением).

24. На титульном листе расчета корректировки указывается, в какую налоговую накладную и по какому договору вносятся изменения.

25. Расчет корректировки составляется исключительно продавцом — лицом, являющимся плательщиком налога, филиалом или структурным подразделением, которому делегировано право выписки налоговой накладной (в соответствии с пунктом 2 настоящего Порядка), лицом, которое ведет учет результатов при выполнении договоров о совместной деятельности и ответственно за содержание и внесение налога в бюджет, лицом — управляющим имуществом, которое ведет отдельный налоговый учет по налогу на добавленную стоимость при осуществлении хозяйственных операций,

связанных с использованием имущества, полученного в управление по договорам управления имуществом, и покупателем — получателем услуги, предоставленной ему нерезидентом, место поставки которой расположено на таможенной территории Украины, с обязательным включением указанных корректировок в изменение налоговых обязательств и одновременным отражением в реестре выданных и полученных налоговых накладных с отрицательным или положительным значением.

**26. Номер расчета корректировки присваивается в соответствии с его номером в реестре выданных и полученных налоговых накладных.**

27. Показатели в графах 6, 7, 9 — 11 расчета корректировки заполняются в стоимостном выражении согласно правилам ведения бухгалтерского учета.

28. В графе 6 указывается фактическая цена без учета налога на добавленную стоимость, по которой ранее была осуществлена поставка.

29. В графе 7 указывается сумма разницы между договорной ценой без налога на добавленную стоимость и фактической ценой без налога на добавленную стоимость, по которой осуществлена поставка.

Директор Департамента администрирования налога на добавленную стоимость Ю. Лапшин





**Додаток до податкової накладної №**  /  **від**

**Дата**   
*(дата заповнення додатка)*

№ з/п	№ договору, найменування/ прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця продавця	Належить постачанню					Перелік (номенклатура) частки товару/послуги, що не містить відокремленої вартості частково поставлених товарів/послуг			Залишок частки товару/послуги, що не містить відокремленої вартості, яку слід допоставити		
		номенклатура товарів/послуг	один. виміру	ціна один. товару/послуги без урахув. ПДВ	кількість, об'єм, обсяг	загальна сума коштів без ПДВ	номенклатура товарів/послуг	один. виміру	кількість, об'єм, обсяг	номенклатура товарів/послуг	один. виміру	кількість, об'єм, обсяг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>Усього</b>		x	x	x	x		x	x	x	x	x	x

*(підпис і прізвище особи, яка склала додаток)*



# Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных

Зарегистрирован в Министерстве юстиции Украины 29.12.2010 г. под № 1402/18697

1. Введение реестра выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) обусловлено требованиями пункта 201.15 статьи 201 раздела V Налогового кодекса Украины (далее — Кодекс).

**Реестр является формой для записи (регистрации) выданных и полученных налоговых накладных.**

**Исправление ошибки в Реестре осуществляется методом «сторно»** по правилам, предусмотренным для бухгалтерского учета, в момент выявления таких ошибок.

Корректировка ошибочных записей в Реестре не приводит к необходимости формирования новых (уточняющих) реестров.

2. Реестр ведется лицами, зарегистрированными как плательщики налога на добавленную стоимость.

Если не зарегистрированные плательщиками налога на добавленную стоимость филиалы и другие структурные подразделения плательщика налога самостоятельно осуществляют приобретение/поставку товаров/услуг и производят расчеты с поставщиками/потребителями, то зарегистрированный плательщик налога, в состав которого входят такие структурные подразделения, **может делегировать филиалу или структурному подразделению право ведения части Реестра в рамках деятельности такого филиала** (структурного подразделения). Для этого плательщик налога должен каждому филиалу и структурному подразделению присвоить отдельный числовой код (номер, шифр), о чем в письменном виде проинформировать орган государственной налоговой службы по месту его регистрации как плательщика налога на добавленную стоимость. Если плательщиком налога делегировано филиалам или структурным подразделениям право ведения частей Реестров, данные таких частей Реестров являются составными частями Реестра плательщика налога.

При выполнении договоров о совместной деятельности, договоров управления имуществом и соглашений о разделе продукции Реестр ведется лицом, которое ведет учет результатов такой деятельности.

Плательщики налога на добавленную стоимость составляют **отдельные Реестры по следующим видам деятельности:**

сельскохозяйственные предприятия, применяющие специальный режим налогообложения деятельности в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства в соответствии со статьей 209 раздела V Кодекса;

сельскохозяйственные предприятия всех форм собственности, которые соответствуют критериям, определенным статьей 209 Кодекса, но не выбрали специальный режим налогообложения деятельности в сфере сельского, лесного хозяйства и рыболовства и реализуют молоко, скот, птицу, шерсть собственного производства, а также молочные продукты, молочное сырье и мясопродукты, произведенные в собственных перерабатывающих цехах;

перерабатывающие предприятия всех форм собственности, которые согласно пункту 1 подраздела 2 раздела XX Кодекса за реализованные ими молоко, молочное сырье и молочные продукты, мясо и мясопродукты, другую продукцию переработки животных, закупленных в живом весе (шкур, субпродукты, мясокостная мука), в полном объеме направляют суммы налога на добавленную стоимость в специальный фонд государственного бюджета.

3. **Реестр ведется в электронном виде** в формате, утвержденном центральным органом налоговой службы, и по собственному желанию плательщика в бумажном виде.

Плательщики налога **ежемесячно** в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе те, для которых установлен отчетный налоговый период — квартал, **подают в орган государственной налоговой службы копии записей в реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде**. Реестры могут подаваться:

с помощью телекоммуникационных сетей общего пользования с использованием надежных средств электронной цифровой подписи (при условии получения их в порядке, определенном законодательством Украины) в формате, утвержденном центральным органом налоговой службы;

на электронных носителях.

4. При проведении плановой или внеплановой выездной документальной проверки плательщик налога обязан обеспечить доступ должностных лиц органов государственной налоговой службы к Реестру.

5. В служебном поле Реестра для отметки о типе декларации (**строки 011 — 012**) и служебном поле для отметки о форме налоговой декларации (**строки 021 — 024**) указывается отметка (x) в строке служебного поля, соответствующего типу и форме декларации.

В служебном поле Реестра (**строка 013**) указывается номер порции Реестра от 01 до 99.

В случае ведения части Реестра филиалами и структурными подразделениями плательщика (в соответствии с пунктом 2 настоящего Порядка) в служебном поле **04 «Плательщик»** указываются наименование плательщика и через дробь наименование и код (номер, шифр), установленный для этих филиалов и других структурных подразделений.

Лицо, которое ведет учет результатов при выполнении договоров о совместной деятельности или договоров управления имуществом, ведет отдельные Реестры по указанной деятельности.

#### **6. В Реестре отдельно учитываются операции:**

по поставке товаров/услуг, которые облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов или 0 процентов, освобождены от налогообложения и не являются объектом налогообложения;

по приобретению товаров/услуг с целью использования в хозяйственной деятельности плательщика для осуществления операций, которые облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 20 процентов или 0 процентов, освобождены от налогообложения и не являются объектом налогообложения, а также не предназначены для использования в хозяйственной деятельности этого плательщика налога.

7. Реестр является основой для отражения сводных результатов такого учета в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость.

**8. В разделе I Реестра отражаются** налоговые накладные, выданные в случаях, определенных пунктом 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА от 21.12.2010 г. № 969, расчет корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), грузовые таможенные декларации (далее — ГТД).

8.1. Учет выданных налоговых накладных производится в день возникновения налоговых обязательств, дата возникновения которых определяется согласно требованиям статьи 187 раздела V Кодекса.

8.2. Учет операций по поставке товаров/услуг ведется на основании налоговой накладной и расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной).

8.3. Записи на основании расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной) осуществляются в случае осуществления корректировки сумм налоговых обязательств в соответствии со статьей 192 раздела V Кодекса.

8.4. Учет операций по поставке товаров/услуг, не являющихся объектом обложения налогом на добавленную стоимость согласно требованиям статьи 196 раздела V Кодекса, ведется на основании документов бухгалтерского учета.

9. Особенности заполнения некоторых граф раздела I Реестра.

9.1. В **графе 1** записывается порядковый номер налоговой накладной (порядковый номер налоговой накладной соответствует порядковому номеру записи в Реестре), расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной).

9.2. В **графе 2** указывается дата выписки налоговой накладной.

9.3. В **графе 3** указываются порядковый номер налоговой накладной, соответствующий номеру из графы 1, номер расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной).

Если плательщиком осуществляются экспортные операции, в графе 3 проставляется номер ГТД.

9.4. В графе 4 указывается вид документа согласно следующим обозначениям:

**НН** — налоговая накладная.

В случае выписки налоговой накладной по отдельным операциям, определенным в пункте 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА от 21.12.2010 № 969, к виду документа добавляется код операции (например, НН — налоговая накладная, НН01 — налоговая накладная, выписанная на сумму превышения обычной цены над фактической);

**РК** — расчет корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной);

**ГТД** — грузовая таможенная декларация;

**БУ** — документ бухгалтерского учета.

Если данные документа включаются в уточняющие расчеты за отчетный период, к виду документа добавляется буква «У» (например, НН — налоговая накладная, ННУ — налоговая накладная, включенная в уточняющие расчеты).

9.5. В графе 5 указывается наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя) покупателя.

9.6. В графе 6 указывается индивидуальный налоговый номер покупателя — плательщика налога на добавленную стоимость.

9.7. В графах 7 — 12 отражается информация по поставке товаров/услуг.

9.8. В случае осуществления записей на основании расчета корректировки количественных и стоимостных показателей (приложение 2 к налоговой накладной) такие записи осуществляются с соответствующим знаком (+ или -).

10. В разделе II Реестра отражаются полученные налоговые накладные, расчеты корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), ГТД, а также другие документы, на основании которых осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг. Согласно пунктам 201.10 и 201.11 статьи 201 раздела V Кодекса такими документами являются:

товарные чеки или другие расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты налога в связи с приобретением таких товаров/услуг, или первичные документы, составленные в соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», подтверждающие факт получения таких товаров/услуг, копии которых прилагаются к заявлению с жалобой на поставщика этих товаров/услуг, приобретаемой покупателем товаров/услуг к налоговой декларации за отчетный период, — в случае отказа со стороны продавца этих товаров/услуг предоставить налоговую накладную или при нарушении им порядка ее заполнения и порядка регистрации в Едином реестре налоговых накладных;

транспортный билет, гостиничный счет или счет, выставляемый плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета, содержащие общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, кроме тех, форма которых установлена международными стандартами;

кассовые чеки, содержащие сумму полученных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального номера и налогового номера поставщика), на общую сумму полученных товаров/услуг не более 200 гривень в день (без учета налога).

10.1. Приобретение или изготовление товаров/услуг и приобретение (строительство, сооружение) основных фондов (основных средств, в том числе других необоротных материальных активов и незавершенных капитальных инвестиций в необоротные капитальные активы) на таможенной территории Украины отражается на основании налоговых накладных, расчетов корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), а также других подобных документов, указанных выше.

10.2. Операции по ввозу товаров на таможенную территорию Украины отражаются на основании таможенной декларации, оформленной согласно требованиям законодательства.

10.3. Операции по получению услуг от нерезидента на таможенной территории Украины отражаются на основании налоговой накладной, налоговые обязательства по которой включены в налоговую декларацию предыдущего периода.

10.4. Учет приобретенных товаров/услуг на таможенной территории Украины у лиц, не зарегистрированных как плательщики налога на добавленную стоимость, ведется на основании документов, удостоверяющих поставку таких товаров/услуг.

## 11. Особенности заполнения некоторых граф раздела II Реестра.

11.1. В **графе 1** проставляется номер записи налоговой накладной, расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), других подобных документов, указанных в пунктах 201.10 и 201.11 статьи 201 раздела V Кодекса, и документа, удостоверяющего факт приобретения товаров, ГТД. Указанный номер записи переносится на указанный документ.

11.2. В **графе 2** указывается дата получения налоговой накладной или другого документа, указанного в подпункте 11.1 настоящего пункта.

11.3. В **графы 3, 4** переносятся соответствующие реквизиты налоговой накладной или другого документа, указанного в подпункте 11.1 настоящего пункта.

11.4. В **графе 5** указывается вид документа согласно следующим обозначениям:

**НН** — налоговая накладная;

**РК** — расчет корректировки к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной);

**ГТД** — грузовая таможенная декларация;

**ЧК** — кассовый чек;

**ТБ** — транспортный билет;

**ГС** — гостиничный счет;

**УС** — счет за услуги связи;

**ПУ** — услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета;

**ЗП** — заявление плательщика и копии товарных чеков или других расчетных документов, удостоверяющих факт уплаты налога в связи с приобретением таких товаров/услуг или копии первичных документов, составленных в соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», которые подтверждают факт получения таких товаров/услуг в соответствии с пунктом 201.10 статьи 201 раздела V Кодекса;

**НП** — документ, удостоверяющий приобретение товаров/услуг на таможенной территории Украины у лиц, которые не зарегистрированы как плательщики налога на добавленную стоимость.

Если **данные документа включаются в уточняющие расчеты** за отчетный период, к виду документа добавляется **буква «У»** (например, НН — налоговая накладная, ННУ — налоговая накладная, включенная в уточняющие расчеты).

11.5. В **графе 6** указывается наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя) поставщика.

В случае приобретения товаров за пределами таможенной территории Украины и получения услуг от нерезидента на таможенной территории Украины в графе 6 проставляются страна нерезидента и наименование (фамилия, имя, отчество /при наличии/ — для физического лица) нерезидента.

11.6. В **графе 7** указывается индивидуальный налоговый номер поставщика — плательщика налога на добавленную стоимость.

Если товары/услуги, приобретенные у нерезидента, не предназначены для использования в хозяйственной деятельности или приобретены с целью их использования для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины или услуг, место поставки которых определяется в соответствии с пунктом 186.3 статьи 186 раздела V Кодекса, в графе 7 отражается условный ИНН «200000000000».

Если товары/услуги приобретены у нерезидента, в графе 7 отражается условный ИНН «300000000000».

Если товары/услуги приобретены у лица, не зарегистрированного как плательщик налога, в графе 7 отражается условный ИНН «400000000000».

11.7. В **графе 8** указывается общая сумма, включая налог на добавленную стоимость.

11.8. В **графах 9, 11, 13 и 15** указывается стоимость товаров/услуг и основных фондов без налога на добавленную стоимость.

В случае осуществления записей на основании расчета корректировки к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной) такие записи осуществляются с соответствующим знаком (+ или -).

11.9. В **графах 10, 12, 14 и 16** указывается уплаченная (начисленная) сумма налога на добавленную стоимость по товарам/услугам и основным фондам, определенная исходя из их стоимости, указанной в графах 9, 11, 13 и 15 (соответственно).

**Сумма налога на добавленную стоимость, указанная в графах 12, 14 и 16, в налоговый кредит не включается.**

В случае приобретения у плательщика налога на добавленную стоимость товаров/услуг и основных фондов, освобожденных от налогообложения и не являющихся объектом налогообложения, а также приобретения у лица, не зарегистрированного плательщиком налога на добавленную стоимость, в графах 10, 12, 14 и 16 делается **отметка «Е»**.

В случае осуществления записей на основании расчета корректировки количественных и стоимостных показателей (приложение 2 к налоговой накладной) такие записи осуществляются с соответствующим знаком (+ или -).

11.10. Если плательщиком производится **распределение сумм налогового кредита** в соответствии с пунктом 199.1 статьи 199 и/или абзацем вторым подпункта «а» подпункта 209.15.1 пункта 209.15 статьи 209 раздела V Кодекса, в последний день отчетного (налогового) периода делается запись по корректировке записей налоговых накладных, согласно которым приобретались такие товары/услуги.

При этом в **графе 5 к виду документа добавляется буква «Р»** (например, НН — налоговая накладная, ННР — налоговая накладная, по которой произведено распределение суммы налогового кредита).

Сумма корректировки соответствует доле использования таких товаров/услуг в операциях, которые освобождены от налогообложения и не являются объектом налогообложения и/или используются в операциях сельскохозяйственного производства за отчетный период.

В случае проведения корректировки сумм налогового кредита по операциям, освобожденным от налогообложения и не являющимся объектом налогообложения, производятся следующие записи: со знаком (-) в графах 9, 10 и одновременно со знаком (+) в графах 11, 12.

В случае проведения корректировки сумм налогового кредита по операциям, частично используемым в сельскохозяйственном производстве, на сумму корректировки производятся следующие записи: со знаком (-) в графах 8, 9, 10 и одновременно делается запись со знаком (+) в графах 8, 9, 10 Реестра по сельскохозяйственным операциям.

12. Плательщики налога за отчетный (налоговый) период определяют итоги ежедневно зарегистрированных операций и отдельно определяют итоги для уточняющих расчетов.

Директор Департамента администрирования налога на добавленную стоимость Ю. Лапшин





# О выписке, выдаче и получении налоговых накладных

Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 06.04.2011 г. № 9497/7/16-1517

Государственная налоговая администрация Украины в связи с многочисленными запросами органов государственной налоговой службы и плательщиков налогов, а также с целью надлежащей организации администрирования налога на добавленную стоимость высылает Памятку об административных процедурах выписки, выдачи и получения налоговых накладных.

Указанная Памятка подготовлена с учетом требований статьи 201 раздела V Налогового кодекса Украины и приказа ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 «Об утверждении формы Налоговой накладной и Порядка ее заполнения», зарегистрированного в Министерстве юстиции Украины 29.12.2010 г. под № 1401/18696, и направляется для использования при подготовке налоговых консультаций плательщикам налога.

Сообщая об изложенном, Государственная налоговая администрация Украины обязывает государственные налоговые администрации в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе пересмотреть ранее предоставленные налоговые консультации по вопросам выписки и выдачи налоговых накладных и отозвать те, содержание которых не соответствует этим методическим рекомендациям.

Приложение: Памятка об административных процедурах выписки, выдачи и получения налоговых накладных.

Заместитель председателя комиссии по проведению реорганизации ГНА Украины,  
заместитель Председателя ГНА Украины А. Любченко

Приложение к письму ГНА Украины

от 06.04.2011 г. № 9497/7/16-1517

## Памятка об административных процедурах выписки, выдачи и получения налоговых накладных

№ п/п	Процедура	Правила выполнения	Статья НКУ*, нормативный документ
1	2	3	4
1	Кто выдает налоговую накладную	Право на выписку налоговых накладных предоставляется исключительно лицам, зарегистрированным как плательщики налога на добавленную стоимость	201.8
2	Оговорка в отношении лица, выдавшего налоговую накладную	Налоговая накладная, выписанная плательщиком, освобожденным от уплаты налога по решению суда, не дает права на налоговый кредит	201.9
		Налоговая накладная, выписанная лицом, не зарегистрированным плательщиком налога, считается недействительной, а потому не дает права на налоговый кредит	Пункт 5 Порядка № 969**
3	Получение налогового кредита	Налоговая накладная, не зарегистрированная в Едином реестре налоговых накладных, не дает права покупателю на налоговый кредит.  Нарушение Порядка заполнения налоговой накладной не дает права покупателю на включение суммы налога на добавленную стоимость, указанной в налоговой накладной, в налоговый кредит	201.10, абзац восьмой
4	Форма налоговой накладной	Форма налоговой накладной утверждена приказом ГНА Украины № 969	Приказ № 969**
5	Обязанность выдать налоговую накладную	Плательщик налога обязан предоставить покупателю (получателю) по его требованию налоговую накладную	201.1
		Налоговая накладная выдается плательщиком налога,	201.10

		осуществляющим операции по поставке товаров, по требованию покупателя	
6	Количество экземпляров налоговой накладной	Налоговая накладная выписывается <b>в двух экземплярах</b> , оригинал предоставляется покупателю, второй экземпляр остается у продавца	201.4 пункт 6.1 Порядка № 969
		Налоговая накладная, которая выписывается плательщиком налога, получившим <b>услуги от нерезидента</b> (получателем услуг), составляется <b>в одном экземпляре</b> и остается у получателя услуг — плательщика налога	208.2
7	На каком языке должна быть выписана налоговая накладная	Налоговая накладная составляется <b>на украинском языке</b> . Форма налоговой накладной на русском или любом другом языке Министерством юстиции не утверждена, поскольку языком работы, делопроизводства и документации, а также взаимоотношений государственных, партийных, общественных органов, предприятий, учреждений и организаций является украинский язык	Статья 11 Закона № 8312-XI
8	Требования к оформлению налоговой накладной	Налоговая накладная должна быть: — подписана уполномоченным плательщиком лицом; — скреплена печатью; — правильно заполнена; — составлена с обязательными реквизитами по утвержденной форме; — внесена в реестр выданных налоговых накладных; — зарегистрирована в Едином реестре налоговых накладных (в случае необходимости такой регистрации)	201
9	Дата выписки	Налоговая накладная выписывается в день возникновения налоговых обязательств	201.4
10	Общее правило определения даты возникновения налоговых обязательств	Датой возникновения налоговых обязательств по поставке товаров/услуг считается дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого происходит любое из событий, произошедшее раньше (первое событие): или дата зачисления средств от покупателя/заказчика на банковский счет плательщика налога как оплата товаров/услуг, или дата отгрузки товаров	187.1
11	Первое событие для поставки товаров на таможенной территории Украины — аванс	— дата зачисления средств от покупателя/заказчика на банковский счет плательщика налога как оплата товаров, подлежащих поставке; — при поставке товаров за наличные — дата оприходования средств в кассе плательщика налога; — при отсутствии кассы — дата инкассации наличных в банковском учреждении, обслуживающем плательщика налога	187.1 «а»
12	Первое событие для поставки товаров на таможенной территории Украины — отгрузка товара	— дата отгрузки товаров	187.1 «б»
13	Первое событие при поставке товара на экспорт	Только дата оформления таможенной декларации, удостоверяющей факт пересечения таможенной границы Украины, оформленной в соответствии с требованиями таможенного законодательства	187.1 «б»
		Авансы при экспорте не увеличивают налоговые обязательства	187.11
14	Первое событие для поставки услуг — аванс	Дата зачисления средств от покупателя/заказчика на банковский счет плательщика налога как оплата услуг, подлежащих поставке; — при поставке услуг за наличные — дата оприходования средств в кассе плательщика налога; — при отсутствии кассы — дата инкассации наличных в банковском учреждении, обслуживающем плательщика налога	187.1 «а»
15	Первое событие для	Дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки	187.1 «б»

	поставки услуг — предоставление услуг	услуг плательщиком налога	
16	Кассовый метод определения даты возникновения налоговых обязательств	Датой возникновения налоговых обязательств в случае поставки товаров/услуг с оплатой за счет бюджетных средств является дата зачисления таких средств на банковский счет плательщика налога или дата получения соответствующей компенсации в любой другой форме, включая уменьшение задолженности такого плательщика налога по его обязательствам перед бюджетом	187.7
		Датой возникновения налоговых обязательств является <b>дата зачисления средств на банковский счет плательщика налога</b> , если плательщики налога, которые поставляют тепловую энергию, газ природный (кроме сжиженного), предоставляют услуги по водоснабжению, водоотведению или услуги, стоимость которых включается в состав квартирной платы или платы за содержание жилья, физическим лицам, бюджетным учреждениям, не зарегистрированным как плательщики налога, а также жилищно-эксплуатационным конторам, квартирно-эксплуатационным частям, объединениям совладельцев многоквартирных домов, другим подобным плательщикам налога, которые осуществляют сбор средств с указанных покупателей с целью последующего их перечисления продавцам таких товаров (предоставителям услуг) в счет компенсации их стоимости (ЖЭКи)	187.10
17	Заполнение служебных полей	Налоговая накладная может печататься полиграфическим методом, с помощью компьютера или другим методом. Например, распечатанный бланк может быть заполнен от руки шариковой или чернильной ручкой. В любом случае в одной налоговой накладной <b>не могут быть одновременно отдельные поля заполнены путем печати, а отдельные поля заполнены от руки шариковой или чернильной ручкой</b>	Пункт 1 Порядка № 969
18	Дата	Дата заполняется в клеточках в формате ДД.ММ.РРРР., где ДД — число (01 — 31), ММ — месяц (01 — 12), год (2011 — ...) <b>Точки, тире, а также любые другие знаки препинаний ни в одну из клеточек поля «Дата» не ставятся.</b> Например: 25 марта 2011 года — 25032011. В случае заполнения налоговой накладной через действующее программное обеспечение «Налоговая отчетность» поле для ввода даты выписки налоговой накладной содержит две цифры для номера дня в месяце, точку, две цифры для номера месяца, точку, четыре цифры года. Налоговая накладная распечатывается с датой, состоящей из шести цифр и не содержащей точек	
19	Номер налоговой накладной	<b>Имеет не более 7 цифр, является исключительно порядковым номером, не может содержать букв, запятых, скобок, тире, знака дроби или других символов.</b> <b>Нумерацию налоговых накладных можно ежемесячно начинать с № 1.</b> По выбору плательщика можно вести сквозную нумерацию налоговых накладных в течение года	Пункт 3 Порядка № 969
20	Формат номера	При заполнении номера налоговой накладной заполняются клеточки, находящиеся слева от знака «/», начиная с ближних к знаку «/»: — накладная № 1: _____ 1 (шесть пустых клеточек 1); — накладная № 11: _____ 11 (пять пустых клеточек 11); — накладная № 1011: _____ 1011 (три пустых клеточки 1011). <b>Пустые клеточки нулями не заполняются.</b> Наибольший номер налоговой накладной — 9'999'999	
21	Служебное поле справа от знака «/» в номере налоговой накладной	Справа от знака «/» в номере налоговой накладной четыре клеточки предназначены для заполнения: — кода соответствующей деятельности для субъектов спецрежима (2, 3, 4); заполняется первое из четырех клеточек справа от знака «/» в номере налоговой накладной.	Пункт 3 Порядка № 969

		<p><b>Если плательщик не является субъектом спецрежима, в первой из четырех клеточек нуль не ставится, клеточка не заполняется и остается пустой</b></p> <p>— числового номера филиала, которому делегировано право выписки налоговой накладной; поле содержит <b>не более трех знаков</b>, заполняется начиная с последней клеточки; в отличие от других полей, <b>поле, предназначенное для номера филиала, заполняется полностью, если номер филиала двузначный, то он должен начинаться с нуля:</b>  филиал № 1:  налоговая накладная № _____ 26/ _ 001;  филиал № 25</p> <p>налоговая накладная № _____ 7/ _ 025.  Для заполнения номера филиала форма налоговой накладной предусматривает только три клеточки, потому зарегистрированный плательщик должен осуществить делегирование права выписки налоговых накладных таким образом, чтобы филиалы не нарушали заполнения действующей формы налоговой накладной</p>	<p>Письмо ГНА Украины от 11.01.2011 г. № 547/7/16-1117</p>
22	Лицо (плательщик налога) — продавец	<p>Полное или сокращенное название, указанное в уставных документах юридического лица, или фамилия, имя и отчество физического лица — продавца товаров (услуг)</p> <p>При составлении налоговых накладных филиалом или другим структурным подразделением плательщика налога указывается название головного предприятия, зарегистрированного как плательщик налога на добавленную стоимость, а <b>также может указываться название филиала или структурного подразделения</b>, которому делегировано право выписки налоговых накладных</p>	201.1 «в»
23	Лицо (плательщик налога) — покупатель	<p>Полное или сокращенное название, указанное в уставных документах юридического лица, или фамилия, имя и отчество физического лица, зарегистрированного как плательщик налога на добавленную стоимость, — покупателя товаров (услуг)</p>	201.1 «д»
24	Индивидуальный налоговый номер покупателя (продавца)	<p>Поле для индивидуального налогового номера продавца (покупателя) имеет 12 клеточек. <b>Если индивидуальный налоговый номер плательщика налога имеет менее двенадцати знаков, поля заполняются начиная с последней клеточки, пустые клеточки перед первой цифрой номера нулями не заполняются.</b>  Для плательщика НДС — физического лица (покупателя или продавца) индивидуальный налоговый номер всегда имеет десять знаков. Две первых клеточки остаются пустыми и нулями не заполняются</p>	201.1 «г», пункт 6.3.1 Положения № 978***
		<p>Поле «Индивидуальный налоговый номер продавца» не заполняется (11 пустых клеточек, в двенадцатой клеточке ставится 0:  _____ 0) в случае выписки налоговой накладной покупателем (получателем) услуг от нерезидента, местом поставки которых является таможенная территория Украины</p>	Пункт 8.2 Порядка № 969
		<p>Поле «Индивидуальный налоговый номер покупателя» не заполняется (11 пустых клеточек, в двенадцатой клеточке ставится 0:  _____ 0), если покупатель не зарегистрирован как плательщик налога на добавленную стоимость, осуществляется поставка на экспорт, признание условной поставки товаров и в</p>	Пункты 8.1 и 8.3 Порядка № 969

		других случаях, когда оба экземпляра налоговой накладной остаются у продавца	
25	Местонахождение (налоговый адрес) продавца (покупателя) — юридического лица	Налоговым адресом юридического лица (обособленного подразделения юридического лица) является <b>местонахождение такого юридического лица, сведения о чем содержатся в Едином государственном реестре предприятий и организаций Украины (ЕГРПОУ)</b>	Пункт 45.2 статьи 45 главы 1 раздела II Кодекса
		Местонахождением юридического лица является фактическое место ведения деятельности или расположения офиса, из которого проводится ежедневное управление деятельностью юридического лица (преимущественно находится руководство), и осуществления управления и учета	Статья 93 Гражданского кодекса Украины
		При составлении налоговых накладных филиалом или другим структурным подразделением плательщика налога указывается местонахождение головного предприятия, зарегистрированного как плательщик налога на добавленную стоимость, а <b>также может указываться местонахождение филиала</b> или структурного подразделения, которому делегировано право выписки налоговых накладных	
		В случае возникновения изменений в данных или внесения изменений в документы, подаваемые для постановки на учет согласно этой главе, плательщик налогов обязан подать в орган государственной налоговой службы, в котором он находится на учете, уточненные документы в течение 10 календарных дней со дня внесения изменений в указанные документы	Пункт 66.5 статьи 66 раздела II Кодекса
		Налоговым адресом предприятия, переданного в доверительное управление, является местонахождение доверительного собственника	Пункт 45.2 статьи 45 главы 1 раздела II Кодекса
26	Местонахождение (налоговый адрес) продавца (покупателя) — физического лица	Налоговым адресом налогоплательщика — физического лица признается место его проживания, по которому оно берется на учет как плательщик налогов в органе государственной налоговой службы	Пункт 45.1 статьи 45 главы 1 раздела II Кодекса
27	Формат адреса	Адрес записывается в общеустановленном порядке: улица, № дома, № офиса, город (населенный пункт), район (если населенный пункт не является райцентром), область (если город не является областным центром), почтовый индекс. Общепринятыми являются также сокращения «ул.» вместо «улица», «д.» вместо «дом» и т. п.	
28	Номер телефона продавца (покупателя)	Предусмотрено 10 знаков, <b>должен быть указан код города</b> , цифра «8» не указывается. Например: 0442725159. В налоговой накладной предусмотрено место для записи по одному номеру телефона покупателя и продавца. Если покупатель/продавец имеет больше телефонных номеров, указывать их не нужно	Приказ № 969
29	Номер свидетельства о регистрации плательщика НДС — продавца (покупателя)	Поле для номера свидетельства о регистрации плательщика НДС — продавца (покупателя) имеет 10 клеточек. Если номер свидетельства имеет менее десяти знаков, поля заполняются начиная с последней клеточки, <b>пустые клеточки перед первой цифрой номера нулями не заполняются</b>	Согласно утвержденной форме Свидетельства
		Поле «Номер свидетельства о регистрации плательщика НДС продавца» не заполняется (9 пустых клеточек, в десятой клеточке ставится 0: _____0) в случае выписки налоговой накладной покупателем (получателем) услуг от нерезидента, местом поставки которых является таможенная территория Украины	Пункт 8.2 Порядка № 969
		Поле «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога (покупателя)» не заполняется (9 пустых клеточек, в десятой	Пункты 8.1 и 8.3 Порядка № 969

		клеточке ставится 0: _____ 0), если покупатель не зарегистрирован как плательщик налога на добавленную стоимость, осуществляется поставка на экспорт, признание условной поставки товаров и в других случаях, когда оба экземпляра налоговой накладной остаются у продавца	
30	Вид договора	Виды договоров определены действующим законодательством Украины: <b>купли-продажи; мены, поставки, аренды, комиссии, поручения, дарения</b> и т. п. <b>Следует учитывать суть договора</b> , независимо от того, заключен сторонами письменный договор или нет: устное соглашение сторон о приобретении товара за безналичный счет с последующей оплатой через банк, или с оплатой наличными также является договором купли-продажи	201.1 «и»
31	Номер договора	Электронный формат налоговой накладной не содержит ограничений по количеству знаков в поле «№» строки «Вид гражданско-правового договора», а поэтому <b>в это поле может быть внесено более 6 цифр</b> . Это поле может быть оформлено или как количество клеточек, или как одно общее поле. <b>Если номер договора отсутствует, то в поле «№» строки «Вид гражданско-правового договора» необходимо проставлять прочерк.</b> Заполнение поля «Номер договора» значениями больше 6 символов реализовано в программном обеспечении «Налоговая отчетность»	Приказ № 969
32	Форма произведенных расчетов	Варианты заполнения: — оплата с текущего счета; — наличный расчет; — бартер; — чек; — вексель или другая ценная бумага; — другая форма расчета, определенная договором	Приказ № 969
33	Требования к печати, которой скрепляется налоговая накладная	Налоговая накладная скрепляется <b>основной печатью продавца</b> (той же, которая используется для платежных документов); для скрепления налоговых накладных <b>может быть использована специальная печать «Для налоговых накладных»</b> , порядок ее использования и перечень лиц, уполномоченных выписывать налоговые накладные, определяется документами плательщика налога, определяющими его учетную политику.  Для филиалов, которым делегировано право выписки налоговых накладных, могут быть изготовлены такие же печати, но они должны содержать слово «Филиал» и название филиала.  Печати «Канцелярия», «Для документов», «Для справок» и другие, имеющие специальное назначение, — на налоговую накладную ставиться не могут	Пункт 16 Порядка № 969
34	Опись (номенклатура) товаров/услуг	Если количество наименований отгруженных товаров превышает количество строк, отведенных для их размещения в бланке налоговой накладной, можно дополнить бланк налоговой накладной необходимым количеством строк	201.1 «е», пункт 12.2 Порядка № 969
35	Выписка налоговой накладной при бесплатной поставке товара	Выписываются две налоговые накладные: — первая: стоимость поставки и сумма НДС указываются равными нулю, оригинал этой налоговой накладной выдается покупателю, копия остается у продавца; — вторая: выписывается на стоимость поставленного товара, исчисленную исходя из уровня обычных цен; определяется сумма налоговых обязательств; оба экземпляра этой налоговой накладной остаются у продавца	Пункт 17 Порядка № 969
36	Выписка налоговой накладной при	Выписываются две налоговые накладные: — первая: указываются договорная (фактическая) стоимость	Пункт 17 Порядка № 969

	превышении обычной цены над договорной	поставки и исчисленная исходя из такой стоимости сумма НДС, оригинал этой налоговой накладной выдается покупателю, копия остается у продавца; — вторая: выписывается на разницу между уровнем обычных цен и стоимостью поставленного товара, исходя из этой разницы определяется сумма налоговых обязательств; оба экземпляра этой налоговой накладной остаются у продавца	
37	Регистрация налоговых накладных в Едином реестре	Налоговая накладная выдается покупателю после регистрации в Едином реестре налоговых накладных	201.10, абзац второй
38	Какие налоговые накладные подлежат регистрации в Едином реестре	Регистрация налоговых накладных плательщиками налога на добавленную стоимость — продавцами в Едином реестре налоговых накладных вводится для плательщиков этого налога, у которых сумма налога на добавленную стоимость в одной налоговой накладной составляет: — сумма НДС свыше 1 миллиона гривен — с 1 января 2011 года; — сумма НДС свыше 500 тысяч гривен — с 1 апреля 2011 года; — сумма НДС свыше 100 тысяч гривен — с 1 июля 2011 года; — сумма НДС свыше 10 тысяч гривен — с 1 января 2012 года. Налоговая накладная, в которой сумма налога на добавленную стоимость не превышает 10 тысяч гривен, не подлежит включению в Единый реестр налоговых накладных. Налоговые накладные, выписываемые при осуществлении операций по поставке товаров/услуг, освобожденных от налогообложения, не подлежат включению в Единый реестр налоговых накладных	Пункт 11 подраздела 2 раздела XX Кодекса
39	Ответственность за отказ в выдаче налоговой накладной	В случае отказа продавца товаров/услуг предоставить налоговую накладную покупатель таких товаров/услуг имеет право приложить к налоговой декларации за отчетный налоговый период заявление с жалобой на такого поставщика, которая является основанием для проведения документальной внеплановой выездной проверки указанного продавца для выяснения достоверности и полноты начисления им обязательств по налогу по такой операции	201.10, абзацы десятый, одиннадцатый
40	Получение налоговых накладных после даты их выписки	Налоговые накладные, выписанные в разных налоговых периодах, но полученные плательщиком в текущем отчетном периоде, на дату получения этих налоговых накладных отражаются в разделе II Реестра выданных и полученных налоговых накладных за текущий отчетный период (на дату получения), но только <b>при наличии документального подтверждения такого опоздания</b> , а также при условии, что <b>не прошло 365 календарных дней со дня выписки налоговой накладной</b> (для плательщиков налогов, применявших кассовый метод до вступления в силу Кодекса или применяющих кассовый метод, такой срок составляет 60 календарных дней с даты списания средств с банковского счета плательщика налога)	198.6, абзацы третий, четвертый
		Для своевременного получения права на налоговый кредит в случае несвоевременного предоставления поставщиком налоговой накладной покупатель имеет право подать заявление с жалобой на такого поставщика	201.10, абзац десятый
41	Регистрация налоговой накладной и/или расчета корректировки филиалом или другим структурным подразделением продавца в Едином	В случае делегирования права подписи налоговой накладной филиалу или структурному подразделению электронные цифровые подписи продавца налагаются в следующем порядке: первой — электронная цифровая подпись должностного лица, которому делегировано право подписи налоговой накладной; второй — электронная цифровая подпись, являющаяся аналогом оттиска печати продавца, зарегистрированного плательщиком	Постановление КМУ № 1246 от 29.12.2010 г.

реестре налоговых накладных	НДС	
<p><i>* НКУ — Налоговый кодекс Украины.</i></p> <p><i>** Приказ № 969, Порядок № 969 — приказ ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 «Об утверждении формы Налоговой накладной и порядка ее заполнения», зарегистрированный в Министерстве юстиции Украины 29.12.2010 г. под № 1401/18696, и Порядок заполнения налоговой накладной, утвержденный этим приказом.</i></p> <p><i>*** Положение № 978 — Положение о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость, утвержденное приказом ГНА Украины от 22.12.2010 г. № 978, зарегистрированное в Министерстве юстиции Украины 29.12.2010 г. под № 1400/18695.</i></p>		

Особенности заполнения полей налоговой накладной, изложенные в этой таблице, распространяются и на заполнение аналогичных полей расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной.



# Составление налоговых накладных

## Лицо, уполномоченное подписывать налоговые накладные

**Какими документами плательщик налога уполномочивает лицо подписывать налоговые накладные?**

Согласно ст. 207 Гражданского кодекса Украины от 16.01.2003 г. № 435-IV, с изменениями и дополнениями, сделка, совершаемая юридическим лицом, подписывается лицами, уполномоченными на это его учредительными документами, доверенностью, законом или другими актами гражданского законодательства, и скрепляется печатью.

В соответствии с п. 201.1 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями, плательщик налога обязан предоставить покупателю (получателю) по его требованию подписанную уполномоченным плательщиком лицом и скрепленную печатью налоговую накладную, в которой указываются в отдельных строках обязательные реквизиты, определенные данным пунктом. Форма налоговой накладной и порядок ее заполнения утверждены приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969). Согласно п. 16 Порядка № 969 все составленные экземпляры налоговой накладной подписываются лицом, уполномоченным плательщиком налога осуществлять поставку товаров/услуг, и скрепляются печатью такого плательщика налога — продавца. Налоговая накладная не подписывается покупателем товаров/услуг и не скрепляется его печатью.

Таким образом, налоговая накладная подписывается лицом, уполномоченным на это учредительными документами плательщика налога, доверенностью, законом или другими актами гражданского законодательства.

## Налоговая накладная по операциям, не являющимся объектом налогообложения

**Выписывается ли налоговая накладная при осуществлении операций по поставке товаров/услуг, не являющихся объектом обложения НДС?**

Согласно п. 201.2 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), форма и порядок заполнения налоговой накладной утверждаются центральным органом государственной налоговой службы. В соответствии с п. 6 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), налоговая накладная составляется в двух экземплярах (оригинал и копия) в день возникновения налоговых обязательств. При этом в верхней левой части налоговой накладной делаются соответствующие отметки (нужное выделяется отметкой «X»).

Пунктом 201.5 ст. 201 разд. V НКУ и п. 9 Порядка № 969 определено, что для налогооблагаемых операций или операций, освобожденных от налогообложения, составляются отдельные налоговые накладные, т. е. при одновременной поставке одному покупателю как налогооблагаемых товаров/услуг, так и освобожденных от налогообложения, продавец составляет отдельные налоговые накладные (не допускается заполнение в одной накладной одновременно графы 10 и графы 7, 8 и 9).

Учитывая указанное, при осуществлении операций по поставке товаров/услуг, не являющихся объектом обложения НДС, налоговая накладная не выписывается.

## Заполнение налоговой накладной по операциям поставки по устной договоренности

**Какой вид договора, дату и номер необходимо указывать в строке «Вид гражданско-правового договора» налоговой накладной в случае поставки товаров/услуг по устной договоренности сторон?**

Согласно *ст. 205 Гражданского кодекса Украины от 16.01.2003 г. № 435-IV*, с изменениями и дополнениями (далее — *ГКУ*), сделка может совершаться устно или в письменной форме. Стороны имеют право избирать форму сделки, если иное не установлено законом. Форма налоговой накладной утверждена *приказом ГНА Украины «Об утверждении формы Налоговой накладной и Порядка ее заполнения» от 21.12.2010 г. № 969*.

При заполнении строки «Вид гражданско-правового договора» налоговой накладной в случае поставки товаров/услуг по устной договоренности сторон следует указывать: **в поле «вид договора»** — «Договор купли-продажи», «Договор на выполнение работ» и т. п.; **в поле «от»** — **дату выполнения устной договоренности**. Согласно *ст. 206 ГКУ* устно могут совершаться сделки, которые полностью выполняются сторонами в момент их совершения, за исключением сделок, подлежащих нотариальному удостоверению и (или) государственной регистрации, а также сделок, для которых несоблюдение письменной формы приводит к их недействительности; **в поле «№»** — **прочерк**.

## Подтверждение права на выписку налоговой накладной

**Как покупателю убедиться, что поставщик товаров/услуг является плательщиком НДС и имеет право выписки налоговых накладных?**

Согласно *п. 201.8 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), право на начисление налога и составление налоговых накладных предоставляется исключительно лицам, зарегистрированным в качестве плательщиков налога в порядке, предусмотренном *ст. 183 НКУ*. В соответствии с *п. 183.18 ст. 183 разд. V НКУ* и *п. 6 разд. I Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость, утвержденного приказом ГНА Украины от 22.12.2010 г. № 978* (далее — *Порядок № 978*), лицу, регистрирующемуся в качестве плательщика налога, присваивается индивидуальный налоговый номер, который используется для уплаты налога. *Пунктами 13 и 14 разд. III Порядка № 978* определено, что датой регистрации лица плательщиком НДС, которая вносится в реестр плательщиков налога на добавленную стоимость (далее — *Реестр*) и указывается в Свидетельстве о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (далее — *Свидетельство*), является дата, соответствующая дате осуществления записи в Реестре о такой регистрации или желаемому дню регистрации. При регистрации датой начала действия Свидетельства, указываемой в Свидетельстве, является дата налоговой регистрации. То есть документом, удостоверяющим регистрацию лица в качестве плательщика НДС, является соответствующее Свидетельство, а потому лицо имеет право выписывать налоговые накладные при условии регистрации плательщиком НДС, что будет **подтверждено соответствующим Свидетельством**, начиная с даты внесения записи о такой регистрации в Реестр. Оригинал свидетельства о регистрации плательщика налога должен храниться таким плательщиком, а копии свидетельства, подлинность которых удостоверена органом государственной налоговой службы, должны размещаться в доступных для обзора местах в помещении плательщика налога и во всех его филиалах (отделениях), представительствах (*п. 183.11 ст. 183 разд. V НКУ*).

Согласно *п. 183.12 ст. 183 разд. V НКУ* и *п. 3 разд. II Порядка № 978* центральный орган государственной налоговой службы ведет Реестр плательщиков налога, в котором содержится информация о лицах, зарегистрированных в качестве плательщиков налога. В соответствии с *п. 183.13 ст. 183 разд. V НКУ* и *п. 8 разд. II Порядка № 978* для информирования плательщиков НДС центральный орган государственной налоговой службы ежедекадно, но не позднее 2, 12 и 22 числа каждого месяца, обнародует на веб-сайте центрального органа государственной налоговой службы ([www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)): данные из Реестра с указанием наименования или фамилии, имени и отчества плательщика НДС, даты налоговой регистрации, индивидуального налогового номера, номера и даты начала действия свидетельства о регистрации; информацию о лицах, лишенных регистрации в качестве плательщиков НДС по заявлению плательщика НДС либо по инициативе налоговых органов или по решению суда, а именно: об аннулированных свидетельствах плательщиков НДС с указанием индивидуальных налоговых номеров, дат, причин и оснований для аннулирования свидетельств. Дополнительно к таким данным из реестра субъектов специального режима налогообложения обнародуются данные о дате регистрации субъектом специального режима налогообложения, дате исключения из такого реестра, а также дате, с которой сельскохозяйственное предприятие считается плательщиком НДС на общих основаниях. То есть **информацию о**

регистрации поставщика товаров/услуг плательщиком НДС покупатель может найти на веб-сайте центрального органа государственной налоговой службы ([www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)).

Кроме того, *п. 201.10 ст. 201 разд. V НКУ* определено, что налоговая накладная выдается плательщиком налога, осуществляющим операции по поставке товаров/услуг, по требованию покупателя и является основанием для начисления сумм налога, относящихся в налоговый кредит. При осуществлении операций по поставке товаров/услуг плательщик налога — продавец товаров/услуг обязан предоставить покупателю налоговую накладную после регистрации в Едином реестре налоговых накладных. Покупатель имеет право **сверять данные полученной налоговой накладной на соответствие с данными Единого реестра налоговых накладных.**

## **Выписка налоговых накладных по ежедневным итогам операций**

### **Каков порядок выписки налоговой накладной по ежедневным итогам операций?**

Согласно *п.п. 8.4 п. 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969* (далее — *Порядок № 969*), налоговая накладная выписывается по ежедневным итогам операций (если налоговая накладная не была выписана на эти операции) в случае: осуществления поставки товаров/услуг за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога); выписки транспортных билетов, гостиничных счетов или счетов, выставляемых плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета, содержащих общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, за исключением тех, в которых форма установлена международными стандартами; предоставления плательщику налога кассовых чеков, которые содержат сумму поставленных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального и налогового номера поставщика).

Согласно *п. 8 Порядка № 969* все экземпляры налоговых накладных, отдельные особенности заполнения которых изложены в *пп. 8.1 — 8.4 этого пункта*, остаются у выписавшего их лица и хранятся согласно изложенному в *пп. 6.1 и 6.4 п. 6* данного *Порядка*. В верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается **тип причины**, в частности «11» — выписана по ежедневным итогам операций. *Подпунктом 8.1 п. 8 Порядка № 969* определено, что в случае поставки товаров/услуг покупателю, не зарегистрированному в качестве плательщика налога, включая поставку на экспорт, осуществление операций по натуральным выплатам в счет оплаты труда физическим лицам, состоящим в трудовых отношениях с плательщиком налога, в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется нуль.

Итак, при выписке налоговой накладной по ежедневным итогам операций в верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается тип причины: «11» — выписана по ежедневным итогам операций, **в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» — проставляется нуль.**

## **Оформление налоговой накладной при поставке за наличные конечному потребителю**

### **Как заполнить верхнюю часть реквизитов формы налоговой накладной при осуществлении операций по поставке товаров/услуг за наличные конечному потребителю или по безналичному расчету лицу, которое не зарегистрировано плательщиком НДС?**

Согласно *п.п. 8.4 п. 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969* (далее — *Порядок № 969*), в случае осуществления поставки товаров/услуг за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога) либо в случае выписки транспортных билетов налоговая накладная выписывается по ежедневным итогам операций (если налоговая накладная не была выписана на эти операции). В налоговой накладной, которая выписывается по ежедневным итогам операций в случае осуществления поставки товаров (услуг) за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога), суммы расчетов по кассовым чекам, напечатанным в течение дня, и суммы НДС по таким расчетам указываются общей суммой, соответствующим фактической сумме выручки

и сумме НДС, которая отражена в Z-отчете. При этом в такой налоговой накладной: **в графе 3** «Номенклатура поставки товаров/услуг продавца» осуществляется запись «Товары в ассортименте»; **в графе 4** «единица измерения товаров (услуг)» указывается в грн.; **в графе 5** «Количество (объем)» проставляется «1». Оба экземпляра такой налоговой накладной остаются у выписавшего их лица. При заполнении реквизитов «Лицо (плательщик налога) — покупатель», «Местонахождение (налоговый адрес) покупателя», «Номер телефона» проставляются **нули**.

Если **выписывается отдельная налоговая накладная** лицу, не зарегистрированному в качестве плательщика НДС, которое осуществляет расчеты в наличной/безналичной форме, указанные **реквизиты заполняются в общем порядке**.

Также при заполнении строки «Вид гражданско-правового договора» налоговой накладной, выписанной по ежедневным итогам, и отдельно неплательщику НДС, в случае поставки товаров/услуг по устной договоренности сторон следует указывать: **в поле «вид договора»** — «Договор купли-продажи», «Договор на выполнение работ» и т. п.; **в поле «от»** — дату выполнения устной договоренности; **в поле «№»** — прочерк.

## Отражение товаротранспортных расходов

### Каков порядок обложения НДС и отражения в налоговой накладной товаротранспортных расходов, понесенных продавцом при поставке товаров/услуг покупателю?

*Подпунктом «б» п. 185.1 ст. 185 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), определено, что объектом налогообложения являются операции плательщиков налога по: поставке услуг, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, в соответствии со ст. 186 НКУ.*

В соответствии с п.п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 разд. I НКУ **поставка услуг** — любая операция, не являющаяся поставкой товаров, или другая операция по передаче права на объекты права интеллектуальной собственности и другие нематериальные активы либо предоставлению других имущественных прав относительно таких объектов права интеллектуальной собственности, а также предоставлению услуг, потребляемых в процессе совершения определенного действия либо осуществления определенной деятельности.

Согласно п. 188.1 ст. 188 разд. V НКУ база налогообложения операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, но не ниже обычных цен, определенных в соответствии со ст. 39 НКУ, с учетом общегосударственных налогов и сборов (кроме налога на добавленную стоимость и акцизного налога на спирт этиловый, используемый производителями — субъектами хозяйствования для производства лекарственных средств, в том числе компонентов крови и произведенных из них препаратов, кроме лекарственных средств в виде бальзама и эликсиров). В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы средств, стоимость материальных и нематериальных активов, которые передаются плательщику налога непосредственно покупателем или через любое третье лицо в связи с компенсацией стоимости товаров/услуг. *Пунктом 12 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969, в частности, определено, что в раздел I налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров/услуг.*

Подытоживая изложенное выше, товаротранспортные расходы, предоставляемые покупателю, являются объектом обложения НДС и могут увеличивать стоимость товара или отдельно компенсироваться покупателем. Если товаротранспортные расходы отдельно компенсируются покупателем, то продавец на такие услуги начисляет НДС по основной ставке и составляет налоговую накладную. При этом **товаротранспортные расходы в налоговой накладной отражаются в разделе I** с заполнением соответствующих граф, в частности **в графе 3** «Номенклатура поставки товаров/услуг продавца» **указывается: «Товаротранспортные услуги».**

## Заполнение налоговой накладной при получении аванса

**Каков порядок заполнения налоговой накладной при осуществлении предварительной (авансовой) оплаты товаров (услуг), имеющих отделенную стоимость?**

*Порядок заполнения налоговой накладной утвержден приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969). В соответствии с п. 14 Порядка № 969 налоговая накладная выписывается на каждую полную или частичную поставку товаров/услуг, а также на сумму средств, поступивших на текущий счет в качестве предоплаты (аванса).*

Согласно п. 12 Порядка № 969 в раздел I налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров/услуг, в частности: **графа 3** — номенклатура поставки товаров/услуг; **графа 4** — единица измерения товаров/услуг — грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л и т. п.; **графа 5** — количество (объем) поставки товаров/услуг.

Если услуги не имеют таких показателей, а измеряются только в стоимостном выражении, в графе 5 указывается: «услуга/проценты и т. п.». При осуществлении частичной оплаты за товары (услуги) **в графе 5 может быть указано как целое, так и дробное значение**, для определения которого необходимо сумму предоплаты за товары (услуги) разделить на цену поставки единицы продукции (например, при частичной оплате 1000 грн. за 12 стульев, если стоимость одного стула составляет 124 грн., для расчета количества (объема) поставки товаров необходимо  $1000 \text{ грн.} : 124 \text{ грн.} = 8,0645$ , т. е. в графе 5 указать дробное значение «8,0645»).

## Заполнение приложения 1 к налоговой накладной

**Каков порядок заполнения колонок приложения 1 к налоговой накладной в случае частичной поставки товаров/услуг (получения предварительной (авансовой) оплаты за товары/услуги), не содержащие отделенной стоимости?**

Согласно п. 14 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969, налоговая накладная выписывается на каждую полную или частичную поставку товаров/услуг, а также на сумму средств, поступивших на текущий счет в качестве предварительной оплаты (аванса). Если часть товара/услуги не содержит отделенной стоимости, перечень (номенклатура) частично поставленных товаров указывается в приложении к налоговой накладной (приложение 1) и в полной стоимости учитывается в налоговой накладной и общих налоговых обязательствах (приложение 1 выписывается в двух экземплярах, из которых оригинал выдается покупателю товаров/услуг, а копия остается у продавца товаров/услуг). То есть **приложение 1 к налоговой накладной заполняется при осуществлении частичной поставки товаров/услуг, если часть товара не имеет отделенной стоимости** (например, частичная поставка отдельных узлов сложного оборудования, имеющего единую цену, поставка части мебельного гарнитура, на который установлена единая цена и т. п.) и содержит перечень (номенклатуру) частично поставленных товаров.

Например, в приложении 1 к налоговой накладной в случае поставки плательщиком налога отдельных узлов сложного оборудования, имеющего единую цену, **в графе 8** — записываются наименования поставленных отдельных узлов сложного оборудования, **в графе 9** — единица измерения шт., **в графе 10** — количество каждого наименования отдельных узлов сложного оборудования, **в графах 11 — 13** отражаются аналогичные данные о неотгруженных частях отдельных узлов сложного оборудования. **При окончательной поставке частей этого оборудования графы 11 — 13 не заполняются**. При этом **в графах 3 — 7** указываются данные о полной поставке оборудования, где, в частности, **в графе 5 проставляется стоимость полной поставки (цена оборудования), которая и отражается в налоговой накладной и учитывается в общих налоговых обязательствах**.

**При получении предоплаты за товар (услуги), часть которых не имеет отделенной стоимости, приложение 1 к налоговой накладной не заполняется**, а выписывается только налоговая накладная на часть полученной предоплаты, которая и учитывается в налоговых обязательствах. Например, при получении предоплаты за указанное оборудование плательщиком налога заполняется налоговая накладная, в графе 5 которой указывается количество оборудования, пропорциональное сумме полученной предоплаты (дробное число). Такое количество рассчитывается как отношение суммы полученной предоплаты к общей стоимости оборудования.

## Отражение надбавок и скидок

### Каков порядок отражения в налоговой накладной надбавок и/или скидок, предоставленных продавцом при поставке товаров/услуг покупателю?

Подпунктом «б» п. 185.1 ст. 185 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), определено, что объектом налогообложения являются операции плательщиков налога по поставке услуг, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, согласно ст. 186 НКУ.

В соответствии с п.п. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 разд. I НКУ **поставка услуг** — любая операция, не являющаяся поставкой товаров, или другая операция по передаче права на объекты права интеллектуальной собственности и другие нематериальные активы либо предоставлению других имущественных прав относительно таких объектов права интеллектуальной собственности, а также предоставлению услуг, потребляемых в процессе совершения определенного действия либо осуществления определенной деятельности.

Согласно п. 188.1 ст. 188 разд. V НКУ база налогообложения операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, но не ниже обычных цен, определенных в соответствии со ст. 39 НКУ, с учетом общегосударственных налогов и сборов (кроме налога на добавленную стоимость и акцизного налога на спирт этиловый, используемый производителями — субъектами хозяйствования для производства лекарственных средств, в том числе компонентов крови и произведенных из них препаратов, кроме лекарственных средств в виде бальзама и эликсиров). В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы средств, стоимость материальных и нематериальных активов, которые передаются плательщику налога непосредственно покупателем или через любое третье лицо в связи с компенсацией стоимости товаров/услуг.

Пунктом 12 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969, в частности, определено, что в раздел I налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров/услуг. Учитывая то, что база налогообложения операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, но не ниже обычных цен, то в случае, если продавцом — плательщиком НДС при поставке товаров/услуг покупателю предоставляется скидка (при условии, что стоимость таких товаров/услуг с учетом такой скидки не ниже обычных цен), база налогообложения и соответственно стоимость таких товаров/услуг будет меньше на сумму такой скидки.

Если стоимость товаров/услуг с учетом предоставленной скидки будет меньше обычных цен, то база налогообложения и налоговые обязательства определяются исходя из обычных цен на такие товары/услуги. При этом в данном случае плательщиком налога выписываются две налоговые накладные: одна — исходя из фактической цены на товары/услуги, вторая — на сумму превышения обычной цены над фактической.

Если продавцом — плательщиком НДС при поставке товаров/услуг предоставляется покупателю надбавка, то такая надбавка увеличивает базу налогообложения и соответственно стоимость указанных товаров/услуг.

При этом **надбавки и/или скидки**, предоставляемые продавцом при поставке товаров/услуг покупателю, увеличивают или уменьшают стоимость поставленных им товаров/услуг и **отдельной строкой в налоговой накладной не заполняются. В разделе I** налоговой накладной с заполнением соответствующих граф **подлежит отражению конечная стоимость товаров/услуг с учетом надбавок и/или скидок**, предоставленных продавцом.

## Оформление налоговых накладных при перерегистрации плательщика НДС

**Может ли плательщик налога, который сдал печать в связи с перерегистрацией организационной формы и названия, ставить новую печать (с новым названием) на налоговой накладной, если аннулирование старого Свидетельства не состоялось, а новое Свидетельство еще не действует?**

Согласно п. 1 разд. IV Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость, утвержденного приказом ГНА Украины от 22.12.2010 г. № 978, перерегистрация плательщика НДС проводится и Свидетельство подлежит

замене в случае возникновения изменений в данных плательщика НДС, касающихся кода ЕГРПОУ, налогового номера, предоставляемого налоговыми органами, и/или наименования (фамилии, имени, отчества), и/или местонахождения (местожительства) плательщика НДС, и если изменения не связаны с прекращением плательщика НДС, кроме случаев, определенных *п.п. 16.1 п. 16 разд. III* данного Положения. Для замены Свидетельства плательщик НДС обязан в двадцатидневной срок после возникновения изменений подать в налоговый орган, в котором состоит на учете, дополнительное регистрационное заявление с отметкой «Перерегистрация». К такому заявлению должны прилагаться Свидетельство и все удостоверенные копии Свидетельства. Налоговый орган выдает плательщику НДС новое Свидетельство (под новым номером) вместо старого в таком же порядке, как и при регистрации. При этом дата регистрации плательщиком НДС не изменяется, а датой начала действия нового Свидетельства и датой аннулирования старого Свидетельства является последний день срока в 10 рабочих дней со дня получения дополнительного регистрационного заявления с отметкой «Перерегистрация». По желанию и согласно заявлению плательщика НДС датой начала действия нового Свидетельства и датой аннулирования старого Свидетельства может быть установленный день до окончания срока в 10 рабочих дней со дня получения дополнительного регистрационного заявления с отметкой «Перерегистрация». При этом дата регистрации плательщиком НДС не изменяется, а датой начала действия нового Свидетельства и датой аннулирования старого Свидетельства является дата внесения соответствующей записи в Реестр.

Пунктами 2, 5 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), установлено, что налоговую накладную составляет лицо, которое зарегистрировано в качестве плательщика налога в налоговом органе и которому присвоен индивидуальный налоговый номер плательщика НДС. Налоговая накладная считается недействительной в случае ее заполнения иным лицом, нежели указанное в *п. 2* данного Порядка. Согласно *п. 16 Порядка № 969* все составленные экземпляры налоговой накладной подписываются лицом, уполномоченным плательщиком налога осуществлять поставку товаров (услуг), и скрепляются печатью такого плательщика налога — продавца. Поскольку датой начала действия нового Свидетельства и датой аннулирования старого Свидетельства является последний день срока в 10 рабочих дней со дня получения дополнительного регистрационного заявления с отметкой «Перерегистрация», то **налоговые накладные, которые выписываются до даты начала действия нового Свидетельства, должны отражаться в налоговом учете с учетом реквизитов старого Свидетельства в соответствии с требованиями ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI**, с изменениями и дополнениями, и **скрепляться соответствующей печатью (старого образца)**, которая действует до даты начала действия нового Свидетельства такого плательщика налога — продавца.

## Составление налоговых накладных при большой номенклатуре

**Возможно ли составлять налоговую накладную на нескольких страницах, если нельзя разместить всю номенклатуру товаров/услуг на одной странице, и нужно ли скреплять печатью каждую страницу такой налоговой накладной?**

В соответствии с *пп. 201.1, 201.4 ст. 201 разд. V* Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями, плательщик налога обязан предоставить покупателю (получателю) по его требованию подписанную уполномоченным плательщиком лицом и скрепленную печатью налоговую накладную, в которой указываются в отдельных строках, в частности, опись (номенклатура) товаров/услуг и их количество, объем. Согласно *п. 1* Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), налоговая накладная может печататься полиграфическим методом, с помощью компьютера или другим методом. Поскольку в раздел I налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров/услуг и количество строк в разделе I налоговой накладной не регламентировано, то плательщик налога в зависимости от производственной необходимости может **изготавливать и использовать бланки налоговых накладных с необходимым количеством строк**. Пунктом 16 Порядка № 969 определено, что все составленные экземпляры налоговой накладной подписываются лицом, уполномоченным плательщиком налога осуществлять поставку товаров/услуг, и скрепляются печатью такого плательщика налога — продавца. Налоговая накладная не подписывается покупателем товаров/услуг и не скрепляется его печатью. Если из-за значительного количества строк раздела I налоговая накладная оформлена на нескольких страницах, то лицо, уполномоченное плательщиком налога осуществлять поставку товаров/услуг, **подписывает и скрепляет печатью последнюю страницу такой налоговой накладной**.

## Оформление налоговых накладных при поставке услуг

**Каков порядок заполнения налоговой накладной при осуществлении операций по поставке услуг, измеряемых только в стоимостном выражении?**

Согласно *п. 201.1 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями, плательщик налога обязан предоставить покупателю (получателю) по его требованию подписанную уполномоченным плательщиком лицом и скрепленную печатью налоговую накладную, в которой указываются в отдельных строках, в частности, опись (номенклатура) товаров/услуг и их количество, объем. Согласно *п. 12 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*, в раздел I налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров/услуг, а именно: графа 3 — номенклатура поставки товаров/услуг; графа 4 — единица измерения товаров/услуг — грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л и т. п.; графа 5 — количество (объем) поставки товаров, услуг. Если услуги не имеют таких показателей, а **измеряются только в стоимостном выражении, в графе 5 указывается: «услуга/проценты и т. п.»**. Плательщики налога могут предоставлять услуги, которые не имеют таких показателей, а измеряются лишь в стоимостном выражении. Учитывая указанное, в случае поставки услуг, которые измеряются лишь в стоимостном выражении, раздел I налоговой накладной заполняется в таком виде: **графа 3** — номенклатура поставки товаров/услуг; **графа 4** — «грн.», **графа 5** — «услуги».

## Отражение даты отгрузки в сводной налоговой накладной

**Необходимо ли в сводной налоговой накладной указывать дату отгрузки товаров/услуг напротив каждого вида номенклатуры товаров/услуг?**

Согласно *п. 15 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969* (далее — *Порядок № 969*), в случае осуществления поставки товаров/услуг, поставка которых носит непрерывный или ритмичный характер при постоянных связях с покупателем, покупателю может быть выписана сводная налоговая накладная, исходя из определенной в договоре периодичности оплаты поставленных товаров/услуг (1 раз в пять дней; 1 раз в десять дней и т. п.), но не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня месяца. При этом к сводной налоговой накладной обязательно прилагается реестр товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, согласно которым осуществлена поставка товаров/услуг.

В соответствии с *п. 12 Порядка № 969* в раздел I налоговой накладной вносятся данные в разрезе номенклатуры поставки товаров/услуг, в частности: в графе 2 указывается дата возникновения налогового обязательства у продавца, т. е. осуществление любого из событий, произошедшего ранее, в соответствии с требованиями *п. 187.1 ст. 187 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*; в графе 3 указывается номенклатура поставки товаров/услуг.

Поскольку сводная налоговая накладная выписывается исходя из определенной в договоре периодичности оплаты поставленной продукции, но не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня месяца и к сводной налоговой накладной обязательно прилагается реестр товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, согласно которым осуществлена поставка товаров/услуг, то при непрерывном или ритмичном характере поставки товаров/услуг **в сводной налоговой накладной в графе 3** указывается номенклатура поставленных товаров/услуг, а **в графе 2** напротив каждого вида номенклатуры указывается дата выписки налоговой накладной.



## Заполнение налоговой накладной при ликвидации основных фондов

### Каков порядок заполнения налоговой накладной, выписываемой при ликвидации основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога?

В соответствии с нормами *Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969* (далее — *Порядок № 969*), при ликвидации основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога налоговая накладная заполняется следующим образом, в частности: в верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается тип причины «05»; в графах налоговой накладной «Лицо (плательщик налога) — покупатель», «Местонахождение (налоговый адрес) покупателя», «Номер телефона» указываются **реквизиты продавца**; в графах «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется **нуль**; **графа 2** — дата ликвидации основных фондов; **графа 3** — номенклатура поставки основных фондов; **графа 4** — единица измерения основных фондов — шт., кг, м, см, м куб., см куб., л и т. п.; **графа 5** — количество (объем) поставки основных фондов; **графа 6** — цена поставки единицы продукции без учета налога на добавленную стоимость; **графа 7** — база налогообложения товаров/услуг, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость по основной ставке. Если основные производственные или непроизводственные фонды ликвидируются по самостоятельному решению плательщика налога, такая ликвидация рассматривается для целей налогообложения как поставки таких основных производственных фондов или непроизводственных фондов по обычным ценам, действующим на момент такой поставки (*п. 189.9 ст. 189 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями); **графа 11** — общая сумма средств, подлежащая уплате. Все экземпляры такой налоговой накладной остаются у выписавшего их лица и хранятся в соответствии с изложенным в *пп. б.1 и б.4 п. б Порядка № 969*.

## Использование иностранного языка в налоговой накладной

### Возможно ли указывать в налоговой накладной на иностранном языке торговую марку товара и в виде аббревиатуры номенклатуры товара?

Плательщик налога должен предоставить покупателю заполненную надлежащим образом налоговую накладную, причем отсутствие хотя бы одного из обязательных реквизитов, установленных в *п. 201.1 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), лишает покупателя — плательщика НДС права на налоговый кредит из-за несоответствия такой налоговой накладной требованиям *НКУ*. Согласно *п. 201.6 ст. 201 разд. V НКУ* налоговая накладная является налоговым документом и одновременно отражается в налоговых обязательствах и Реестре выданных налоговых накладных продавца и Реестре полученных налоговых накладных покупателя.

Порядок заполнения налоговой накладной по НДС утвержден *приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*. **Налоговая накладная должна заполняться на государственном языке.** При этом в случае невозможности перевода с иностранного языка торговой марки или наименования товара на государственный язык и с целью сохранения идентификации такого товара в налоговой накладной **в графе 3 «Поставки товаров/услуг» допускается указывать название торговой марки и в виде аббревиатуры номенклатуры товара без перевода его на государственный язык.**

## Составление налоговых накладных с типом причины выписки «08» и «09»

**В каких случаях в оригинале налоговой накладной следует указывать тип причины ее выписки «08» — Поставка для операций, которые не являются объектом обложения НДС, или «09» — Поставка для операций, освобожденных от обложения НДС?**

Подпунктом 198.5 ст. 198 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), предусмотрено, что если при приобретении товаров/услуг плательщик налога воспользовался правом на налоговый кредит, а в дальнейшем такие товары/услуги фактически используются в операциях, не являющихся объектом обложения НДС или освобождаемых от обложения НДС согласно разд. V НКУ, то с целью налогообложения такие товары/услуги считаются проданными по их обычной цене в налоговом периоде, на который приходится такое использование или перевод, но не ниже цены их приобретения.

Пунктом 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), предусмотрено, что на сумму налоговых обязательств, начисленных при осуществлении указанных операций, выписывается налоговая накладная, оба экземпляра которой остаются у выписавшего их лица. В верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается тип причины, в частности: 08 — Поставка для операций, которые не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость; 09 — Поставка для операций, освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость.

Согласно п.п. 8.3 п. 8 Порядка № 969 при использовании товаров/услуг, по которым суммы налога на добавленную стоимость предварительно были включены в налоговый кредит, в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобождаемых от налогообложения, в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется ноль.

Учитывая изложенное, плательщик налога выписывает два экземпляра налоговой накладной, в оригинале которой указывает тип причины ее выписки «08» — Поставка для операций, которые не являются объектом обложения НДС, или «09» — поставка для операций, освобожденных от обложения НДС, только в случае, если таким плательщиком налога приобретены товары/услуги, по которым суммы НДС предварительно были включены в налоговый кредит, начинают использоваться в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобождаемых от налогообложения.

## Оформление налоговой накладной при превышении обычной цены над договорной

**Каков порядок оформления налоговой накладной, если обычная цена выше договорной и налоговое обязательство нужно начислить исходя из обычной цены?**

В соответствии с п. 17 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), если база налогообложения определяется исходя из обычных цен и превышает сумму поставки товаров/услуг, определенную исходя из их договорной (контрактной) стоимости, т. е. обычная цена превышает фактическую, продавец выписывает две налоговые накладные: одну — на сумму исходя из фактической цены поставки, вторую — на сумму превышения обычной цены над фактической. **Налоговая накладная, выписанная на фактическую цену поставки, предоставляется покупателю, а оба экземпляра налоговых накладных, выписанных на сумму превышения обычной цены над фактической, хранятся у продавца.**

Согласно п. 6 Порядка № 969 налоговая накладная составляется в двух экземплярах (оригинал и копия) в день возникновения налоговых обязательств. При этом в верхней левой части налоговой накладной делаются соответствующие отметки (нужное выделяется отметкой «X»). При выписке налоговой накладной на сумму превышения обычной цены над фактической следует учитывать следующие особенности, определенные пп. 8 и 12 Порядка № 969, а именно: в верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается тип причины: «01» — Выписана на сумму превышения обычной цены над фактической; в графе 3 «Номенклатура поставки товаров/услуг» указывается «**Превышение обычной цены над фактической по товарам, услугам, указанным в налоговой накладной № \_\_\_\_\_**» (указывается порядковый номер

налоговой накладной, выписанной на сумму поставки этих товаров/услуг, определенную исходя из их договорной (контрактной) стоимости), такая налоговая накладная покупателю не предоставляется.

## Составление налоговой накладной в случае признания условной поставки

**Каков порядок заполнения налоговой накладной, которая выписывается по операциям по признанию условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации в качестве плательщика НДС?**

Согласно нормам *Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*, в случае признания условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации в качестве плательщика НДС, по которым был начислен налоговый кредит в прошлых или текущем налоговых периодах, при аннулировании регистрации плательщика НДС налоговая накладная заполняется следующим образом: в верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается **тип причины: «10»**; в графах налоговой накладной «Лицо (плательщик налога) — покупатель», «Местонахождение (налоговый адрес) покупателя», «Номер телефона» указываются **реквизиты продавца**; в графах «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется **нуль**; **графа 2** — дата признания условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, которая определяется плательщиком НДС не позднее даты подачи заявления об аннулировании его регистрации в качестве плательщика налога (при аннулировании регистрации по инициативе органа ГНС — не позднее даты аннулирования такой регистрации); **графа 3** — номенклатура поставки товаров, основных фондов; **графа 4** — единица измерения товаров, основных фондов — шт., кг, м, см, м куб., см куб., л и т. п.; **графа 5** — количество (объем) поставки товаров, основных фондов; **графа 6** — цена поставки единицы продукции без учета налога на добавленную стоимость; **графа 7** — база налогообложения товаров/услуг, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость по основной ставке; **графа 11** — общая сумма средств. Все экземпляры такой налоговой накладной остаются у выписавшего их лица и хранятся в соответствии с изложенным в *пп. 6.1 и 6.4 п. 6* данного *Порядка*.

## Предоставление налоговой накладной при поставке за наличные

**Обязан ли продавец предоставить покупателю (получателю) по его требованию налоговую накладную при поставке товаров/услуг за наличные, если покупатель уже получил кассовый чек?**

В соответствии с *пп. 201.1, 201.4 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), плательщик налога обязан предоставить покупателю (получателю) по его требованию подписанную уполномоченным плательщиком лицом и скрепленную печатью налоговую накладную. Налоговая накладная выписывается в двух экземплярах в день возникновения налоговых обязательств продавца. Оригинал налоговой накладной выдается покупателю, копия остается у продавца товаров/услуг. Согласно *п. 201.11 ст. 201 разд. V НКУ* основанием для начисления сумм налога, которые относятся в налоговый кредит без получения налоговой накладной, также являются, в частности, кассовые чеки, содержащие сумму полученных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального номера и налогового номера поставщика). При этом с целью такого начисления общая сумма полученных товаров/услуг не может превышать 200 гривень за день (без учета налога). Согласно *п.п. 8.4 п. 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*, налоговая накладная выписывается по ежедневным итогам операций (если налоговая накладная не была выписана на эти операции) в случае: осуществления поставки товаров/услуг за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога); предоставления плательщику налога кассовых чеков, содержащих сумму поставленных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального и налогового номера поставщика). Кроме того, в соответствии с *абзацем пятым п. 2 Порядка исчисления и накопления электронными контрольно-кассовыми аппаратами сумм налога на добавленную стоимость, утвержденного постановлением Кабинета Министров Украины от 27.12.2010 г. № 1224*, общая сумма НДС должна быть отражена по чеку вообще в разрезе позиций по налоговым группам (группам товаров), а не по каждому товару. Вместе с тем *ст. 3 Положения о форме и содержании расчетных документов, утвержденного приказом ГНА Украины от 01.12.2000 г. № 614*, определено, что фискальный кассовый чек на товары (услуги) должен содержать для

субъектов хозяйствования, которые зарегистрированы в качестве плательщиков НДС, отдельной строкой — буквенное обозначение ставки НДС, размер ставки НДС в процентах, общую сумму НДС по всем указанным в чеке товарам (услугам), в начале строки — большие буквы «НДС». Таким образом, действующие до 01.01.2011 г. требования к расчетным документам остаются действующими и на сегодняшний день.

Учитывая изложенное выше, **несмотря на то что при поставке товаров/услуг за наличные конечному потребителю и/или плательщику НДС выдавался кассовый чек, а также независимо от суммы НДС, указанной в чеке, плательщик налога обязан по требованию покупателя (получателя) предоставить ему налоговую накладную.** При этом такой чек не будет учтен в налоговой накладной, которая выписывается по ежедневным итогам операций. В случае отказа продавца товаров/услуг предоставить налоговую накладную либо в случае нарушения им порядка ее заполнения и порядка регистрации в Едином реестре покупатель таких товаров/услуг имеет право приложить к налоговой декларации за отчетный налоговый период заявление с жалобой на такого поставщика, являющейся основанием для включения сумм налога в состав налогового кредита. К заявлению прилагаются копии товарных чеков или других расчетных документов, удостоверяющих факт уплаты налога в связи с приобретением таких товаров/услуг, или копии первичных документов, составленных в соответствии с *Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996-XIV*, с изменениями и дополнениями, подтверждающих факт получения таких товаров/услуг. Поступление такого заявления с жалобой является основанием для проведения документальной внеплановой выездной проверки указанного продавца для выяснения достоверности и полноты начисления им обязательств по налогу по такой операции (*п. 201.10 ст. 201 разд. V НКУ*).

## Составление сводной налоговой накладной комитентом

**Имеет ли право комитент при поставке товаров/услуг в рамках договора комиссии выписывать комиссионеру сводную налоговую накладную, если поставка таких товаров/услуг носит непрерывный или ритмичный характер?**

В соответствии с *п. 189.4 ст. 189 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), базой налогообложения для товаров/услуг, которые передаются/получаются в рамках договоров комиссии (консигнации), поручительства, доверительного управления, является стоимость поставки этих товаров, определенная в порядке, установленном *ст. 188 НКУ*. Дата увеличения налоговых обязательств и налогового кредита плательщиков налога, осуществляющих поставку/получение товаров/услуг в рамках договоров комиссии (консигнации), поручительства, поручения, доверительного управления, других гражданско-правовых договоров и без права собственности на такие товары/услуги, определяется по правилам, установленным *ст. 187 и 198 НКУ*. Датой возникновения налоговых обязательств по поставке товаров/услуг в соответствии с *п. 187.1 ст. 187 разд. V НКУ* считается дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого происходит любое из событий, произошедшее ранее: а) дата зачисления средств от покупателя/заказчика на банковский счет плательщика налога как оплата товаров/услуг, подлежащих поставке, а в случае поставки товаров/услуг за наличные — дата оприходования средств в кассе плательщика налога, а в случае отсутствия таковой — дата инкассации наличных в банковском учреждении, обслуживающем плательщика налога; б) дата отгрузки товаров, а в случае экспорта товаров — дата оформления таможенной декларации, удостоверяющей факт пересечения таможенной границы Украины, оформленная в соответствии с требованиями таможенного законодательства, а для услуг — дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг плательщиком налога.

В соответствии с *п. 201.4 ст. 201 разд. V НКУ* и *п. 6 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969* (далее — *Порядок № 969*), налоговая накладная выписывается в двух экземплярах в день возникновения налоговых обязательств продавца. Оригинал налоговой накладной выдается покупателю, копия остается у продавца товаров/услуг. При этом согласно *п. 15 Порядка № 969* в случае осуществления поставки товаров/услуг, поставка которых носит непрерывный или ритмичный характер при постоянных связях с покупателем, покупателю может быть выписана сводная налоговая накладная, исходя из определенной в договоре периодичности оплаты поставленных товаров/услуг (1 раз в пять дней; 1 раз в десять дней и т. п.), но не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня месяца. При этом к сводной налоговой накладной обязательно прилагается реестр товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, согласно которым осуществлена поставка товаров/услуг.

Учитывая указанное, **комитент** при поставке товаров/услуг в рамках договора комиссии, если поставка таких товаров/услуг носит непрерывный или ритмичный характер и такие поставки осуществляются в рамках одного договора комиссии, **имеет право выписывать комиссионеру сводную налоговую накладную** не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня месяца, к которой обязательно прилагается реестр товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, согласно которым осуществлена поставка товаров/услуг.

## Заполнение граф, не содержащих показателей

**Каков порядок заполнения граф налоговой накладной при отсутствии в них показателей или оснований для их заполнения?**

Некоторые особенности заполнения плательщиком НДС граф налоговой накладной при осуществлении операций по поставке товаров/услуг определены *Порядком заполнения налоговой накладной, утвержденным приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969* (далее — *Порядок № 969*).

При отсутствии данных в графах налоговой накладной или оснований для заполнения граф налоговой накладной такие графы не заполняются, а именно остаются пустыми, кроме случаев, определенных *Порядком № 969*.

## Выписка налоговой накладной при получении услуг от нерезидента

**Каков порядок выписки налоговой накладной плательщиком НДС при получении услуг от нерезидента на таможенной территории Украины?**

В соответствии с требованиями п. 208.2 ст. 208 разд. V *Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), получатель услуг, поставляемых нерезидентами, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, начисляет налог на добавленную стоимость. При этом получатель услуг — плательщик налога в порядке, определенном ст. 201 разд. V *НКУ*, составляет налоговую накладную с указанием суммы начисленного им налога, которая является основанием для отнесения сумм налога в налоговый кредит в установленном порядке. Форма налоговой накладной и порядок ее заполнения утверждены *приказом ГНА Украины «Об утверждении формы Налоговой накладной и Порядка ее заполнения» от 21.12.2010 г. № 969* (далее — *Порядок № 969*). **Налоговая накладная** при получении услуг от нерезидента на таможенной территории Украины **составляется в одном экземпляре и остается у получателя услуг — плательщика налога**. Такая налоговая накладная является оригиналом, который учитывается у плательщика налога — покупателя услуг.

Итак, в верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» рядом с полем «Оригинал выдается покупателю» и **тип причины не указывается**. Кроме того, согласно требованиям п. 8.2 *Порядка № 969* в строках «Индивидуальный налоговый номер продавца» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (продавца)» проставляется **нуль**. В строках «Лицо (плательщик налога) — продавец», «Местонахождение (налоговый адрес) продавца», «Номер телефона» указываются соответствующие **данные покупателя-нерезидента**. Остальные реквизиты заполняются в соответствии с *Порядком № 969* без существенных особенностей.

## Оформление налоговой накладной по операциям, облагаемым по нулевой ставке

**Каков порядок выписки налоговых накладных по операциям, которые облагаются налогом по нулевой ставке?**

*Статьей 195 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), определен перечень операций, подлежащих налогообложению по нулевой ставке. В соответствии с нормами *Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*, при осуществлении операций, подлежащих налогообложению по нулевой ставке, графы в налоговой накладной заполняются следующим образом, а именно: **в графе 2** указывается дата возникновения налогового обязательства у продавца, т. е. осуществления любого из событий, произошедшего раньше, согласно требованиям п. 187.1 ст. 187 разд. V *НКУ*; **в графе 3**

указывается номенклатура поставки товаров/услуг; **в графе 4** проставляется единица измерения товаров/услуг — грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л и т. п.; **в графе 5** указывается количество (объем) поставки товаров/услуг. Если услуги не имеют таких показателей, а измеряются только в стоимостном выражении, в графе 5 указывается: «услуга/проценты и т. п.»; **в графе 6** указывается цена поставки единицы продукции без учета налога на добавленную стоимость; в случае поставки товаров/услуг, налогообложение которых предусмотрено *ст. 195 НКУ* по нулевой ставке, в разделе III и **графах 8 и 9** проставляется нуль. **В графе 11** указывается общая сумма средств, подлежащая уплате.

Кроме того, при заполнении налоговой накладной, которая выписывается **при экспорте** товаров (сопутствующих услуг), следует учитывать, что в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика НДС (покупателя)» проставляются **нули**, в строках «Лицо (плательщик налога) — покупатель», «Местонахождение (налоговый адрес) покупателя», «Номер телефона» указываются соответствующие **данные покупателя-нерезидента**, все экземпляры таких налоговых накладных остаются у выписавшего их лица.

В верхней левой части оригинала такой налоговой накладной в поле «Остается у продавца» делается соответствующая отметка «X» и указывается **тип причины «02»** — поставка неплательщику налога.

## Использование факсимиле

### Имеет ли право плательщик НДС при выписке налоговых накладных удостоверить их факсимильной подписью?

В соответствии с *ч. 3 ст. 207 Гражданского кодекса Украины от 16.01.2003 г. № 435-IV*, с изменениями и дополнениями, использование при совершении сделок факсимильного воспроизведения подписи с помощью средств механического или другого копирования, электронно-числовой подписи или другого аналога собственноручной подписи допускается в случаях, установленных законом, другими актами гражданского законодательства, либо по письменному согласию сторон, в котором должны содержаться образцы соответствующего аналога их собственноручных подписей.

Согласно *п. 201.1 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), плательщик налога обязан предоставить покупателю (получателю) налоговую накладную. В соответствии с *п. 201.6 ст. 201 разд. V НКУ* налоговая накладная является налоговым документом и одновременно отражается в налоговых обязательствах и Реестре выданных налоговых накладных продавца и Реестре полученных налоговых накладных покупателя. *Пунктом 201.10 ст. 201 разд. V НКУ* определено, в частности, что налоговая накладная выдается плательщиком налога, осуществляющим операции по поставке товаров/услуг, по требованию покупателя и является основанием для начисления сумм налога, которые относятся в налоговый кредит.

В соответствии с *п. 16 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*, все составленные экземпляры налоговой накладной подписываются лицом, уполномоченным плательщиком налога осуществлять поставку товаров/услуг, и скрепляются печатью такого плательщика налога — продавца. Налоговая накладная не подписывается покупателем товаров/услуг и не скрепляется его печатью.

Таким образом, поскольку налоговая накладная — это налоговый документ, подтверждающий факт приобретения товаров/услуг и являющийся основанием для начисления налогового кредита, то **налоговая накладная должна быть подписана собственноручно лицом, уполномоченным плательщиком налога осуществлять поставку товаров/услуг, без использования факсимильного воспроизведения подписи.**

## Оформление налоговых накладных при возврате товара, проданного за наличные

**Как в налоговой накладной, которая выписывается по ежедневному итогу операций по поставке товаров за наличные конечному потребителю (неплательщику НДС), отражается возврат покупателем части товара?**

Согласно п.п. 8.4 п. 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), налоговая накладная выписывается по ежедневным итогам операций (если налоговая накладная не была выписана на эти операции) в случае: осуществления поставки товаров/услуг за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога); выписки транспортных билетов, гостиничных счетов или счетов, выставляемых плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета, содержащих общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, за исключением тех, у которых форма установлена международными стандартами; предоставления плательщику налога кассовых чеков, содержащих сумму поставленных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального и налогового номера поставщика).

В соответствии с п. 8 Порядка № 969 все экземпляры налоговых накладных, отдельные особенности заполнения которых изложены в пп. 8.1 — 8.4 этого пункта, остаются у выписавшего их лица и хранятся в соответствии с изложенным в пп. 6.1 и 6.4 п. 6 данного Порядка. В верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается тип причины, в частности «11» — выписана по ежедневным итогам операций.

Подпунктом 8.1 п. 8 Порядка № 969 определено, что в случае поставки товаров/услуг покупателю, не зарегистрированному в качестве плательщика налога, включая поставку на экспорт, осуществление операций по натуральным выплатам в счет оплаты труда физическим лицам, находящимся в трудовых отношениях с плательщиком налога, в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется нуль. В налоговой накладной, которая выписывается по ежедневным итогам операций в случае осуществления поставки товаров (услуг) за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога), суммы расчетов по кассовым чекам, напечатанным в течение дня, и суммы НДС по таким расчетам указываются общей суммой, соответствующей фактической сумме выручки и сумме НДС, которая отражена в Z-отчете. При этом в такой налоговой накладной в графе 3 «Номенклатура поставки товаров/услуг продавца» осуществляется запись «Товары в ассортименте»; в графе 4 «Единица измерения товара» указывается в грн.; в графе 5 «Количество (объем)» проставляется «1».

Учитывая указанное, при возврате покупателем (конечным потребителем) товаров возвращенная такому покупателю стоимость товара с учетом НДС вычитается продавцом из ежедневных итогов на дату такого возврата. Общий итог проданных товаров (с учетом средств как полученных за проданные, так и выданных за возвращенные товары) фиксируется в показаниях РРО (кассовых отчетов), налоговых накладных, выписанных на основании таких отчетов, и в Реестрах полученных и выданных налоговых накладных.

## Получение надлежащим образом оформленной налоговой накладной после проверки

**Имеет ли право плательщик НДС возобновить налоговый кредит после получения от поставщиков надлежащим образом оформленных налоговых накладных, если во время документальной проверки суммы НДС были исключены из состава налогового кредита по налоговым накладным, оформленным с нарушением требований?**

В соответствии с п. 198.6 ст. 198 Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI (далее — НКУ), с изменениями и дополнениями, не относятся в налоговый кредит суммы налога, уплаченного (начисленного) в связи с приобретением товаров/услуг, не подтвержденные налоговыми накладными или оформленные с нарушением требований либо не подтвержденные таможенными декларациями (другими подобными документами согласно п. 201.11 ст. 201 НКУ). Если на момент проверки плательщика налога органом государственной налоговой службы суммы налога, предварительно отнесенные в налоговый кредит, остаются не подтвержденными указанными этим пунктом документами, плательщик налога несет ответственность в соответствии с законом.

Что касается возможности возобновления налогового кредита, то следует заметить, что повторное переоформление налоговой накладной *НКУ* не предусмотрено. То есть плательщик налога не имеет права повторно отражать налоговую накладную в Реестре выданных и полученных налоговых накладных и учитывать в составе налогового кредита в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

## **Особенности заполнения реквизита «Вид гражданско-правового договора»**

**Заполняется ли строка «Вид гражданско-правового договора» налоговой накладной, которая выписывается плательщиком налога в случае начисления налогового обязательства, не связанного с осуществлением операций по поставке товаров/услуг третьим лицам (п. 8.3 Порядка заполнения налоговой накладной)?**

Согласно *п. 201.4 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2275-VI* (далее — *НКУ*) налоговая накладная выписывается в двух экземплярах в день возникновения налоговых обязательств продавца. Форма налоговой накладной и порядок ее заполнения утверждены *приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*. В соответствии с установленной формой налоговой накладной в ней среди других обязательных реквизитов должен указываться вид гражданско-правового договора, по которому осуществляется поставка товаров (услуг). В то же время согласно нормам *разд. V НКУ* плательщик НДС должен осуществить начисление налогового обязательства, не связанного с осуществлением операций по поставке товаров (услуг) третьим лицам, в частности в случае: поставки товаров/услуг в пределах баланса плательщика налога для непроизводственного использования (*п. 189.1 ст. 189 разд. V НКУ*); использования товаров/услуг, по которым суммы НДС предварительно были включены в налоговый кредит, в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобождаемых от налогообложения (*п. 198.5 ст. 198 разд. V НКУ*); признания условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации в качестве плательщика НДС, по которым был начислен налоговый кредит в прошлых или текущем налоговых периодах (*п. 184.7 ст. 184 разд. V НКУ*); ликвидации основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога (*п. 189.9 ст. 189 разд. V НКУ*); переводе производственных необоротных активов в состав непроизводственных (*п. 189.9 ст. 189 разд. V НКУ*). Согласно *Порядку заполнения налоговой накладной, утвержденному приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969*, при начислении налогового обязательства по основаниям, указанным выше, плательщик налога должен составить налоговую накладную с учетом требований *п. 8.3* этого *Порядка*. При этом строка «Вид гражданско-правового договора» такой налоговой накладной не заполняется.



# Заполнение Реестра полученных и выданных налоговых накладных

## Ответственность за невыполнение требований по ведению Реестра

**Какая ответственность предусмотрена за невыполнение требований по ведению Реестра полученных и выданных налоговых накладных?**

Согласно п. 201.15 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI (далее — НКУ), с изменениями и дополнениями, сводные результаты такого учета отражаются в налоговых декларациях, форма которых устанавливается в порядке, предусмотренном ст. 46 НКУ. Плательщик налога ведет Реестр выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде, в котором указываются порядковый номер налоговой накладной, дата ее выписки (получения), общая сумма поставки и сумма начисленного налога, а также регистрационный номер плательщика налога — продавца, выдавшего налоговую накладную такому плательщику налога. Форма и порядок заполнения Реестра выданных и полученных налоговых накладных устанавливаются в соответствии с требованиями разд. II НКУ.

Плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых данным *разделом* установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде. Форма и порядок ведения Реестра выданных и полученных налоговых накладных утверждены приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины от 29.12.2010 г. под № 1402/18697 (далее — Порядок № 1002).

В соответствии с п. 3 Порядка № 1002 Реестр ведется в электронном виде в формате, утвержденном центральным органом налоговой службы, и по собственному желанию плательщика в бумажном виде. Плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде. Реестры могут подаваться: с помощью телекоммуникационных сетей общего пользования с использованием надежных средств электронной цифровой подписи (при условии получения их в определенном законодательством Украины порядке) в формате, утвержденном центральным органом налоговой службы; на электронных носителях.

Невыполнение требований по ведению Реестра выданных и полученных налоговых накладных приведет к применению административного штрафа к плательщику налога согласно ст. 163<sup>1</sup> Кодекса Украины об административных правонарушениях от 07.12.84 г. № 8073-X, с изменениями и дополнениями, которой предусмотрено, что **отсутствие налогового учета, нарушение руководителями и другими должностными лицами предприятий, учреждений, организаций установленного законом порядка ведения налогового учета**, в том числе непредоставление или несвоевременное предоставление аудиторских заключений, представление которых предусмотрено законами Украины, — **влечет за собой наложение штрафа в размере от пяти до десяти не облагаемых налогом минимумов доходов граждан**. Действия, предусмотренные *частью первой* этой статьи, совершенные лицом, которое в течение года было подвергнуто административному взысканию за такое же нарушение, — влекут за собой наложение штрафа в размере от десяти до пятнадцати не облагаемых налогом минимумов доходов граждан.

## Отражение сумм налогов, которые не включаются в базу обложения НДС

**Каков порядок отражения в разделе II Реестра полученных налоговых накладных выписанной налоговой накладной (другого документа, на основании которого осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг), содержащей сумму налогов, сборов, которые не включаются в базу обложения НДС, но включаются в цену товаров (услуг)?**

Согласно п. 188.1 ст. 188 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), база налогообложения операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, но не ниже обычных цен, определенных согласно ст. 39 НКУ, с учетом

общегосударственных налогов и сборов (кроме налога на добавленную стоимость и акцизного налога на спирт этиловый, который используется производителями — субъектами хозяйствования для производства лекарственных средств, в том числе компонентов крови и произведенных из них препаратов, кроме лекарственных средств в виде бальзама и эликсиров). В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы средств, стоимость материальных и нематериальных активов, которые передаются плательщику налога непосредственно покупателем или через любое третье лицо в связи с компенсацией стоимости товаров/услуг.

Согласно п. 10 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), в разделе II Реестра отражаются полученные налоговые накладные, расчеты корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), ГТД, а также другие документы, на основании которых осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг. Подпунктом 11.7 п. 11 Порядка № 1002 определено, что в графе 8 раздела II Реестра указывается общая сумма, включая налог на добавленную стоимость.

Таким образом, если поставщик предоставляет покупателю налоговую накладную (другой документ, на основании которого осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг), в которой стоимость поставленных товаров/услуг указана с учетом НДС и суммы налогов и сборов, не включаемых в базу налогообложения, то, учитывая, что **в графе 8 раздела II Реестра** указывается общая сумма, включая НДС, в этой графе следует отражать **полную стоимость поставленных товаров/услуг**, указанных в налоговой накладной, **с учетом НДС и суммы налогов и сборов, не включаемых в базу налогообложения.**

## **Заполнение Реестра по операциям, не являющимся объектом налогообложения**

**Как плательщику НДС заполнить графы раздела I и раздела II Реестра полученных и выданных налоговых накладных при осуществлении операций по приобретению/поставке товаров/услуг, не являющихся объектом налогообложения?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002). Согласно Порядку № 1002 учет операций по поставке товаров/услуг, которые не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с требованиями ст. 196 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями, ведется на основании документов бухгалтерского учета.*

При внесении в **раздел I** «Выданные налоговые накладные» Реестра полученных и выданных налоговых накладных документов бухгалтерского учета, удостоверяющих факт поставки товаров (услуг), которые не являются объектом налогообложения: **в графе 1** записывается порядковый номер, соответствующий порядковому номеру записи в Реестре; **в графах 2, 3** — соответствующие реквизиты документа; **в графе 4** — «БО»; в графе 5 — наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица) покупателя; **в графе 6** — отметка «О» ноль; **в графах 7, 11** — общая сумма поставки товаров (услуг), которые не являются объектом налогообложения; **в графах 8, 9, 10, 12** — отметка «О» ноль.

При внесении в **раздел II** «Полученные налоговые накладные» Реестра полученных и выданных налоговых накладных документов бухгалтерского учета, удостоверяющих факт приобретения товаров (услуг), которые не являются объектом налогообложения: **в графе 1** записывается **порядковый номер**, который соответствует порядковому номеру записи в Реестре и **проставляется в графе 4**; **в графах 2, 3** — соответствующие даты получения и выписки документа; **в графе 5** — «БО»; **в графе 6** — наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица) поставщика; **в графе 7** — отметка «О» ноль; **в графах 9, 11, 13 и 15** — стоимость приобретенных товаров (услуг) в зависимости от дальнейшего их использования; **в графах 10, 12, 14 и 16** — отметка «О» ноль.

## Заполнение Реестра в случае ликвидации основных фондов по самостоятельному решению

**Каков порядок заполнения плательщиком НДС налоговой накладной и Реестра выданных и полученных налоговых накладных в случае ликвидации ТМЦ, основных фондов по самостоятельному решению?**

Согласно п.п. 8.3 п. 8 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), предусмотрено, что в случае поставки товаров/услуг в рамках баланса плательщика налога для непроизводственного использования; использования товаров/услуг, по которым суммы налога на добавленную стоимость предварительно были включены в налоговый кредит, в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобождаемых от налогообложения; признания условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, по которым был начислен налоговый кредит в прошлых или текущем налоговых периодах; ликвидации основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога; перевода производственных необоротных активов в состав непроизводственных в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется нуль. В соответствии с п. 8 Порядка № 969 все экземпляры налоговых накладных, отдельные особенности заполнения которых изложены в пп. 8.1 — 8.4 этого пункта, остаются у выписавшего их лица и хранятся согласно изложенному в пп. 6.1 и 6.4 п. 6 этого Порядка. В верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая пометка «X» и указывается тип причины, в частности «05» — ликвидация основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога. Согласно п. 4 Порядка № 969 уплаченная (начисленная) сумма НДС в налоговой накладной должна соответствовать сумме налоговых обязательств по поставке товаров/услуг продавца в Реестре выданных и полученных налоговых накладных. В соответствии с п. 8.1 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), учет выданных налоговых накладных проводится в день возникновения налоговых обязательств, дата возникновения которых определяется согласно требованиям ст. 187 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI.

В соответствии с пп. 9.1 — 9.7 п. 9 Порядка № 1002 при внесении в раздел I Реестра плательщиком налога налоговой накладной, которая выписана при ликвидации основных фондов по самостоятельному решению: в графе 1 записывается порядковый номер налоговой накладной, соответствующий порядковому номеру записи в Реестре. В графе 2 указывается дата выписки налоговой накладной. В графе 3 указывается порядковый номер налоговой накладной, соответствующий номеру из графы 1. В графе 4 указывается вид документа: ПН — налоговая накладная, к которому добавляется код операции (например, ПН05 — налоговая накладная, выписанная при ликвидации основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога. В графе 5 указывается наименование плательщика (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя), который осуществляет ликвидацию основных фондов по самостоятельному решению. В графе 6 указывается «0»; в графах 7 — 12 отражается информация о поставке товаров/услуг.

### Порядок нумерации налоговых накладных

**Надо ли начинать нумерацию налоговых накладных в Реестре полученных и выданных налоговых накладных с первого номера каждого отчетного налогового периода (ежемесячно, ежеквартально) или нарастающим итогом с начала года?**

В соответствии с п. 3 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — Порядок № 969), номер налоговой накладной присваивается согласно ее номеру в Реестре выданных и полученных налоговых накладных. При составлении налоговой накладной филиалом или структурным подразделением плательщика налога порядковый номер налоговой накладной устанавливается с учетом присвоенного числового номера и определяется числовым значением через дробь. В числителе порядкового номера налоговой накладной проставляется порядковый номер, а в знаменателе — числовой номер филиала или структурного подразделения. Плательщики налога на добавленную стоимость составляют отдельные налоговые накладные по видам деятельности, которые предусматривают специальный режим налогообложения, и указывают в порядковом номере накладной после дроби перед номером филиала или структурного подразделения код соответствующей деятельности, определенный п. 3 Порядка № 969.

Согласно пп. 9.1 и 9.3 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002, в графе 1 записывается порядковый номер налоговой накладной (порядковый номер налоговой накладной соответствует порядковому номеру записи в Реестре), расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной и в графе 3 указывается порядковый номер налоговой накладной, соответствующий номеру из графы 1, номер расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной.

То есть плательщик налога должен при выписке налоговой накладной присвоить ей номер в соответствии с порядковым номером записи в Реестре выданных и полученных налоговых накладных, при этом **нумерация записей в Реестре выданных и полученных налоговых накладных осуществляется удобным для плательщика налога способом или с первого номера каждого отчетного налогового периода (помесечно, ежеквартально), или нарастающим итогом с начала года.**

## Последствия несоответствия граф 1 и 3 в разделе I Реестра

**Будет ли признан недействительным и/или неподанным Реестр выданных и полученных налоговых накладных, поданный плательщиком налога в орган ГНС в электронном виде, если в разделе I такого Реестра номер в графе 3 не соответствует номеру из графы 1?**

Согласно п. 201.15 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями, плательщик налога ведет Реестр выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде, в котором указываются порядковый номер налоговой накладной, дата ее выписки (получения), общая сумма поставки и сумма начисленного налога, а также регистрационный номер плательщика налога — продавца, выдавшего налоговую накладную такому плательщику налога. Плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых данным *разделом* установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде. Форма и порядок заполнения Реестра выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) утверждены приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — *Порядок № 1002*). В соответствии с п. 3 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969 (далее — *Порядок № 969*), порядковый номер налоговой накладной присваивается в соответствии с ее номером в Реестре. Согласно п. 26 Порядка № 969 номер расчета корректировки количественных и стоимостных показателей (приложение 2 к налоговой накладной) (далее — расчет корректировки) присваивается в соответствии с его номером в Реестре. Заполнение граф 1 и 3 раздела I «Выданные налоговые накладные» Реестра осуществляется в порядке, определенном п. 9 Порядка № 1002, а именно: в графе 1 записывается порядковый номер налоговой накладной (порядковый номер налоговой накладной соответствует порядковому номеру записи в Реестре), расчета корректировки; **в графе 3 указывается порядковый номер налоговой накладной, соответствующий номеру из графы 1**, номер расчета корректировки. Для налоговых накладных/расчетов корректировки филиалов (структурных подразделений) и/или составленных по видам деятельности, предусматривающих специальный режим налогообложения, порядковый номер (графа 3 Реестра) соответствует порядковому номеру такой налоговой накладной и после номера из графы 1 через дробь указывается код специального режима и/или числовой код филиала. То есть если плательщиком налога в орган ГНС **подан Реестр, заполненный с нарушением порядка его ведения, а именно в разделе I Реестра номер в графе 3 не соответствует номеру из графы 1, то такой Реестр не может быть признан недействительным/неподанным.** Указанное нарушение приведет к **наложению на плательщика налога административного штрафа**, определенного ст. 163<sup>1</sup> Кодекса Украины об административных правонарушениях от 07.12.84 г. № 8073-X, с изменениями и дополнениями, в размере **от пяти до десяти не облагаемых налогом минимумов доходов граждан**, а при повторном нарушении в течение года — в размере от десяти до пятнадцати не облагаемых налогом минимумов доходов граждан.

## Заполнение строки 013 «Номер порции» Реестра

**Каков порядок заполнения служебного поля Реестра выданных и полученных налоговых накладных (строка 013) — номер порции Реестра?**

Согласно п. 5 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002, в служебном поле Реестра для отметки о типе декларации (строки 011 — 012) и служебном поле для отметки о форме налоговой декларации (строки 021 — 024) указывается отметка (X) в строке служебного поля, соответствующего типу и форме декларации. В служебном поле Реестра (строка 013) указывается **номер порции Реестра от 01 до 99**. В соответствии с электронным форматом (согласно стандарту), утвержденным Государственной налоговой службой Украины, Реестры, которые содержат значительное количество записей, рекомендуется **подавать порциями не более 20 тысяч записей**. Таким образом, если плательщиком НДС в соответствии с электронным форматом (согласно стандарту), утвержденным Государственной налоговой службой Украины, подается Реестр, который содержит значительное количество записей, то плательщиком НДС такой Реестр должен подаваться порциями не более 20 тысяч записей. При этом служебное поле Реестра (строка 013) **заполняется в обязательном порядке**, независимо от количества порций (в том числе и в случае, если Реестр содержит менее 20 тысяч записей), в котором указывается номер порции Реестра от 01 до 99.

## Заполнение Реестра плательщиком, имеющим филиалы

**Каков порядок заполнения раздела I Реестра выданных и полученных налоговых накладных плательщиком НДС, делегировавшим филиалу (структурному подразделению) право ведения части Реестра?**

Согласно п. 2 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), Реестр ведется лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков НДС. Если не зарегистрированные в качестве плательщиков НДС филиалы и другие структурные подразделения плательщика налога самостоятельно осуществляют приобретение/поставку товаров/услуг и проводят расчеты с поставщиками/потребителями, то зарегистрированный плательщик налога, в состав которого входят такие структурные подразделения, может делегировать филиалу или структурному подразделению право ведения части Реестра в рамках деятельности такого филиала (структурного подразделения). Для этого плательщик налога должен каждому филиалу и структурному подразделению присвоить отдельный числовой код (номер, шифр), о чем в письменном виде проинформировать орган государственной налоговой службы по месту его регистрации в качестве плательщика НДС. Если плательщиком налога делегировано филиалам или структурным подразделениям право ведения частей Реестров, **данные таких частей Реестров являются составными частями Реестра плательщика налога**. Согласно п. 5 Порядка № 1002 в служебном поле Реестра для отметки о типе декларации (строки 011 — 012) и служебном поле для отметки о форме налоговой декларации (строки 021 — 024) указывается отметка (X) в строке служебного поля, соответствующего типу и форме декларации. В служебном поле Реестра (строка 013) указывается номер порции Реестра от 01 до 99. В случае ведения части Реестра филиалами и структурными подразделениями плательщика (в соответствии с п. 2 данного Порядка) в служебном поле 04 «Плательщик» указывается наименование плательщика и через дробь — наименование и код (номер, шифр), установленный для этих филиалов и других структурных подразделений. Согласно п.п. 9.1 п. 9 Порядка № 1002 в графе 1 раздела I Реестра записывается порядковый номер налоговой накладной (порядковый номер налоговой накладной соответствует порядковому номеру записи в Реестре), расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной). Согласно п. 3 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969, порядковый номер налоговой накладной присваивается в соответствии с ее номером в Реестре выданных и полученных налоговых накладных. При составлении налоговой накладной филиалом или структурным подразделением плательщика налога порядковый номер налоговой накладной устанавливается с учетом присвоенного числового номера и определяется числовым значением через дробь. В числителе порядкового номера налоговой накладной проставляется порядковый номер, а в знаменателе — числовой номер филиала или структурного подразделения.

## Подача Реестра плательщиком налога, имеющим в своем составе филиалы

**Каков порядок подачи плательщиком налога, имеющим в своем составе филиалы, которым делегировано право ведения Реестра полученных и выданных налоговых накладных, вместе с налоговой декларацией за отчетный период копий Реестров выданных и полученных налоговых накладных?**

В соответствии с п. 2 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), Реестр выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) ведется лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость. Если не зарегистрированные плательщиками налога на добавленную стоимость филиалы и другие структурные подразделения плательщика налога самостоятельно осуществляют приобретение/поставку товаров/услуг и проводят расчеты с поставщиками/потребителями, то зарегистрированный плательщик налога, в состав которого входят такие структурные подразделения, может делегировать филиалу или структурному подразделению право ведения части Реестра в рамках деятельности такого филиала (структурного подразделения). Для этого плательщик налога должен каждому филиалу и структурному подразделению присвоить отдельный числовой код (номер, шифр), о чем в письменном виде проинформировать орган государственной налоговой службы по месту его регистрации в качестве плательщика налога на добавленную стоимость. Если плательщиком налога делегировано филиалам или структурным подразделениям право ведения частей Реестров, данные таких частей Реестров являются составными частями Реестра плательщика налога.

Пунктом 5 Порядка № 1002 предусмотрено, что в случае ведения части Реестра филиалами и структурными подразделениями плательщика в служебном поле 04 «Плательщик» указывается наименование плательщика и через дробь — наименование и код (номер, шифр), установленный для этих филиалов и других структурных подразделений. Согласно п. 3 Порядка № 1002 Реестр ведется в электронном виде в формате, утвержденном центральным органом налоговой службы, и по собственному желанию плательщика — в бумажном виде. Плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде.

Учитывая приведенное, если плательщиком налога делегировано филиалам или структурным подразделениям право ведения части Реестров, **данные таких частей Реестров являются составными частями Реестра плательщика налога**, который подается им в орган государственной налоговой службы на бесплатной основе вместе с налоговой декларацией за соответствующий отчетный период в электронном виде **как единый документ**, а именно с учетом показателей Реестров структурных подразделений.

## Об отметках в графах Реестра, которые не содержат показателей

**Какие отметки нужно проставлять при отсутствии показателей либо оснований для заполнения граф разделов I и II Реестра выданных и полученных налоговых накладных?**

В Реестре выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) на основании пп. 8.2 и 10.1 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), учет операций по поставке/приобретению товаров/услуг ведется на основании налоговых накладных, расчетов корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговым накладным, а также других подобных документов, определенных п. 10 Порядка № 1002. Согласно пп. 8.1 — 8.4 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969, предусмотрено, что в случаях, когда все экземпляры налоговой накладной остаются у выписавшего ее лица, в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется нуль. То есть если плательщик налога выписывает налоговую накладную, где в строках «Индивидуальный налоговый номер покупателя» и «Номер свидетельства о регистрации плательщика налога на добавленную стоимость (покупателя)» проставляется нуль, то при заполнении колонки 6 раздела I «Выданные налоговые накладные» Реестра следует также проставлять нуль («0»). Кроме того, п. 11.9 Порядка № 1002 предусмотрено, что в случае приобретения у плательщика налога на добавленную стоимость товаров/услуг и основных фондов, освобожденных от налогообложения и не являющихся объектом налогообложения, а также приобретение у лица, не зарегистрированного плательщиком налога на добавленную стоимость, в графах 10, 12, 14 и 16 раздела II

«Полученные налоговые накладные» делается отметка «О» (нуль). При отсутствии показателей в других графах Реестра следует также проставлять отметку «О» (нуль).

## Отражение в Реестре условной поставки

**Каков порядок заполнения граф раздела I Реестра выданных и полученных налоговых накладных на основании налоговой накладной, которая составлена по операциям по признанию условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации в качестве плательщика НДС?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002). Особенности заполнения некоторых граф раздела I «Выданные налоговые накладные» Реестра выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) определены в п. 9 Порядка № 1002. При внесении в раздел I Реестра налоговой накладной, составленной по операциям по признанию условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации в качестве плательщика налога на добавленную стоимость: **в графе 1** записывается порядковый номер налоговой накладной (порядковый номер налоговой накладной соответствует порядковому номеру записи в Реестре); **в графе 2** — дата выписки налоговой накладной; **в графе 3** указывается порядковый номер налоговой накладной, соответствующий номеру из графы 1; **в графе 4** указывается вид документа, а именно: проставляется обозначение «ПН10»; **в графе 5** указывается название плательщика налога — покупателя, соответствующее названию плательщика налога — продавца; **в графе 6** указывается индивидуальный налоговый номер плательщика налога — покупателя, совпадающий с индивидуальным налоговым номером плательщика налога — продавца; **в графах 7, 8, 9** отражается информация о налогообложении таких товаров; **в графах 10 — 12** ставится отметка «О».*

## Отражение в Реестре распределения сумм НДС

**Каков порядок заполнения граф Реестра выданных и полученных налоговых накладных, если плательщиком осуществляется распределение сумм налогового кредита между облагаемыми и не облагаемыми налогом операциями?**

*Согласно п.п. 199.1 ст. 199 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), если приобретенные и/или изготовленные товары/услуги частично используются в облагаемых налогом операциях, а частично — нет, в суммы налога, которые плательщик имеет право отнести в налоговый кредит, включается та часть уплаченного (начисленного) налога при их приобретении или изготовлении, которая соответствует части использования таких товаров/услуг в облагаемых налогом операциях. Пунктом 11.10 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002, определено: если плательщиком проводится распределение сумм налогового кредита согласно п. 199.1 ст. 199 и/или абзацу второго п.п. «а» п.п. 209.15.1 п. 209.15 ст. 209 разд. V НКУ, **в последний день отчетного (налогового) периода делается запись о корректировке записей налоговых накладных**, в соответствии с которыми приобретались такие товары/услуги. При этом **в графе 5 к виду документа добавляется буква «Р»** (например, ПН — налоговая накладная, ПНР — налоговая накладная, по которой проведено распределение суммы налогового кредита). Сумма корректировки соответствует части использования таких товаров/услуг в операциях, которые освобождены от налогообложения и не являются объектом налогообложения, и/или используются в операциях сельскохозяйственного производства за отчетный период.*

В случае проведения корректировки сумм налогового кредита по операциям, освобожденным от налогообложения и не являющихся объектом налогообложения, производятся следующие записи: **со знаком (-) в графах 9, 10 и одновременно со знаком (+) в графах 11, 12**. В случае проведения корректировки сумм налогового кредита по операциям, которые частично используются в сельскохозяйственном производстве, на сумму корректировки производятся следующие записи: **со знаком (-) в графах 8, 9, 10 и одновременно делается запись со знаком (+) в графах 8, 9, 10 Реестра по сельскохозяйственным операциям**.

## О включении в Реестр операций по поставке неплательщикам НДС

**Каков порядок заполнения плательщиком налога граф раздела I Реестра выданных и полученных налоговых накладных при осуществлении операций по поставке товаров/услуг неплательщикам НДС?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002.* При внесении в раздел I «Выданные налоговые накладные» Реестра налоговых накладных, которые выписаны при поставке товаров/услуг покупателю, не зарегистрированному как плательщик НДС: **в графе 1** записывается порядковый номер налоговой накладной; **в графы 2, 3** переносят соответствующие реквизиты налоговой накладной; **в графе 4** «вид документа» проставляется обозначение «ПН02» (Поставка неплательщику налога); **в графе 5** «наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя) покупателя» записывается «Поставка неплательщику налога» или «Натуральная выплата в счет оплаты труда физическим лицам» и т. п.; **в графе 6** «Индивидуальный налоговый номер плательщика налога — покупателя» проставляется нуль «0»; **в графах 7 — 12** отражаются стоимостные показатели по поставке товаров/услуг.

## Отражение в Реестре импортных операций

**Каков порядок внесения в раздел II Реестра выданных и полученных налоговых накладных ГТД при осуществлении операций по импорту товаров?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002).* Особенности заполнения некоторых граф раздела II «Полученные налоговые накладные» Реестра выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) определены в п. 11 Порядка № 1002. При внесении в раздел II Реестра ГТД, оформленной при импорте товаров: **в графе 1** записывается номер записи, который переносится на ГТД; **в графе 2** — указывается дата получения ГТД; **в графе 3** — дата выписки ГТД; **в графе 4** — номер ГТД, в частности **последние шесть знаков порядкового номера ГТД**; **в графе 5** — обозначение «ВМД»; **в графе 6** проставляются страна нерезидента и наименование (фамилия, имя, отчество /при наличии/ — для физического лица) нерезидента; **в графе 7** указывается **условный индивидуальный налоговый номер «30000000000»**. Если товары/услуги, приобретенные у нерезидента, не предназначаются для использования в хозяйственной деятельности или приобретены с целью их использования для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины либо услуг, место поставки которых определяется в соответствии с п. 186.3 ст. 186 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями, в графе 7 отражается условный индивидуальный налоговый номер «20000000000»; **в графе 8** указывается общая сумма, включая НДС; **в графах 9, 11, 13 и 15** указывается стоимость товаров/услуг и основных фондов без НДС; **в графах 10, 12, 14 и 16** — указывается уплаченная (начисленная) сумма НДС по товарам/услугам и основным фондам, определенная исходя из их стоимости, указанной **в графах 9, 11, 13 и 15** (соответственно). В графах, которые не будут содержать показатели, необходимо поставить нуль «0».

## Отражение операций по получению услуг от нерезидентов с местом поставки на территории Украины

**Каков порядок заполнения Реестра выданных и полученных налоговых накладных субъектами хозяйствования — налоговыми агентами при получении ими услуг от нерезидентов и их представительств, не зарегистрированных плательщиками НДС?**

В соответствии с п. 180.2 ст. 180 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), лицом, ответственным за начисление и уплату налога в бюджет в случае поставки услуг нерезидентами, в том числе их постоянными представительствами, не зарегистрированными в качестве плательщиков



налога, если место поставки услуг расположено на таможенной территории Украины, является получателем услуг. При этом получателем услуг — плательщик налога в порядке, определенном ст. 201 НКУ, составляет налоговую накладную с указанием суммы начисленного им налога, которая является основанием для отнесения сумм налога в налоговый кредит в установленном порядке. Налоговая накладная составляется в одном экземпляре и остается у получателя услуг — плательщика налога.

Пунктом 10.3 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), определено, что операции по получению услуг от нерезидента на таможенной территории Украины отражаются на основании налоговой накладной, налоговые обязательства по которой включены в налоговую декларацию предыдущего периода. То есть **налоговая накладная, выписанная плательщиком налога — покупателем при получении услуг от нерезидента, исходя из формы Реестра, отражается на дату возникновения налоговых обязательств плательщика налога в разделе I Реестра, а на дату возникновения налогового кредита — в разделе II Реестра** с заполнением соответствующих граф.

Нормами Порядка № 1002 определено, что в графы 2, 3, 4, 5, 6 разделов I, II Реестра, в частности, переносят соответствующие реквизиты налоговой накладной. При этом **в графе 5 «наименование (Ф. И. О. для физического лица)» и в графе 6 «индивидуальный налоговый номер»** раздела I Реестра **проставляются реквизиты покупателя**. Пунктами 11.5 и 11.6 Порядка № 1002 определено, что в случае получения услуг от нерезидента на таможенной территории Украины **в графе 6 раздела II Реестра** проставляются страна нерезидента и наименование (фамилия, имя, отчество /при наличии/ — для физического лица) нерезидента. Если товары/услуги, приобретенные у нерезидента, не предназначаются для использования в хозяйственной деятельности или приобретены с целью их использования для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины либо услуг, место поставки которых определяется в соответствии с п. 186.3 ст. 186 разд. V НКУ, **в графе 7** отражается условный ИНН «20000000000». А если товары (услуги), приобретенные у нерезидента, предназначаются для использования в хозяйственной деятельности плательщика налога для осуществления операций, которые подлежат обложению НДС, освобождены от налогообложения или не являются объектом налогообложения, **в графе 7** раздела I Реестра отражается условный ИНН «30000000000».

## **Отражение полученных от нерезидента услуг с местом поставки за пределами территории Украины**

**Отражаются ли резидентом в Реестре выданных и полученных налоговых накладных и декларации по НДС полученные от нерезидента услуги, место поставки которых в соответствии со ст. 186 НКУ определяется за пределами таможенной территории Украины?**

В соответствии с п.п. «б» п. 185.1 ст. 185 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), объектом обложения НДС являются операции плательщиков налога по поставке услуг, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, согласно ст. 186 НКУ. В соответствии с п. 180.2 ст. 180 разд. V НКУ лицом, ответственным за начисление и уплату налога в бюджет в случае поставки услуг нерезидентами, в том числе их постоянными представительствами, не зарегистрированными в качестве плательщиков налога, если место поставки услуг расположено на таможенной территории Украины, является получатель услуг. То есть **операции по получению резидентом услуг от нерезидента, место поставки которых определено за пределами таможенной территории Украины, отражению в налоговой декларации по НДС и в Реестре выданных и полученных налоговых накладных не подлежат**.

## **О подаче Реестров с декларацией, которая не содержит показателей**

**Нужно ли к налоговой декларации по НДС, которая подается в орган ГНС с прочерками, добавлять копии Реестров выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде?**

Согласно п. 201.15 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), и п. 3 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных,

утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), Реестр выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) ведется в электронном виде в формате, утвержденном центральным органом налоговой службы, и по собственному желанию плательщика — в бумажном виде. Плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде. В соответствии с п. 7 Порядка № 1002 Реестр является основой для отражения сводных результатов такого учета в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость. Поскольку НКУ и Порядком № 1002 не установлена зависимость в отношении подачи копий Реестров выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде от состояния хозяйственной деятельности плательщика налога и от наличия или отсутствия налоговых обязательств и налогового кредита в соответствующем отчетном периоде, то плательщик налога обязан к налоговой декларации по НДС, которая подается в орган государственной налоговой службы с прочерками, добавлять копии Реестров в электронном виде за соответствующий отчетный период.

## **О необходимости подачи копий Реестров к уточняющим расчетам**

**Нужно ли плательщику налога подавать в органы ГНС копии Реестров полученных и выданных налоговых накладных, которые содержат исправленные ошибки, и копии Реестров к уточняющим расчетам?**

В соответствии с п. 1 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), Реестр выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) является формой для записи (регистрации) выданных и полученных налоговых накладных. Исправление ошибки в Реестре осуществляется методом «сторно» согласно правилам, предусмотренным для бухгалтерского учета, в момент выявления таких ошибок. Корректировка ошибочных записей в Реестре не приводит к необходимости формирования новых (уточняющих) Реестров. Пунктом 12 Порядка № 1002 предусмотрено, что плательщики налога за отчетный период определяют итоги ежедневно зарегистрированных операций и отдельно определяют итоги для уточняющих расчетов. Учитывая указанное, поскольку осуществление плательщиком налога корректировки ошибочных записей в Реестре не приводит к необходимости формирования новых (уточняющих) Реестров, то и **подавать в орган ГНС копии Реестров, которые содержат исправленные ошибки, не нужно**. Кроме того, плательщику налога **не нужно подавать копию Реестров вместе с уточняющим расчетом**, так как копии Реестров, которые подаются им вместе с налоговой декларацией за соответствующий отчетный период в орган ГНС в электронном виде, в итогах ежедневно зарегистрированных операций содержат в том числе показатели, включенные в уточняющие расчеты.

## **О подаче копии Реестра с новой отчетной декларацией**

**Нужно ли плательщику налога при подаче новой отчетной декларации по НДС подавать в орган ГНС копию Реестра полученных и выданных налоговых накладных?**

Согласно п. 201.15 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), и п. 3 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), Реестр выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) ведется в электронном виде в формате, утвержденном центральным органом налоговой службы, и по собственному желанию плательщика — в бумажном виде. Плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде. В соответствии с п. 7 Порядка № 1002 Реестр является основой для отражения сводных результатов такого учета в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость.

Согласно п. 13 Порядка заполнения и подачи налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, утвержденного приказом ГНА Украины от 25.01.2011 г. № 41 (далее — Порядок № 41), декларация подается плательщиком за отчетный период независимо от того, осуществлял ли такой плательщик налога хозяйственную

деятельность в отчетном периоде. Декларация (сокращенная) / (специальная) / (перерабатывающего предприятия) подается плательщиком, применяющим специальные режимы налогообложения (ст. 209 разд. V НКУ / п. 209.18 ст. 209 разд. V НКУ / п. 1 подразд. 2 разд. XX НКУ), за отчетный период независимо от того, осуществлял ли такой плательщик налога такую деятельность в отчетном периоде. В составе декларации подаются предусмотренные данным *Порядком* приложения (в случае заполнения данных в соответствующих строках декларации) и копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных. В соответствии с п. 25 *Порядка № 41* после предоставления декларации за отчетный период плательщик налога имеет право до окончания предельного срока предоставления декларации за такой же период подать новую декларацию с исправленными показателями. Согласно п. 5 *Порядка № 1002* в служебном поле Реестра для отметки о типе декларации (строки 011 — 012) и служебном поле для отметки о форме налоговой декларации (строки 021 — 024) указывается отметка (X) в строке служебного поля, соответствующего типу и форме декларации.

Учитывая вышеизложенное, если плательщиком НДС до окончания предельного срока предоставления декларации за такой же отчетный период подается новая отчетная декларация (сокращенная) / (специальная) / (перерабатывающего предприятия), то **плательщик НДС к такой новой отчетной декларации должен подать копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных, при этом в служебном поле Реестра для отметки о типе декларации в строке 012 «Отчетной новой» плательщиком указывается отметка (X).**

## **Заполнение Реестра в случае подачи в налоговый орган заявления с жалобой на поставщика**

### **Каким образом плательщиком НДС заполняется Реестр выданных и полученных налоговых накладных в случае подачи им заявления с жалобой на поставщика товаров/услуг?**

На основании п. 201.10 ст. 201 разд. V *Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI*, с изменениями и дополнениями (далее — *НКУ*), основанием для включения сумм налога в состав налогового кредита при отказе продавца товаров/услуг предоставить налоговую накладную или в случае нарушения им порядка ее заполнения и порядка регистрации в Едином реестре является заявление с жалобой на такого поставщика с приложенными копиями товарных чеков или других расчетных документов, удостоверяющих факт уплаты налога в связи с приобретением таких товаров/услуг или копии первичных документов, составленных согласно *Закону Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»*, которые подтверждают факт получения таких товаров/услуг.

В соответствии с п. 10 *Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002* (далее — *Порядок № 1002*), в разделе II Реестра выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) отражаются полученные налоговые накладные, расчеты корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), ГТД, а также другие подобные документы (согласно пп. 201.10, 201.11 ст. 201 разд. V *НКУ*). Подпунктом 11.4 п. 11 *Порядка № 1002* предусмотрено, что в графе 5 раздела II Реестра указывается вид документа с соответствующими обозначениями, в частности отметка «ЗП» указывается в случае наличия заявления плательщика в соответствии с п. 201.10 ст. 201 разд. V *НКУ*. Таким образом, плательщик налога, который к налоговой декларации за отчетный налоговый период подает заявление с жалобой на поставщика с целью включения сумм НДС в состав налогового кредита, **в графе 5** раздела II «Полученные налоговые накладные» Реестра **указывает отметку «ЗП», в графах 6, 7** указывает **реквизиты поставщика** (наименование, индивидуальный налоговый номер), на которого таким плательщиком подается жалоба, а другие графы заполняются им без существенных особенностей.

## Заполнение Реестра лицами с квартальным отчетным периодом

**Как заполняется строка 01 «Подается к декларации по налогу на добавленную стоимость» и строка 03 «Отчетный (налоговый) период» в Реестре выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде, который подается в орган ГНС ежемесячно лицами, избравшими отчетный налоговый период — квартал?**

В соответствии с п. 201.15 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями, и п. 3 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002, плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых данным разделом установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде. Поскольку лица, избравшие отчетный налоговый период — квартал, подают налоговую декларацию по НДС ежеквартально, а Реестр выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде — ежемесячно, то при подаче такого Реестра строка 01 «Подается к декларации по налогу на добавленную стоимость» в нем не заполняется, а в строке 03 «Отчетный (налоговый) период» указывается соответствующий отчетный период квартал.

## Отражение налоговых накладных, выписанных на сумму превышения обычной цены над фактической

**Как в Реестре выданных и полученных налоговых накладных отражаются налоговые накладные, выписанные на сумму превышения обычной цены над фактической?**

В соответствии с п. 201.14 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), плательщики налога обязаны вести отдельный учет операций по поставке и приобретению товаров/услуг, которые подлежат налогообложению, а также не являются объектами налогообложения и освобождены от налогообложения согласно этому разделу. В соответствии с п. 201.15 ст. 201 разд. V НКУ сводные результаты такого учета отражаются в налоговых декларациях. Плательщик налога ведет Реестр выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) в электронном виде, в котором указываются порядковый номер налоговой накладной, дата ее выписки (получения), общая сумма поставки и сумма начисленного налога, а также регистрационный номер плательщика налога — продавца, выдавшего налоговую накладную такому плательщику налога.

В соответствии с п. 17 Порядка заполнения налоговой накладной, утвержденного приказом ГНА Украины от 21.12.2010 г. № 969, если база налогообложения определяется исходя из обычных цен и превышает сумму поставки товаров/услуг, определенную исходя из их договорной (контрактной) стоимости, т. е. обычная цена превышает фактическую, продавец выписывает две налоговые накладные: одну — на сумму исходя из фактической цены поставки, вторую — на сумму превышения обычной цены над фактической. В налоговой накладной, выписанной на сумму превышения обычной цены над фактической, делается отметка в соответствии с п. 8 данного Порядка (01 — Выписанная на сумму превышения обычной цены над фактической). Такая налоговая накладная покупателю не предоставляется, все экземпляры таких налоговых накладных хранятся у продавца. При выписке налоговой накладной на сумму превышения обычной цены над фактической следует учитывать следующие особенности: в верхней левой части оригинала такой налоговой накладной делается соответствующая отметка «X» и указывается тип причины: «01»; в графе 3 «Номенклатура поставки товаров/услуг» указывается «Превышение обычной цены над фактической по товарам, услугам, указанным в налоговой накладной № \_\_\_\_\_» (указывается порядковый номер налоговой накладной, выписанной на сумму поставки этих товаров/услуг, определенную исходя из их договорной (контрактной) стоимости), такая налоговая накладная покупателю не предоставляется. Все остальные реквизиты и графы такой налоговой накладной заполняются аналогично реквизитам и графам налоговой накладной, которая выписывается на сумму исходя из фактической цены поставки. То есть плательщик НДС при поставке товаров/услуг, обычная цена которых превышает сумму поставки, должен выписать две налоговые накладные. Одна налоговая накладная, где указывается общий объем поставки и сумма НДС, предоставляется покупателю и вносится в раздел I Реестра «Выданные налоговые накладные» в общеустановленном порядке. Вторая налоговая накладная, где объем поставки и сумма НДС определяется на сумму превышения обычной цены над фактической, хранится у продавца, при этом в разделе I Реестра «Выданные налоговые накладные»: в графе 1 записывается порядковый номер налоговой накладной; в графе 2 указывается дата выписки налоговой накладной; в графе 3 указывается порядковый номер налоговой накладной, соответствующий номеру из графы 1; в графе 4 указывается

«ПН01»; в графе 5 «наименование (Ф. И. О. — для физического лица — предпринимателя)» и в графе 6 «индивидуальный налоговый номер» продавцом указываются свои реквизиты; в графах 7 — 12 отражается информация о поставке товаров/услуг.

## Отражение в Реестре проездных документов

**Каков порядок отражения в Реестре полученных и выданных налоговых накладных и налоговой декларации по НДС полученных проездных документов, в которых сбор на обязательное страхование от несчастных случаев на транспорте не включается в базу обложения НДС?**

Согласно ст. 188 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), база обложения НДС операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, но не ниже обычных цен, определенных в соответствии со ст. 39 НКУ, с учетом общегосударственных налогов и сборов (кроме налога на добавленную стоимость и акцизного налога на спирт этиловый). В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы средств, стоимость материальных и нематериальных активов, которые передаются плательщику налога непосредственно покупателем или через любое третье лицо в связи с компенсацией стоимости товаров/услуг. На основании п.п. 196.1.3 п. 196.1 ст. 196 разд. V НКУ сбор на обязательное страхование от несчастных случаев на транспорте, полученный от пассажиров перевозчиками на основании агентского договора со страховой компанией, не является объектом обложения НДС. Таким образом, сбор на обязательное страхование от несчастных случаев на транспорте не включается в базу обложения НДС, но входит в общую стоимость проездного документа (транспортного билета).

Пунктом 201.11 ст. 201 разд. V НКУ предусмотрено, что основанием для начисления сумм налога, которые относятся в налоговый кредит без получения налоговой накладной, в частности, также является транспортный билет, что содержит общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, кроме тех, форма которых установлена международными стандартами. Согласно п. 10 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002), в разделе II Реестра отражаются полученные налоговые накладные, расчеты корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), ГТД, а также другие документы, на основании которых осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг (согласно пп. 201.10, 201.11 ст. 201 разд. V НКУ). Так как в соответствии с п. 11.7 Порядка № 1002 в графе 8 раздела II Реестра указывается общая сумма, включая НДС, то в этой графе следует отражать стоимость приобретенных транспортных услуг, указанных в билете с учетом НДС, в графе 9 указывается часть стоимости транспортного билета (без сбора на обязательное страхование от несчастных случаев на транспорте и без НДС), который подлежит обложению НДС, в графе 10 — НДС из этой части, при этом в графе 5 указывается «ТК», а сумма сбора на обязательное страхование от несчастных случаев на транспорте указывается в графе 9 отдельной строкой, в графах 5, 10 — отметка «0». То есть транспортный билет отражается в Реестре двумя строками. При этом часть стоимости транспортного билета, которая подлежит обложению НДС, отражается в строке 10.1 раздела II налоговой декларации по НДС, а сумма сбора на обязательное страхование от несчастных случаев на транспорте — в строке 11.1 раздела II такой налоговой декларации.

## Отражение процентов банка

**Как в налоговой декларации по НДС и в Реестре выданных и полученных налоговых накладных отражается операция по выплате плательщиком НДС и получению банком процентов средствами по договорам кредитования?**

В соответствии с п.п. 196.1.5 п. 196.1 ст. 196 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями, не являются объектом налогообложения операции по предоставлению услуг по инкассации, расчетно-кассовому обслуживанию, привлечению, размещению и возврату средств по договорам займа, депозита, вклада (в том числе пенсионного), управлению средствами и ценными бумагами (корпоративными правами и деривативами), поручению, предоставлению, управлению и переуступке финансовых кредитов, кредитных гарантий и банковскому поручительству лицом, предоставившим такие кредиты, гарантии или поручительство. Порядок заполнения и подачи

налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость утвержден приказом ГНА Украины от 25.01.2011 г. № 41 (далее — Порядок № 41). В соответствии с Порядком № 41 операция по выплате плательщиком НДС банку процентов средствами по договорам кредитования отражается в строке 3 декларации по НДС. Полученные банком выплаты от плательщика НДС в виде процентов средствами по договорам кредитования отражаются по строке 10.2 декларации по НДС.

Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002). В соответствии с Порядком № 1002 учет операций по поставке товаров/услуг, не являющихся объектом обложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с требованиями ст. 196 разд. V НКУ, ведется на основании документов бухгалтерского учета. Выплаченные банку проценты средствами по договорам кредитования плательщиком НДС отражаются в разделе I «Выданные налоговые накладные» Реестра полученных и выданных налоговых накладных на основании документов бухгалтерского учета, удостоверяющих факт поставки товаров (услуг), которые не являются объектом налогообложения, при этом: в графе 1 записывается порядковый номер, соответствующий порядковому номеру записи в Реестре; в графах 2, 3 — соответствующие реквизиты документа; в графе 4 — «БО»; в графе 5 — наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица) покупателя; в графе 6 — отметка «О» ноль; в графах 7, 11 — общая сумма поставки товаров (услуг), не являющихся объектом налогообложения; в графах 8, 9, 10, 12 — отметка «О» ноль. Полученные банком выплаты от плательщика НДС в виде процентов средствами по договорам кредитования — в разделе II «Полученные налоговые накладные» Реестра полученных и выданных налоговых накладных документов бухгалтерского учета, которые удостоверяют факт приобретения товаров (услуг), не являющихся объектом налогообложения, при этом: в графе 1 записывается порядковый номер, который соответствует порядковому номеру записи в Реестре и проставляется в графе 4; в графах 2, 3 — соответствующие даты получения и выписки документа; в графе 5 — «БО»; в графе 6 — наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица) поставщика; в графе 7 — отметка «О» ноль; в графах 9, 11, 13 и 15 — стоимость приобретенных товаров (услуг) в зависимости от дальнейшего их использования; в графах 10, 12, 14 и 16 — отметка «О» ноль.

## Подача Реестров новыми плательщиками НДС

**Сколько Реестров выданных и полученных налоговых накладных необходимо подавать лицу, которое зарегистрировалось плательщиком НДС не с первого дня календарного месяца?**

В соответствии с п. 202.1 ст. 202 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), отчетным (налоговым) периодом является один календарный месяц. В то же время если лицо регистрируется как плательщик НДС с иного дня, нежели первый день календарного месяца, первым отчетным (налоговым) периодом является период, который начинается от дня такой регистрации и заканчивается последним днем первого полного календарного месяца (п.п. «а» п. 202.1 ст. 202 НКУ).

Согласно п. 201.14 ст. 201 НКУ плательщики налога обязаны вести отдельный учет операций по поставке и приобретению товаров/услуг, которые подлежат налогообложению, а также которые не являются объектами налогообложения и освобождены от налогообложения в соответствии с этим разделом. Сводные результаты такого учета отражаются в налоговых декларациях, форма которых устанавливается в порядке, предусмотренном ст. 46 НКУ. Плательщик налога ведет Реестр выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде, в котором указываются порядковый номер налоговой накладной, дата ее выписки (получения), общая сумма поставки и сумма начисленного налога, а также регистрационный номер плательщика налога — продавца, выдавшего налоговую накладную такому плательщику налога. Форма и порядок заполнения Реестра выданных и полученных налоговых накладных устанавливаются в соответствии с требованиями разд. II НКУ.

Плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых данным разделом установлен отчетный налоговый период — квартал, подают органу государственной налоговой службы копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за такой период в электронном виде (п. 201.15 ст. 201 НКУ). Согласно пп. 1 и 3 Порядка ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденного приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002, Реестр является формой для записи (регистрации) выданных и полученных налоговых накладных. Реестр является основой для отражения сводных результатов такого учета в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость. В соответствии с п. 201.6 ст. 201 НКУ налоговая накладная является налоговым документом и одновременно отражается в налоговых обязательствах и Реестре выданных налоговых накладных продавца и Реестре полученных налоговых накладных покупателя.

Органы государственной налоговой службы по данным Реестров выданных и полученных налоговых накладных, предоставленных в электронном виде, сообщают плательщику налога о наличии в таком Реестре расхождений с данными

контрагентов. При этом плательщик налога в течение 10 дней после получения такого уведомления имеет право уточнить налоговые обязательства без применения штрафных санкций, предусмотренных *разд. II НКУ*.

Следовательно, поскольку данные Реестров выданных и полученных налоговых накладных, которые должны предоставляться плательщиками налога в электронном виде в органы государственной налоговой службы, используются для выявления расхождений с данными контрагентов и в соответствии с *п. 201.6 ст. 201 НКУ* дают возможность плательщикам налога осуществить уточнение налоговых обязательств без применения штрафных санкций, предусмотренных *разд. II НКУ*, то лицо, которое регистрируется в качестве плательщика налога с иного дня, нежели первый день календарного месяца, и первым отчетным (налоговым) периодом которого является период, который начинается от дня такой регистрации и заканчивается последним днем первого полного календарного месяца, **должно предоставить в орган государственной налоговой службы отдельно копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных за месяц, в котором состоялась регистрация плательщиком налога, и отдельно за месяц, следующий за месяцем регистрации.** При этом копии записей в Реестрах выданных и полученных налоговых накладных подаются **в сроки, предусмотренные для подачи налоговой отчетности** (календарный месяц).

## Отражение экспортных операций

**Каков порядок заполнения граф Реестра выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде (в частности, граф 3 и 6) при осуществлении плательщиком налога операций по экспорту товаров?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002).* Особенности заполнения некоторых граф раздела I «Выданные налоговые накладные» Реестра выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) определены в *п. 9 Порядка № 1002*.

При внесении в раздел I Реестра налоговой накладной, составленной по операциям по экспорту товаров: **в графе 1** записывается порядковый номер налоговой накладной (порядковый номер налоговой накладной соответствует порядковому номеру записи в Реестре); **в графе 2** — дата выписки налоговой накладной, которая соответствует дате вывоза, фактически подтвержденной оригиналом ГТД; **в графе 3** — **последние шесть знаков порядкового номера ГТД**; **в графе 4** — обозначение «ВМД»; **в графе 5** — наименование (фамилия, имя, отчество /при наличии/ — для физического лица) покупателя — нерезидента; **в графе 6** — **отметка «О»**; **в графах 7, 12** отражается таможенная стоимость экспортированных товаров в гривнях, исчисленная по курсу НБУ, установленному на дату составления ГТД. Некоторые вопросы, касающиеся заполнения Реестра, рассматривались в *письме ГНА Украины от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*.

## Отражение операций по приобретению товаров (услуг) у неплательщиков НДС

**Каков порядок заполнения плательщиком НДС граф раздела II Реестра выданных и полученных налоговых накладных в случае приобретения товаров (услуг) у неплательщиков НДС?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002).* В соответствии с *п. 10 Порядка № 1002* в разделе II Реестра отражаются полученные налоговые накладные, расчеты корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), ГТД, а также другие документы, на основании которых осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг.

Согласно *п. 10.4 Порядка № 1002* предусмотрено, что учет приобретенных товаров/услуг на таможенной территории Украины у лиц, не зарегистрированных в качестве плательщиков налога на добавленную стоимость, ведется на основании документов, которые удостоверяют поставку таких товаров/услуг. При внесении в раздел II Реестра документов, удостоверяющих приобретение товаров/услуг у лиц, не зарегистрированных в качестве плательщиков НДС: **в графе 1** проставляется номер записи документа, удостоверяющего факт приобретения товаров. Указанный номер записи переносится на указанный документ. **В графе 2** указывается дата получения документа; **в графы 3, 4** переносится

соответствующие реквизиты документа; в **графе 5** «вид документа» проставляется обозначение «НП» — документ, удостоверяющий приобретение товаров/услуг на таможенной территории Украины у лиц, не зарегистрированных как плательщики налога на добавленную стоимость; в **графе 6** «наименование (Ф. И. О. — для физического лица — предпринимателя)» указывается наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя) поставщика. В **графе 7** «индивидуальный налоговый номер» отражается **условный ИНН «400000000000»**; в **графе 8** указывается общая сумма; в **графах 9, 11, 13 и 15** указывается стоимость товаров/услуг и основных фондов без НДС; в **графах 10, 12, 14 и 16** проставляются нули — «0».

## **Внесение в Реестр показателей из товарных чеков**

**Как записываются полученные товарные чеки в Реестре выданных и полученных налоговых накладных: общей суммой за месяц, общей суммой за день или каждый товарный чек отдельно?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002). В соответствии с п. 10 Порядка № 1002 в разделе II Реестра отражаются полученные налоговые накладные, расчеты корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), ГТД, а также другие документы, на основании которых осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг. Согласно пп. 201.10 и 201.11 ст. 201 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), такими документами являются, в частности, товарные чеки.*

*Пунктом 11 Порядка № 1002 определены особенности заполнения некоторых граф раздела II Реестра, в частности: в **графе 1** проставляется номер записи налоговой накладной, расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к налоговой накладной), других подобных документов, указанных в пп. 201.10 и 201.11 ст. 201 разд. V НКУ, и документа, удостоверяющего факт приобретения товаров, ГТД. Указанный номер записи переносится на указанный документ; в **графе 2** указывается дата получения налоговой накладной или другого документа, указанного в п.п. 11.1 данного пункта; в **графы 3, 4** переносятся соответствующие реквизиты налоговой накладной или другого документа, указанного в п.п. 11.1 данного пункта; в **графе 5** проставляется обозначение «ЧК» — кассовый чек. Учитывая изложенное, **плательщик НДС должен в раздел II Реестра выданных и полученных налоговых накладных записывать каждый товарный чек отдельно.***

## **Отражение операций по поставке услуг нерезиденту**

**Отражаются ли резидентом в Реестре выданных и полученных налоговых накладных и в декларации по НДС операции по поставке им услуг нерезиденту, место поставки которых согласно ст. 186 НКУ определяется за пределами таможенной территории Украины?**

*Согласно п.п. «б» п. 185.1 ст. 185 разд. V Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI, с изменениями и дополнениями (далее — НКУ), объектом обложения НДС являются операции плательщиков налога по поставке услуг, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, в соответствии со ст. 186 НКУ. Пунктом 3.2 п. 3 разд. V Порядка заполнения и подачи налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, утвержденного приказом ГНА Украины от 25.01.2011 г. № 41, предусмотрено, что в строке 4 раздела I налоговой декларации по НДС указывается объем операций по поставке услуг за пределами таможенной территории Украины и услуг, место поставки которых определено в соответствии с пп. 186.2, 186.3 ст. 186 разд. V НКУ за пределами таможенной территории Украины.*

*Порядком ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденным приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002, не предусмотрено отражение в разделе I «Выданные налоговые накладные» операции по поставке услуг нерезиденту, место поставки которых определяется за пределами таможенной территории Украины.*



То есть операции по поставке резидентом услуг нерезиденту, место поставки которых определено за пределами таможенной территории Украины, подлежат отражению в строке 4 раздела I налоговой декларации по НДС и не подлежат отражению в Реестре выданных и полученных налоговых накладных.

## Отражение налоговых накладных, выписанных по ежедневным итогам операций

**Каков порядок отражения в разделе I Реестра выданных и полученных налоговых накладных налоговой накладной, выписанной по ежедневным итогам операций?**

*Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных утвержден приказом ГНА Украины от 24.12.2010 г. № 1002 (далее — Порядок № 1002). Особенности заполнения некоторых граф раздела I «Выданные налоговые накладные» Реестра выданных и полученных налоговых накладных (далее — Реестр) определены в п. 9 Порядка № 1002. При внесении в раздел I Реестра налоговой накладной, которая выписана по ежедневным итогам операций: **в графе 1** записывается порядковый номер налоговой накладной (порядковый номер налоговой накладной соответствует порядковому номеру записи в Реестре); **в графе 2** записывается дата выписки налоговой накладной; **в графе 3** указывается порядковый номер налоговой накладной, соответствующий номеру из графы 1; **в графе 4** указывается вид документа «ПН11»; **в графе 5** при заполнении наименования (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя) указывается «Ежедневный итог операций»; **в графе 6** указывается индивидуальный налоговый номер плательщика налога, а именно «О» — ноль; **в графах 7 — 12** отражаются стоимостные показатели по поставке товаров/услуг.*

*По материалам Единой базы налоговых знаний,  
размещенной на официальном сайте ГНАУ:  
[www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)*

# Перечень использованных документов

**НКУ** — Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI.

**ГКУ** — Гражданский кодекс Украины от 16.01.2003 г. № 435-IV.

**КУоАП** — Кодекс Украины об административных правонарушениях от 07.12.84 г. № 8073-X.

**Закон об НДС** — Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.97 г. № 168/97-ВР (утратил силу с 01.01.2011 г.).

**Закон о налоге на прибыль** — Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.97 г. № 283/97-ВР (утратил силу с 01.04.2011 г., кроме п. 1.20 этого Закона, который действует до 01.01.2013 г.).

**Закон о бухучете** — Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996-XIV.

**Закон № 755** — Закон Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц — предпринимателей» от 15.05.2003 г. № 755-IV.

**Порядок № 1246** — Порядок ведения Единого реестра налоговых накладных, утвержденный постановлением Кабинета Министров Украины от 29.12.2010 г. № 1246.

**Инструкция № 17** — Инструкция о порядке выдачи министерствам и другим центральным органам исполнительной власти, предприятиям, учреждениям, организациям, хозяйственным объединениям и гражданам разрешений на право открытия и функционирования штемпельно-граверных мастерских, изготовления печатей и штампов, а также порядке выдачи разрешений на оформление заказов на изготовление печатей и штампов, утвержденная приказом МВД Украины от 11.01.99 г. № 17 (утратила силу).

**Методические рекомендации № 356** — Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета, утвержденные приказом Министерства финансов Украины от 29.12.2000 г. № 356.

**Положение № 88** — Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 24.05.95 г. № 88.

**Положение № 978** — Положение о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость, утвержденное приказом ГНАУ от 22.12.2010 г. № 978.

**Порядок № 41** — Порядок заполнения и предоставления налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, утвержденный приказом ГНАУ от 25.01.2011 г. № 41.

**Порядок № 165** — Порядок заполнения налоговой накладной, утвержденный приказом ГНАУ от 30.05.97 г. № 165 (утратил силу).

**Порядок № 244** — Порядок ведения реестра полученных и выданных налоговых накладных, утвержденный приказом ГНАУ от 30.06.2005 г. № 244 (утратил силу).

**Порядок № 969** — Порядок заполнения налоговой накладной, утвержденный приказом ГНАУ от 21.12.2010 г. № 969.

**Порядок № 979** — Порядок учета плательщиков налогов и сборов, утвержденный приказом ГНАУ от 22.12.2010 г. № 979.

**Порядок № 1002** — Порядок ведения реестра выданных и полученных налоговых накладных, утвержденный приказом ГНАУ от 24.12.2010 г. № 1002.

**Приказ № 41** — приказ ГНАУ «Об утверждении форм и порядка заполнения и предоставления налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость» от 25.01.2011 г. № 41.

**Памятка № 9497** — Памятка об административных процедурах выписки, выдачи и получения налоговых накладных (приложение к письму ГНАУ от 06.04.2011 г. № 9497/7/16-1517).

# Заполнение налоговых накладных

*С новыми налоговыми накладными плательщики НДС работают уже полгода. Несмотря на, казалось бы, незначительные изменения формы этого документа, вопросы по его заполнению возникают снова и снова. Многие моменты так и остались не прописанными в соответствующих нормативно-правовых актах, что предоставляет возможность налоговикам разьяснять их достаточно фискально. В сегодняшней статье обобщен весь материал, который был собран за этот период, относительно порядка заполнения столь важного учетного документа, как налоговая накладная.*

Игорь ХМЕЛЕВСКИЙ, экономист-аналитик Издательского дома «Фактор», [i.khmelevskiy@id.factor.ua](mailto:i.khmelevskiy@id.factor.ua)

## 1. Налоговая накладная: общие положения

### 1.1. Налоговая накладная — основной документ для подтверждения налогового кредита

Согласно нормам *НКУ* налоговая накладная (далее — **НН**) по-прежнему является основным документом, который подтверждает уплату покупателем **суммы НДС** продавцу и при определенных условиях **дает право покупателю включить** такую сумму в **налоговый кредит**.

Налоговая накладная является **налоговым документом** и одновременно отражается в налоговых обязательствах, Реестре выданных налоговых накладных продавца и Реестре полученных налоговых накладных покупателя (*п. 201.6 НКУ*). Обсуждению нюансов, связанных с заполнением указанного Реестра, посвящена отдельная статья на с. 95 данного спецвыпуска.

Важно знать, что **при невключении** плательщиком налога в налоговый кредит сумм НДС в соответствующем отчетном периоде **на основании полученных НН**, такое право за ним сохраняется **в течение 365 календарных дней с даты выписки НН**.

Не лишним будет также напомнить, что **кроме НН право на налоговый кредит**, как и раньше, **дает таможенная декларация**, оформленная в соответствии с требованиями законодательства и подтверждающая уплату НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Украины (*п. 201.12 НКУ*), а также:

а) транспортный билет, гостиничный счет или счет, выставляемый плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показателям приборов учета, содержащим общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, кроме тех, форма которых установлена международными стандартами;

б) кассовые чеки, содержащие сумму полученных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального номера и налогового номера поставщика). При этом с целью такого начисления общая сумма полученных товаров/услуг **не может превышать 200 грн. за день** без учета НДС (*п. 201.11 НКУ*).

При этом теперь к оформлению НН нужно относиться еще с большей ответственностью. Если ранее согласно *Закону об НДС* (*п.п. 7.4.5*) для отражения налогового кредита достаточно было только наличия НН (поэтому суды признавали обоснованными претензии налоговиков к тем НН, по которым зафиксированы незначительные неточности даже в обязательных реквизитах), то теперь *НКУ* четко предусмотрено, что **НН, оформленные с нарушением требований, не дают права** на отражение налогового кредита (*п. 198.6 НКУ*). Поэтому сейчас, при наличии такого жесткого требования и отсутствии какой-либо судебной практики в отношении ее применения, даже малейшие неточности в обязательных реквизитах НН могут лишить плательщика права на отнесение сумм НДС к налоговому кредиту.

## 1.2. По какой форме выписывается налоговая накладная

В соответствии с п. 201.2 НКУ форма и порядок заполнения НН утверждаются центральным органом государственной налоговой службы. На сегодняшний день основным нормативным документом, в котором закреплены особенности заполнения НН в условиях действия НКУ, является *Порядок № 969*. Официальное опубликование и вступление в силу приказа ГНАУ от 21.12.2010 г. № 969, утвердившего одновременно новую форму НН и указанный *Порядок* ее заполнения, состоялось **10.01.2011 г.**, поэтому именно с этой даты и следовало **начинать выписку НН по новой форме**.

При этом, как указывается в *письме ГНА в г. Киеве от 03.03.2011 г. № 2074/10/31-606*, формы НН, утвержденные приказом ГНАУ от 30.05.97 г. № 165, с 10 января 2011 года прекращают действие, а значит, не могут служить документом, подтверждающим право на налоговый кредит покупателя. Поэтому тем налогоплательщикам, которые узнали о появлении новой формы НН некоторое время спустя, мы бы рекомендовали побеспокоиться о замене выданных и полученных НН на документы легитимной формы.

Сама форма НН, а также приложений 1 и 2 к ней остались практически в неизменном виде и лишь слегка подкорректированы в соответствии с требованиями НКУ. В частности:

1) в верхней левой части НН добавлены поля для проставления отметок:

— о включении в Единый реестр налоговых накладных (далее — **ЕРНН**);

— об оставлении всех экземпляров у лиц, их выписавших, с указанием типа причины;

2) порядковый номер стандартно предусматривает теперь поле для указания номера филиала;

3) уточнено, что при заполнении реквизита «Местонахождение» указывается налоговый адрес соответственно продавца и покупателя;

4) вместо реквизита «Условие поставки» теперь размещается реквизит «Вид гражданско-правового договора». Требования к его заполнению ни НКУ, ни *Порядок № 969* не содержат, несмотря на то что он является обязательным и ошибки в нем могут быть основанием для признания НН недействительной. Очевидно, что в этом реквизите нужно указывать вид гражданско-правового договора, исходя из сути взаимоотношений сторон сделки (например, договор купли-продажи, мены, дарения, комиссии, аренды, перевозки, найма и т. п.). Подробнее об этом речь будет идти далее в соответствующем подразделе статьи. Также здесь указываются номер и дата договора;

5) основная часть состоит теперь из четырех разделов (до этого их было семь): в НН отныне **не выделяются сведения о товаротранспортных расходах** (далее — **ТТР**) и предоставленных покупателю **скидках (надбавках)**;

6) несколько изменилась сноска к графе 2 НН, которая определяет дату возникновения налоговых обязательств;

7) к графе 10 сделано примечание относительно необходимости указания в специальной сноске основания освобождения от налогообложения;

8) слово «поставка» в форме НН заменено на «поставка» (таким термином теперь оперирует НКУ).

Что касается **приложений к НН**, то следует отметить, что форма **приложения 1 (заполняется в случае поставки части товара/услуги, которая не имеет обособленной стоимости)** почти не изменилась. В шапке приложения 1 теперь не предусмотрены поля для отметки «Оригинал»/«Копия», хотя в п. 14 *Порядка № 969* установлено, что он составляется в двух экземплярах, из которых оригинал выдается покупателю, а копия остается у продавца.

Форма **расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к НН)** (далее — **РК**) изменилась более существенно.

Во-первых, поле для отметки «Оригинал»/«копия» имеет такой же вид, как и в НН, и соответственно должно заполняться по таким же правилам.

Во-вторых, в табличной части исключены графы 12 — 15, в которых отражалась корректировка налогового обязательства и налогового кредита, зато добавлены две строки:

— «Усього», в которой отражаются общие суммы корректировки объемов без НДС (в разрезе облагаемых НДС по ставкам 20 %, 0 % и освобожденных от налогообложения операций);

— «Сума коригування податкового зобов'язання і податкового кредиту», в которой отражаются показатели только по операциям, облагаемым НДС по ставке 20 %.

Подробно о заполнении каждого из обязательных реквизитов НН (и некоторых других, которые обязательными не являются), а также о правилах применения и заполнения каждого из приложений к ней речь будет идти дальше.

НН может печататься полиграфическим методом, при помощи компьютера или другим методом. Например, распечатанный бланк может быть заполнен от руки шариковой или чернильной ручкой. Но в любом случае в одной НН **не могут быть одновременно отдельные поля заполнены посредством печати, а отдельные поля — от руки шариковой или чернильной ручкой**. На это указывается в п. 17 Памятки № 9497.

Кроме того, в п. 7 Памятки № 9497 утверждается, что **НН в обязательном порядке должна быть составлена на украинском языке**. Для обоснования такого утверждения налоговое ведомство ссылается на то, что **форма НН утверждена на украинском языке**, поскольку, как указано в ст. 11 Закона Украины «О языках в Украинской ССР» от 28.10.89 г. № 8312-ХІ, именно он (а не русский или какой-либо еще) является языком работы, делопроизводства и документации, а также взаимоотношений государственных, партийных, общественных органов, предприятий, учреждений и организаций.

Напомним, что **налоговики ранее высказывались за возможность заполнения НН на русском языке** (см. письмо ГНАУ от 15.08.2003 г. № 12846/7/15-2317-22 // «Налоги и бухгалтерский учет», 2006, № 68). Что же касается НН, заполненной на любом другом языке национального меньшинства, то, на наш взгляд, снятие налогового кредита это вызывать не должно.

В крайнем случае, речь может идти об обращении налогового органа к налогоплательщику с требованием предоставить перевод документа (см. определение Днепропетровского апелляционного административного суда от 01.04.2009 г. по делу № 18/72-24/221/07-АП).

В случае бесспорных придинок налоговиков к языку заполнения НН рекомендуем **оспаривать снятие налогового кредита в суде**. Следует сказать, что шансы на положительный исход судебного рассмотрения достаточно велики: суды традиционно исходят из того, что **незначительные недостатки в заполнении НН**, которые не могли повлечь искажение налоговых обязательств налогоплательщика, **не являются основанием для признания ее недействительной** (см., например, постановление ВАСУ от 15.07.2010 г. по делу № К-20185/07, постановление Харьковского окружного административного суда от 04.03.2010 г. по делу № 2а-37958/09/2070, в котором непризнание НН на том основании, что она заполнена на русском языке, было расценено как неправомерное).

### 1.3. Когда выписывается налоговая накладная

Как и раньше, **НН выписывается в двух экземплярах в день возникновения налоговых обязательств продавца** (п. 201.4 НКУ). Оригинал НН выдается покупателю, копия остается у продавца товаров/услуг.

Есть, впрочем, и исключение из этого правила: **получатель услуг, поставляемых нерезидентами**, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, **составляет НН в одном экземпляре** (п. 208.2 НКУ). Именно такая НН будет документом, удостоверяющим право получателя таких услуг — плательщика НДС на отнесение сумм НДС в налоговый кредит.

В соответствии с п. 201.7 НКУ НН выписывается **на каждую полную или частичную поставку товаров/услуг**, а также **на сумму средств, поступивших на текущий счет в качестве предварительной оплаты (аванса)**. Хотя на практике НН и ранее выписывалась не только на фактические поставки товаров/услуг, но и на авансы, полученные в счет будущих поставок товаров/услуг, законодательно норма относительно авансов закреплена в НКУ только теперь.

Укажем на еще одно исключение из общего правила выписки НН. Так, п. 15 Порядка № 969 установлено, что в случае осуществления поставок товаров/услуг, которые имеют **непрерывный или ритмичный характер** при постоянных связях с покупателем, покупателю может быть выписана **сводная НН**, исходя из определенной в договоре периодичности оплаты поставленных товаров/услуг (1 раз в пять дней; 1 раз в десять дней и т. п.), но **не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня месяца**. При этом к сводной НН обязательно прилагается реестр товаротранспортных накладных или других соответствующих сопроводительных документов, согласно которым осуществлена поставка товаров/услуг.

Обращаем внимание: предприятие вправе выписывать сводные НН при одновременном соблюдении сразу двух условий:

— поставка товаров покупателям носит непрерывный или ритмичный характер;

— в договоре поставки установлена периодичность оплаты поставленной продукции.

Это значит, что предприятие может воспользоваться правом выписки сводной НН (но не реже одного раза в месяц и не позднее последнего дня месяца) и **не выписывать продавцу НН на каждую отгрузку**, если в договоре с постоянным покупателем четко оговорена периодичность оплаты. Причем период, за который выписывается сводная НН, **должен соответствовать именно периодичности такой оплаты за отгруженную продукцию**.

Оформление сводной НН осуществляется согласно общим правилам, приведенным в *п. 12 Порядка № 969*.

Остальные подробности, касающиеся момента выписки НН в различных ситуациях, приведены в подразделе 4.3 «Дата выписки налоговой накладной» этой статьи на с. 74.

## 1.4. Кто выписывает налоговую накладную

*Пунктом 201.8 НКУ* предусмотрено, что **право на начисление налога и составление НН** предоставляется исключительно **лицам, зарегистрированным в качестве плательщиков НДС** в порядке, предусмотренном *ст. 183 НКУ*. Не дает права на отнесение сумм налога в налоговый кредит НН, выписанная плательщиком, освобожденным от уплаты налога по решению суда (*п. 201.9 НКУ*; см. также *пп. 1 и 2 Памятки № 9497*).

В соответствии с *п. 2 Порядка № 969* НН составляет лицо, которое **зарегистрировано как плательщик НДС** в налоговом органе и которому **присвоен индивидуальный налоговый номер**. НН, выписанная иным лицом, нежели указано выше, считается недействительной и поэтому не дает права на налоговый кредит (*п. 5 Порядка № 969*, а также *п. 2 Памятки № 9497*).

Кроме того, выписывать НН могут **не зарегистрированные плательщиками налога на добавленную стоимость филиалы и другие структурные подразделения**, самостоятельно осуществляющие поставку товаров/услуг и проводящие расчеты с поставщиками/потребителями, которым головное предприятие **делегировало право выписывать НН**. Для этого такому головному предприятию следует каждому филиалу и структурному подразделению присвоить **отдельный числовой номер**, о чем в письменном виде уведомить орган государственной налоговой службы по месту его регистрации как плательщика НДС. Причем если филиалу уже был (во время действия *Порядка № 165*) присвоен именно числовой код (не буквенный), то, на наш взгляд, повторно информировать налоговый орган о делегировании такому филиалу права выписки НН не нужно.

НН выписывается также:

— **при выполнении договоров о совместной деятельности** — **лицом, которое ведет учет результатов** такой деятельности и ответственно за удержание и внесение налога в бюджет. Учет результатов совместной деятельности ведется таким лицом в общеустановленном порядке отдельно от учета его собственных хозяйственных результатов;

— **при осуществлении хозопераций, связанных с использованием имущества, полученного в управление** по договорам управления имуществом, — **лицом, управляющим имуществом**, которое ведет отдельный учет по НДС при осуществлении таких хозопераций и ответственно за удержание и внесение налога в бюджет;

— **в случае предоставления нерезидентом услуг, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины**, — зарегистрированным на территории Украины плательщиком НДС — **покупателем (получателем)**.

Субъекты предпринимательской деятельности, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, которая не предусматривает уплату НДС или предусматривает его начисление по иным ставкам, нежели определенные *п.п. «а» п. 193.1 НКУ* с учетом положений *п. 10 подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ*, теряют право на составление НН.

## 1.5. По каким операциям выписывается налоговая накладная

Важно помнить, что НН составляются только для **налогооблагаемых операций** и операций, **освобожденных от налогообложения**. В последнем случае в НН делается запись «Без НДС» со ссылкой на соответствующий *пункт* и/или

подпункт ст. 197 НКУ либо подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ. При осуществлении же операций, которые не являются объектом налогообложения, **НН не выписывается**.

Причем плательщики НДС, осуществляющие поставки, которые не являются объектом налогообложения, **не вправе формировать налоговый кредит** по таким операциям.

Присутствует, правда, в НКУ норма, согласно которой **налогоплательщик имеет право отказаться от использования налоговой льготы** или приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов (п. 30.4 НКУ). Однако письмами от 20.01.2011 г. № 1390/7/16-1517-01 и от 04.03.2011 г. № 6286/7/16-1517 ГНАУ обратила внимание на то, что **отказаться от использования налоговой льготы** или остановить ее использование на один или несколько налоговых периодов **налогоплательщик вправе лишь тогда, когда освобождение предоставляется непосредственно налогоплательщику**, а не отдельным операциям по поставке тех или иных товаров либо предоставлению тех или иных услуг.

Более того, в настоящее время контролеры вообще не считают налоговой льготой определение ст. 196 НКУ отдельных операций по поставке товаров/услуг не являющимися объектом налогообложения (см. Справочник № 57 льгот, предоставленных действующим законодательством по уплате налогов и сборов по состоянию на 01.04.2011 г., и п. 8 Порядка учета сумм налогов и сборов, не уплаченных субъектом хозяйствования в бюджет в связи с получением налоговых льгот, утвержденного постановлением КМУ от 27.12.2010 г. № 1233).

## 1.6. Чем грозит отказ в выдаче налоговой накладной

Как и прежде, **отказывать в выдаче НН небезопасно!** Пунктом 201.1 НКУ предусмотрено, что НН выдается по требованию покупателя. При этом если продавец товаров/услуг отказывается предоставить НН покупателю или нарушает порядок ее заполнения и порядок регистрации в ЕРНН (подробнее о регистрации НН в указанном Реестре см. на с. 67), то покупатель все равно может включить уплаченную сумму НДС в состав налогового кредита. Основанием для этого будет заявление с жалобой на такого поставщика, которое нужно приложить к подаваемой декларации за отчетный период. **Поступление такого заявления с жалобой является основанием для проведения документальной внеплановой выездной проверки** указанного продавца для выяснения достоверности и полноты начисления им обязательств по налогу по такой операции (п. 201.10 НКУ, п. 39 Памятки № 9497).

Заметим, что **начиная с отчетности за март (или I квартал) 2011 года налоговая отчетность по НДС подается в органы государственной налоговой службы по новым формам**, утвержденным приказом № 41. Приложение Д8 к декларации (аналогичные формы заявлений утверждены также в качестве приложений к декларациям по НДС сокращенной, специальной и перерабатывающего предприятия — приложения ДС5, ДСп5 и ДП4 соответственно) теперь устанавливает форму **жалобы** на нерадивого поставщика, который не выдал НН либо выдал НН с нарушением порядка ее заполнения или регистрации в ЕРНН, тогда как раньше указанное заявление подавалось в произвольной форме.

К заявлению **прилагаются копии** товарных чеков или других **расчетных документов, удостоверяющих факт уплаты налога** в связи с приобретением таких товаров/услуг, или копии первичных документов, составленных в соответствии с Законом о бухучете, подтверждающих факт получения таких товаров/услуг. Если плательщик подает декларацию электронным способом, то, как указывается в письме ГНАУ от 16.03.2011 г. № 7273/7/16-1117, прилагаемая к жалобе доказательная первичка (точнее, ее копии) должна быть предоставлена плательщиком отдельно в порядке, определенном для подачи налоговой отчетности в бумажном виде.

Остановимся подробнее на некоторых новинках, появившихся в форме НН в 2011 году.

## 2. Изменения в оформлении отдельных реквизитов налоговой накладной

### 2.1. Заполнение шапки налоговой накладной

В отличие от прежних правил, установленных *Порядком № 165*, отныне в шапке НН заполняются лишь нужные поля. Другими словами, если это оригинал НН, то отметка «X» проставляется в поле «Оригинал» (п. 6 Порядка № 969).

Кроме того, в верхней левой части НН добавлены поля:

— «Включено до ЄРПН» — для проставления отметки о включении в ЕРНН;

— «Залишається у продавця (тип причини)» — для проставления отметки об оставлении всех экземпляров НН у лиц, их выписавших, с указанием типа причины (типы причин приведены в п. 8 Порядка № 969; об этом будет идти речь далее).

**Поле «Включено до ЄРПН».** Согласно п. 201.10 НКУ при осуществлении операций по поставке товаров/услуг плательщик налога — продавец товаров/услуг обязан предоставить покупателю НН и/или РК после регистрации в ЕРНН, о чем в указанном поле проставляется соответствующая отметка.

**Если же оба экземпляра НН остаются у поставщика,** в ее регистрации в ЕРНН нет необходимости (п. 4 Порядка № 1246), а значит, в таких случаях поле «Включено до ЄРПН» остается пустым. Кроме того, как указывается в п. 38 Памятки № 9497, НН, которые выписаны при осуществлении операций по поставке товаров/услуг, освобожденных от налогообложения, тоже не подлежат включению в ЕРНН.

Не путайте ЕРНН с Реестром выданных и полученных налоговых накладных (далее — **Реестр**), который плательщики НДС должны вести самостоятельно и ежемесячно подавать в налоговые органы (правилам ведения указанного Реестра посвящена статья на с. 95 этого спецвыпуска).

**ЕРНН** — это реестр сведений о НН и РК, который ведется центральным органом ГНС в электронном виде согласно предоставленным плательщиками НДС электронным документам (п.п. 14.1.60 НКУ).

Требование о включении в ЕРНН касается лишь тех НН, сумма НДС в которых подпадает под установленный в п. 11 подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ критерий. Он составляет:

— с 01.01.2011 г. — свыше 1 млн грн.;

— с 01.04.2011 г. — свыше 500 тыс. грн.;

— с 01.07.2011 г. — свыше 100 тыс. грн.;

— с 01.01.2012 г. — свыше 10 тыс. грн.

Одновременно с этим следует иметь в виду и требования п. 3 Порядка № 1246:

— **если продавец составляет РК к НН, которая подлежит регистрации,** в ЕРНН в обязательном порядке включаются также сведения, содержащиеся в таком РК;

— **если продавец составляет РК к НН, которая не подлежит регистрации,** в связи с чем общая сумма НДС по операции по поставке товаров (услуг) достигает величины, определенной п. 11 подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ, в ЕРНН в обязательном порядке включаются сведения, содержащиеся в таком РК.

РК к НН, сведения из которой не внесены ЕРНН, регистрируется после регистрации такой накладной независимо от даты ее составления.

В НКУ отдельно отмечено: **если сумма НДС в НН не превышает 10 тыс. грн., то регистрации в ЕРНН она не подлежит.** Как видим, это правило приобретает актуальность лишь начиная с 01.01.2012 г. Не лишним будет сказать, что с указанной даты те НН, сумма НДС в которых составляет ровно 10 тыс. грн., т. е. не превышает критерий, регистрировать не придется.

Если же НН, подпадающая под критерий, не была зарегистрирована, то она не дает покупателю права на налоговый кредит (абзац восьмой п. 201.10 НКУ, п. 3 Памятки № 9497). Таким образом, для покупателей факт такой регистрации имеет критическое значение, в связи с чем им предоставлено право проверять данные НН на соответствие информации, включенной в ЕРНН. Непосредственный порядок реализации данного права приведен в пп. 13 — 17 Порядка № 1246: с помощью запроса, составляемого в утвержденном ГНАУ формате, который после наложения на него электронных цифровых подписей (далее — ЭЦП) и шифрования отправляется в ГНАУ средствами телекоммуникационной связи (при этом покупатель должен получить ответ не позднее следующего операционного дня после поступления запроса).

Выявление расхождений данных НН и ЕРНН является основанием для проведения органами ГНС **документальной внеплановой выездной проверки** продавца и в соответствующих случаях — покупателя товаров/услуг (абзац девятый п. 201.10 НКУ).

Проанализировав *Порядок № 1246*, можно сформулировать такой план действий налогоплательщика для включения НН в ЕРНН, если сумма НДС в НН/РК превышает определенные НКУ суммы:

1) продавец составляет такую НН/РК в формате (согласно стандарту), утвержденном ГНС, с использованием специализированного программного обеспечения (речь идет о программе ОРЗ «Податкова звітність», размещенной на официальном сайте ГНАУ);



2) на составленную НН/РК накладывается ЭЦП должностных лиц налогоплательщика в следующем порядке: первой — ЭЦП главного бухгалтера (бухгалтера) или руководителя (если продавец — физлицо-предприниматель, то его подпись); второй — ЭЦП, которая является аналогом оттиска печати продавца;

3) продавец шифрует документ в электронной форме и направляет ГНС средствами телекоммуникационной связи. Экземпляр НН/РК в электронной форме хранится у продавца;

4) в подтверждение принятия и регистрации НН/РК продавец получает посредством телекоммуникационной связи квитанцию в электронной форме в текстовом формате с наложенной цифровой подписью ГНС. Эту квитанцию налоговики направляют в течение операционного дня (с 00:00 до 23:00 часов).

В случае делегирования права подписи НН филиалу или структурному подразделению ЭЦП продавца накладываются в таком порядке: первой — ЭЦП должностного лица, которому делегировано право подписи НН; второй — ЭЦП, которая является аналогом оттиска печати продавца, зарегистрированного плательщиком НДС (п. 41 Памятки № 9497).

Налоговые органы могут отказать в принятии НН/РК по таким причинам (п. 9 Порядка № 1246):

- 1) наличие ошибок;
- 2) отсутствие в ЕРНН сведений, содержащихся в корректируемой НН;
- 3) факт регистрации НН/РК с такими же реквизитами.

Если в течение операционного дня продавцу **не прислана квитанция**, подтверждающая принятие или непринятие НН/РК, то **НН/РК считаются зарегистрированными в ЕРНН** (абзац шестой п. 201.10 НКУ).

**Поле «Залишается у продавца (тип причины)».** В Порядке № 969 остались ситуации, при которых налогоплательщик оставляет все экземпляры НН у себя. Они приведены в п. 8 Порядка № 969 и по сути аналогичны тем, которые присутствовали в Порядке № 165. Правила заполнения НН в таких ситуациях подверглись незначительным изменениям — ранее в оригинале делалась отметка с названием ситуации (например, «Поставка неплатнику податку»), а в настоящий момент каждой из подобных ситуаций присвоен **числовой код**. Для него в шапке НН предусмотрено отдельное поле «Залишается у продавца (тип причины)», которое состоит из двух частей: в верхней делается отметка «Х», свидетельствующая о наличии соответствующих обстоятельств, в нижнюю заносится код обстоятельства. Коды перечислены в п. 8 Порядка № 969. Приведем их в табл. 2.1.

Таблица 2.1

**Перечень ситуаций, в которых поставщик оставляет оба экземпляра НН у себя**

Код	Случаи, когда поставщик оставляет у себя оба экземпляра НН
1	2
01	Выписана на сумму превышения обычной цены над фактической
02	Поставка неплательщику налога
03	Натуральная выплата в счет оплаты труда физическим лицам
04	Поставка в пределах баланса для непроизводственного использования
05	Ликвидация основных фондов по самостоятельному решению плательщика налогов
06	Перевод основных фондов* в состав непроизводственных
* Несмотря на то что вместо принятого ранее в Законе о налоге на прибыль термина «основные фонды» НКУ оперирует понятием «основные средства», в некоторых его нормах, а также в подзаконных актах, принятых в его исполнение, упоминается прежняя терминология.	
07	Экспортные поставки*
* Обратите внимание: при экспортных поставках НН следует выписывать на день оформления ГТД (п.п. «б» п. 187.1 НКУ).	

08	Поставки для операций, которые не являются объектом обложения НДС*
09	Поставки для операций, которые освобождены от обложения НДС*
* Данная кодировка предусмотрена лишь для случаев с условной продажей, когда оба экземпляра НН остаются у лица, которое их составило. Например, первоначально были приобретены товары, по которым был отражен налоговый кредит, и в дальнейшем они были использованы в освобожденных от НДС (или не являющихся объектом) операциях. В этом случае поставщик должен признать условную продажу и выписать НН (т. е. она выписывается не на освобожденную поставку (или необъект), а на условную облагаемую продажу).	
10	Признание условной продажи товарных остатков и/или основных фондов, числящихся в учете плательщика налогов на день аннулирования его регистрации как плательщика НДС, в отношении которых был начислен налоговый кредит в предыдущих или текущем отчетных периодах при аннулировании регистрации плательщика НДС
11	Выписана по ежедневным итогам операций

Далее приведем несколько примеров заполнения шапки (см. рис. 2.1).

Обычная поставка (оригинал) — сумма НДС в НН превышает установленный НКУ критерий для включения в ЕРНН			Поставка неплательщику налога (оригинал)		
Оригінал	Видається покупцю	X	Оригінал	Видається покупцю	
	Включено до ЄРПН	X		Включено до ЄРПН	
	Залишається у продавця (тип причини)			Залишається у продавця (тип причини)	X
					0   2
Копія (залишається у продавця)			Копія (залишається у продавця)		
Обычная поставка (копия) — сумма НДС в НН меньше установленного НКУ критерия для включения в ЕРНН			Поставка товаров на экспорт		
Оригінал	Видається покупцю		Оригінал	Видається покупцю	
	Включено до ЄРПН			Включено до ЄРПН	
	Залишається у продавця (тип причини)			Залишається у продавця (тип причини)	X
					0   7
Копія (залишається у продавця)			Копія (залишається у продавця)		

Рис. 2.1. Заполнение верхней части НН

## 2.2. Отражение данных в ячейках

**Поля с ограниченным количеством ячеек.** Действующая форма НН содержит несколько полей («Вид цивільно-правового договору», «Дата виписки податкової накладної», «Порядковий номер», «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)» и т. п.) с ограниченным количеством ячеек. Это сделано с целью большей наглядности, удобства заполнения и исключения ошибок при написании номеров рукописным способом. Поясним некоторые особенности их заполнения:

— отсутствие разбивки соответствующих реквизитов на ячейки не может повлечь за собой недействительности НН. Например, в п. 31 Памятки № 9497 в отношении поля «Номер договору» сказано, что оно может быть оформлено либо как количество клеточек, либо как одно общее поле;

— число ячеек не является строго предопределенным и при необходимости его можно увеличивать. Например, в том же п. 31 Памятки № 9497 специально подчеркивается, что электронный формат НН не содержит ограничений по количеству знаков в поле «№» строки «Вид цивільно-правового договору», поэтому в это поле можно внести более 6 цифр, если номер договора содержит большое число символов. При этом налоговики против точек и знаков дроби в реквизите «Дата виписки податкової накладної» (п. 18 Памятки № 9497);

— каждая отдельная ячейка используется для внесения лишь одного символа;

— в отдельно предусмотренных случаях (например, поставка неплательщику налога, получение услуг от нерезидента и т. д.) в ячейках некоторых полей проставляются нули. На наш взгляд, ноль необходимо вносить лишь в самую правую ячейку — остальные заполнять не нужно. С этим согласны и налоговики (пп. 24 и 29 Памятки № 9497).

**Ячейки без показателей (в таблице НН).** В самом Порядке № 969 о ячейках таблицы НН без показателей ничего не сказано. Поэтому имеет смысл обратиться к другим нормативным документам и консультациям от ГНАУ. С одной стороны, НН соответствует определению первичного документа (п. 2.1 Положения № 88) и надо выполнять требование п. 2.11 указанного Положения, где говорится, что свободные строки в первичных документах подлежат обязательному подчеркиванию. Но с другой стороны, налоговики в Единой базе налоговых знаний (далее — **ЕБНЗ**), размещенной на их официальном сайте ([www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)), консультируют (см. с. 40), что при отсутствии данных в графах НН или оснований для заполнения граф НН такие графы **не заполняются**, а именно остаются пустыми.

### 2.3. Отражение скидок и товаротранспортных расходов

Как указывалось выше, приказом ГНАУ от 21.12.2010 г. № 969 в «тело» НН внесены изменения, но лишь в части разделов. Так, из нее убрали разделы, в которые вносилась информация о ТТР, предоставленных скидках/надбавках и итоге первых двух разделов с учетом скидки/надбавки (соответственно разделы II, IV и V в форме НН, утвержденной *Порядком № 165*). Об этом напомнили и налоговики в *письме ГНАУ от 11.01.2011 г. № 547/7/16-1117*, а также в соответствующей консультации из ЕБНЗ (см. с. 31). Там же указывалось, что теперь данные о ТТР должны приводиться в разделе I с заполнением соответствующих граф, в частности, в графе 3 «Номенклатура постачання товарів/послуг продавця» следует вписать отдельной строкой: «Товаротранспортні послуги».

Теперь относительно **скидок**. Как указывают налоговики (см. *письмо ГНА в г. Киеве от 03.03.2011 г. № 2074/10/31-606*, а также консультацию из ЕБНЗ на с. 33 спецвыпуска), в разделе I НН с заполнением соответствующих граф подлежит отражению конечная стоимость товаров/услуг с учетом надбавок и/или скидок, предоставленных продавцом. Другими словами, **цену единицы продукции следует заполнять уже с учетом скидки/надбавки**. При этом достаточно часто могут встречаться ситуации, когда скидка предоставляется не к единице продукции, а к партии определенного объема (причем скидка применяется к определенной части товара). В таком случае цену единицы продукции по графе 6 придется пересчитать и отразить с учетом скидки.

Приведем условный числовой пример заполнения НН с учетом ТТР и скидок.

**Пример 2.1.** Договором купли-продажи предусмотрена реализация одной единицы товара «А» (цена 1 шт. — 700 грн. без НДС) и одной единицы товара «В» (цена 1 шт. — 300 грн. без НДС). Таким образом, суммарная стоимость товаров составляет 1000 грн. (без НДС). Сумма ТТР, понесенных поставщиком, составляет 200 грн. (без НДС). На указанное количество товара покупателю предоставляется скидка, которая составляет 400 грн. (без НДС).

Вначале следует пересчитать предоставляемую скидку для каждого товара:

— скидка на товар «А» составляет 280 грн. без НДС ( $400 \times (700 : 1000)$ );

— скидка на товар «В» — 120 грн. без НДС ( $400 \times (300 : 1000)$ ).

После этого пересчитываем цену товаров с учетом скидки и получаем следующий результат:

— цена 1 шт. товара «А» составит 420 грн. без НДС ( $700 - 280$ );

— цена 1 шт. товара «В» — 180 грн. без НДС (300 - 120).

Фрагмент заполнения НН по условиям рассматриваемого примера приведен на рис. 2.2.

Розділ	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг)	Номенклатура постачання товарів/послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	17.06.2011	Товар «А»	Шт.	1	420,00	420,00				800,00
	17.06.2011	Товар «В»	Шт.	1	180,00	180,00				
	17.06.2011	Товаротранспортні послуги	Грн.	Послуга	200,00	200,00				
	Усього по розділу I			X	X	X	800,00			
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	160,00				160,00
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	960,00				960,00

Рис. 2.2. Фрагмент заполнения НН с ТТР и скидкой

### 3. Порядок заверения налоговой накладной

#### 3.1. Печать на налоговой накладной

Требование заверять НН печатью предприятия выдвигалось и ранее (см. п. 18 Порядка № 165). Теперь данный факт отдельно закреплен в п. 201.1 НКУ (а также в п. 16 Порядка № 969). Печать продавца — плательщика НДС должна стоять на всех экземплярах НН, причем в свое время налоговики требовали, чтобы на печати присутствовал идентификационный код предприятия или идентификационный номер физлица, а также запрещали заверять НН печатями «Канцелярия», «Финансовый отдел», «Для документов», «Для справок» и т. п.

Заметим, что до 21.02.2011 г. ситуация с печатью была более-менее понятна: на НН должна стоять основная печать, которая используется предприятием в основной его деятельности. То есть следовало использовать не штамп и не простую круглую печать, а именно основную каучуковую либо металлическую печать. Описывались требования к такой печати в Инструкции № 17.

В частности, там говорилось, что такая печать могла быть у предприятия только одна (п.п. 3.2.6), в определенных случаях

допускалось наличие **дополнительной каучуковой либо металлической печати** с цифрами «1», «2» (ими также можно было заверять НН).

Если предприятие имело в своем составе филиалы, то для каждого из них также могли быть изготовлены **каучуковая либо металлическая печать**. В этом случае на печати должно быть слово «Філія» (*п.п. 3.2.7 Інструкції № 17*). Ею также могла быть заверена НН, если, конечно, головное предприятие должным образом делегировало филиалу право выписки НН.

Филиалы/структурные подразделения могли также заверять НН специальной круглой печатью «Для налоговых накладных», на которой указаны название филиала, отдельный номер, соответствующий коду филиала, и идентификационный код филиала. В то же время ранее в своих письмах налоговикам дополнительно требовали (без законодательных оснований), чтобы в печатях филиалов/структурных подразделений также содержался индивидуальный налоговый номер плательщика НДС — головного предприятия.

Частные предприниматели — плательщики НДС также должны были проставлять на своих НН печать, что приводило к необходимости тем из них, кто до регистрации плательщиком НДС печатью вообще не пользовался, заказывать ее изготовление в установленном *Инструкцией № 17* порядке.

Если поставщик заверял НН другой печатью (например, с надписью «Канцелярия», «Для документов» и т. п.) или штампом, либо оттиск печати вообще отсутствовал, то такую НН могли признать недействительной. Примечательно, что размещенная в ЕБНЗ консультация относительно требований к печатям, изложенным выше, имеет срок действия **до 21.02.2011 г.**

Начиная же с указанной даты *Инструкция № 17* в соответствии с *приказом МВД Украины от 11.01.2011 г. № 5* утратила силу. Это значит, что, во-первых, с этого дня не надо получать разрешение в органах МВД на изготовление печати, и во-вторых, нигде не регламентированы требования к печати. То есть на НН в принципе можно ставить любую печать. Однако во избежание недоразумений пока лучше придерживаться устоявшейся практики. Это тем более актуально, что, несмотря на описанные выше изменения в действующем законодательстве, ГНАУ продолжает настаивать на своем мнении — в *п. 33 Памятки № 9497* по-прежнему содержатся те же требования к печати, что и ранее.

## 3.2. Подпись уполномоченного лица

Что касается требования *п. 201.1 НКУ* и *п. 16 Порядка № 969* о подписи НН лицом, уполномоченным продавцом — плательщиком НДС осуществлять поставки товаров/услуг, то, как разъяснили налоговикам (см. консультацию из ЕБНЗ на с. 28 этого спецвыпуска), уполномочивать лицо на подписание НН могут уставные документы, доверенность, закон или другие акты гражданского законодательства. При этом в другой консультации (см. на с. 42) говорится о необходимости **собственноручной подписи** НН таким лицом, **без использования факсимильного воспроизведения** подписи, поскольку НН является налоговым документом, который подтверждает факт приобретения товаров/услуг и является основанием для начисления налогового кредита.

## 4. Особенности заполнения обязательных реквизитов налоговой накладной

### 4.1. Обязательные реквизиты налоговой накладной

Как известно, требование о выписке НН не ново — до принятия *НКУ* оно содержалось и в *Законе об НДС*, который просуществовал 13 с лишним лет. За это время вряд ли найдется проверенный налоговиками плательщик НДС, который не столкнулся бы с исключением при проверке из налогового кредита сумм НДС, подтвержденных неправильно заполненными НН. Поэтому не лишним будет прежде всего обратить внимание на перечень **обязательных реквизитов НН**, установленный на сегодняшний день *НКУ*. Ведь **отсутствие или неправильное заполнение** таких реквизитов по-прежнему **может повлечь за собой исключение из налогового кредита сумм НДС** из неправильно заполненных НН.

Итак, согласно *п. 201.1 НКУ* **обязательными реквизитами НН** являются:

а) порядковый номер налоговой накладной;

б) дата выписки налоговой накладной;

в) полное или сокращенное название, указанное в уставных документах юридического лица, или фамилия, имя и отчество физического лица, зарегистрированного как плательщик налога на добавленную стоимость, — продавца товаров/услуг;

г) налоговый номер плательщика налога (продавца и покупателя);

г) местонахождение юридического лица — продавца или налоговый адрес физического лица — продавца, зарегистрированного как плательщик налога;

д) полное или сокращенное название, указанное в уставных документах юридического лица, или фамилия, имя и отчество физического лица, зарегистрированного как плательщик налога на добавленную стоимость, — покупателя (получателя) товаров/услуг;

е) описание (номенклатура) товаров/услуг и их количество, объем;

е) цена поставки без учета налога;

ж) ставка налога и соответствующая сумма налога в цифровом значении;

з) общая сумма средств, подлежащих уплате с учетом налога;

и) вид гражданско-правового договора.

Заметим, что приведенный выше перечень обязательных реквизитов НН мало чем отличается от того, который присутствовал ранее в *п.п. 7.2.1 Закона об НДС*. При этом стоит обратить внимание, что:

— *НКУ*, в отличие от *Закона об НДС*, не называет в качестве обязательного реквизита **местонахождение покупателя** (хотя самой формой НН этот реквизит предусмотрен для заполнения). Следовательно, отсутствие этого реквизита в НН или неточности в нем не могут быть основанием для признания НН недействительной;

— в числе обязательных реквизитов назван новый реквизит — **вид гражданско-правового договора** (подробнее об этом см. на с. 81). Также здесь указываются номер и дата договора;

— требование о наличии **подписи уполномоченного лица и печати налогоплательщика** теперь содержится непосредственно в *НКУ*. Ранее такое требование содержалось в подзаконном акте, принятом во исполнение *Закона об НДС*, а именно в *п. 18 Порядка № 165*. Как и прежде, покупатель не ставит печать и не подписывает полученную от продавца НН (*п. 16 Порядка № 969*).

Среди обязательных реквизитов НН *НКУ* (как, собственно, и *Закон об НДС*) **не называет**:

— номер свидетельства о регистрации плательщика НДС продавца и покупателя;

— номер телефона продавца и покупателя;

— форму проведенных расчетов;

— единицу измерения товара.

## 4.2. Порядковый номер налоговой накладной

В соответствии с *п. 3 Порядка № 969* (а также *п.п. 9.1 Порядка № 1002*) при нумерации налоговых накладных четко должно выполняться следующее правило: порядковый номер НН должен соответствовать порядковому номеру записи в Реестре выданных и полученных налоговых накладных (раздел I). Таким образом, если НН будет в Реестре пятой записью, то ей необходимо присвоить номер «5».

А вот должна ли обнуляться нумерация записей в Реестре ежемесячно, или она должна быть сквозной в течение года, однозначно в нормативных актах нигде не сказано. Поэтому имеет смысл прислушаться к мнению налоговиков. На сегодняшний день сформировался следующий подход к рассматриваемому вопросу, который можно рекомендовать для использования на практике (*п. 19 Памятки № 9497*): в зависимости от принятой нумерации записей в Реестре должна осуществляться и **нумерация НН, как будет удобно конкретному налогоплательщику**: то ли с № 1 каждый месяц/квартал, то ли с № 1 с начала года.

В соответствии с рекомендациями, изложенными в *п. 19 Памятки № 9497*, **номер НН** может иметь не более 7 цифр (следовательно, максимальный номер НН — 9999999), является исключительно порядковым номером, **не может содержать букв, запятых, скобок, тире, знаков дроби или других символов**.

При заполнении порядкового номера НН до знака дроби обратите внимание на такой нюанс: незаполненные ячейки следует оставлять пустыми, т. е. без прочерков или нулей, что подтверждают и налоговики в *п. 20 Памятки № 9497*. При этом номер следует отражать в крайних правых ячейках. Например:

— накладная № 1: \_ \_ \_ \_ \_ 1 (шесть пустых клеток 1);

— накладная № 11: \_ \_ \_ \_ \_ 11 (пять пустых клеток 11);

— накладная № 1011: \_ \_ \_ 1011 (три пустых клетки 1011).

**Нумерация НН налогоплательщиками с особыми НДС-режимами.** Плательщики налога на добавленную стоимость с особыми НДС-режимами составляют отдельные НН по видам деятельности, предусматривающим специальный режим налогообложения, и указывают в порядковом номере НН в первой из четырех клеточек после дроби **код соответствующей деятельности**:

**2 — сельскохозяйственные предприятия, которые применяют специальный режим налогообложения** деятельности в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства в соответствии со *ст. 209 НКУ*;

**3 — сельскохозяйственные предприятия** всех форм собственности, которые соответствуют критериям, определенным *ст. 209 НКУ*, но **которые не выбрали специальный режим налогообложения** деятельности в сфере сельского, лесного хозяйства и рыболовства и реализуют молоко, скот, птицу, шерсть собственного производства, а также молочные продукты, молочное сырье и мясопродукты, произведенные в собственных перерабатывающих цехах;

**4 — перерабатывающие предприятия** всех форм собственности, которые согласно *п. 1 подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ* за реализованные ими молоко, молочное сырье и молочные продукты, мясо и мясопродукты, другую продукцию переработки животных, закупленных в живом весе (шкура, субпродукты, мясокостная мука), в полном объеме направляют суммы налога на добавленную стоимость в специальный фонд государственного бюджета.

Если плательщик не является субъектом спецрежима, первая из четырех (после дроби) клеточек порядкового номера НН не заполняется.

**Нумерация НН филиалами.** При составлении НН филиалом или структурным подразделением плательщика налога порядковый номер НН устанавливается с учетом присвоенного такому филиалу (подразделению) номера и определяется числовым значением через дробь. В числителе порядкового номера НН проставляется ее порядковый номер, а в знаменателе — числовой номер филиала или структурного подразделения (*п. 3 Порядка № 969*).

Как разъяснила ГНАУ в [письме от 11.01.2011 г. № 547/7/16-1117](#), а также в *п. 21 Памятки № 9497*, для номера филиала отведены три последние клеточки, расположенные справа после знака дроби в номере НН. Если в числовом номере филиала одна или две цифры, то свободные разряды заполняются нулями. Например, у филиала, которому присвоен числовой номер 5, указывается «005», а для филиала с номером 23 указывается «023».

Сделано это для того, чтобы не было путаницы с теми предприятиями, которые работают на спецрежиме по НДС и которые сразу после знака дроби должны поставить код согласно применяемому спецрежиму — 2, 3 или 4. Кстати, в *Памятке № 9497* налоговики рекомендуют зарегистрированным плательщикам НДС, имеющим филиалы, осуществить делегирование права выписки НН таким образом, чтобы филиалы не допускали нарушений при заполнении действующей формы НН (видимо, имеется в виду при формировании числового шифра для филиалов ограничиться тремя цифрами).

Резюмируя сказанное выше, подчеркнем, что порядковый номер НН состоит из трех частей в виде своеобразной дроби:

1) в числителе указывается номер НН, соответствующий номеру записи в Реестре;

2) в первой ячейке знаменателя указывается код вида спецрежимной деятельности. Если НН выписана на «обычную» не спецрежимную операцию, то эта ячейка не заполняется;

3) в трех последних ячейках знаменателя указывается номер филиала. Если филиалу присвоен однозначный или двузначный номер, то в свободных ячейках ставятся нули. Если НН составлена самим плательщиком НДС (не филиалом), то эти ячейки не заполняются. Порядок заполнения номера НН проиллюстрирован на рис. 4.1.

<p><b>Обычная поставка плательщиком НДС (порядковый номер НН в Реестре «5»)</b></p>	<p><b>Поставка молока перерабатывающим предприятием — плательщиком НДС (порядковый номер НН в Реестре «5»)</b></p>
<p>□ □ □ □ □ □ 5 / □ □ □ □ □ □</p>	<p>□ □ □ □ □ □ 5 / 4 □ □ □ □ □ □</p>
<p><b>Обычная поставка филиалом плательщика НДС (код филиала «10»)</b></p>	<p><b>Поставка молока филиалом перерабатывающего предприятия — плательщика НДС (код филиала «10»)</b></p>
<p>□ □ □ □ □ □ 5 / □ 0 1 0</p>	<p>□ □ □ □ □ □ 5 / 4 0 1 0</p>

Рис. 4.1. Заполнение номера НН

### 4.3. Дата выписки налоговой накладной

НН выписывается в двух экземплярах в день возникновения налоговых обязательств продавца (п. 201.4 НКУ; п. 6 Порядка № 969; п. 9 Памятки № 9497).

**Общее правило.** Согласно п. 187.1 НКУ налоговые обязательства по НДС при поставке товаров/услуг в общем случае возникают по дате первого из событий: оплате или отгрузке/оформлении соответствующего документа, что полностью совпадает с ранее действовавшими положениями п.п. 7.3.1 Закона об НДС.

Итак, согласно п. 187.1 НКУ датой возникновения налоговых обязательств по поставке товаров/услуг считается дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого происходит любое из событий, произошедшее раньше:

а) дата зачисления денежных средств от покупателя/заказчика на банковский счет плательщика налога в качестве оплаты товаров/услуг, подлежащих поставке. При этом в случае поставки товаров/услуг за наличные такой датой будет дата оприходования денежных средств в кассе плательщика налога, а при отсутствии таковой — дата инкассации наличности в банковском учреждении, обслуживающем этого плательщика налога;

б) дата отгрузки товаров, а для услуг — дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг плательщиком налога (дополнительно см. пп. 10 — 12, 14 и 15 Памятки № 9497).

Проще говоря, у плательщика налога — поставщика товаров/услуг налоговые обязательства по НДС возникают либо в момент отгрузки товаров (оформления акта предоставленных услуг), либо на дату поступления средств на его банковский счет (в кассу) при осуществлении покупателем/заказчиком предварительной оплаты, безусловно, если такое событие случится раньше. Выписка НН по второму событию является нарушением, и налоговики при проверке могут настаивать на ее недействительности.

В НКУ существуют специальные правила определения даты налоговых обязательств для комитентов/комиссионеров (п. 189.4), для экспортеров товаров (п.п. «б» п. 187.1), для операций по реализации через торговые автоматы (пп. 187.2 и 187.4), для операций поставки товаров по договорам товарного кредита (п. 187.3), для продаж с использованием карточек и чеков (п. 187.5), для передачи объекта в финансовый лизинг (п. 187.6), при оплате товаров/услуг за счет бюджетных средств (п. 187.7), при ввозе товаров на таможенную территорию Украины (п. 187.8), для исполнителей долгосрочных договоров (п.



187.9), а также при поставке тепловой энергии, природного газа (кроме сжиженного) и услуг, перечисленных в п. 187.10 НКУ. Обсудим некоторые из них более детально.

### **Посреднические (комиссионные) операции.**

В отличие от специального порядка начисления НДС, регламентированного ранее п. 4.7 Закона об НДС, отныне дату увеличения налоговых обязательств плательщиков налога, осуществляющих поставку/получение товаров/услуг в рамках договоров комиссий (консигнации), поручительства, поручения, доверительного управления, других гражданско-правовых договоров и без права собственности на такие товары/услуги, следует определять по общим правилам, установленным п. 187.1 НКУ. Именно такое требование выдвигает п. 189.4 НКУ, который, заметим, не касается посредничества по ВЭД-договорам (п. 189.6 НКУ).

**Экспорт товаров.** НКУ, в отличие от Закона об НДС, содержит специальную норму, четко определяющую дату возникновения налоговых обязательств при экспорте товаров, каковой является дата оформления таможенной декларации, удостоверяющей факт пересечения таможенной границы Украины, оформленной в соответствии с требованиями таможенного законодательства (п.п. «б» п. 187.1 НКУ; п. 13 Памятки № 9497).

В условиях действия Закона об НДС, напомним, при экспорте товаров налоговые обязательства по НДС также определялись плательщиками налога на дату осуществления фактического пересечения товарами таможенной границы Украины (завершения оформления вывозной грузовой таможенной декларации). Правда, такой порядок установления даты возникновения налоговых обязательств при экспорте товаров был предписан не самим Законом, а изложен в Налоговом разъяснении, утвержденном приказом ГНАУ от 05.09.2002 г. № 418.

В настоящее время подтверждение факта пересечения товаром таможенной границы Украины осуществляется согласно Порядку подтверждения сведений о фактическом вывозе товаров за пределы таможенной территории Украины, утвержденному совместным приказом ГТСУ и ГНАУ от 21.03.2002 г. № 163/121. Именно дата фактического вывоза товаров, указанная таможенным органом при проставлении отметки «Задекларированные в этой ГТД товары вывезены за пределы таможенной территории Украины в полном объеме» на пятом основном листе (экземпляре для декларанта) ГТД формы МД-2 (МД-3) (лист ГТД с обозначением «3/8») и является той датой, на которую у экспортера возникали и будут возникать в дальнейшем налоговые обязательства при экспорте товаров.

Важно учесть при этом, что, как и прежде, при экспорте товаров не применяется обычное правило первого события — предварительная (авансовая) оплата стоимости экспортируемых товаров не изменяет значения сумм налога, относящихся к налоговым обязательствам плательщика налога — экспортера (п. 187.11 НКУ). А это значит, что при экспорте товаров налоговые обязательства по НДС возникают на одну дату: дату завершения оформления ГТД, удостоверяющей факт пересечения экспортируемым товаром таможенной границы Украины.

Именно на эту дату и следует выписать НН в двух экземплярах, в верхней левой части оригинала которой проставить отметку «X» в поле «Залишається у продавця» и указать тип причины «07» (экспортные поставки). Оба экземпляра такой НН остаются на хранении у выписавшего их лица (п. 8 Порядка № 969).

**Проценты по товарному кредиту.** Специальной нормы, регулирующей порядок налогообложения процентов по товарному кредиту, Закон об НДС вообще не содержал. По разъяснениям налоговиков, проценты по товарному кредиту поставщику товаров следовало облагать НДС уже в момент отгрузки таких товаров покупателю, увеличив при этом на их сумму договорную стоимость товара (см. п. 26 письма ГНАУ от 28.01.2003 г. № 1399/7/15-3317; письма ГНАУ от 04.11.2005 г. № 22156/7/16-1517-26; от 04.12.2009 г. № 27084/7/16-1517 // «Налоги и бухгалтерский учет», 2010, № 21). Однако мы всегда придерживались мнения, что указанные проценты нужно было облагать в общеустановленном порядке как любую другую услугу на дату первого из событий (либо на дату начисления, либо на дату уплаты) применительно к такой услуге.

НКУ разрешил указанную проблему. В соответствии с п. 187.3 НКУ датой увеличения налоговых обязательств при поставке товаров по договорам товарного кредита (товарного займа, рассрочки), условия которых предусматривают уплату (начисление) процентов, в части таких процентов считается дата их начисления согласно условиям соответствующего договора. То есть общее правило первого события здесь также не работает, а увеличивать налоговые обязательства при этом нужно не сразу по дате отгрузки товаров, а в момент начисления процентов в сроки, определенные договором товарного кредита.

**Долгосрочные договоры.** В сравнении с Законом об НДС нормами НКУ кардинальным образом изменен подход к определению даты возникновения налоговых обязательств по долгосрочным контрактам. Так, согласно положениям п. 187.9 НКУ датой возникновения налоговых обязательств исполнителя долгосрочных договоров (контрактов) является дата фактической передачи исполнителем результатов работ по таким договорам (контрактам). Причем под долгосрочным договором (контрактом) в этом случае подразумевается любой договор на изготовление товаров, выполнение работ, предоставление услуг с долговременным (более одного года) технологическим циклом производства и если договорами, заключенными на производство таких товаров, выполнение работ, предоставление услуг, не предусмотрена поэтапная их сдача.

Напомним, что п.п. 7.3.7 Закона об НДС предлагалось при определении контрактов долгосрочными руководствоваться Законом о налоге на прибыль, а датой возникновения налоговых обязательств исполнителя такого контракта считать дату увеличения его валового дохода.

**Другие случаи.** Что касается других случаев определения даты возникновения налоговых обязательств, то установленные для них специальные правила перенесены в НКУ из Закона об НДС по сути в неизменном виде (за исключением некоторых терминологических правок). В обобщенном виде они представлены в табл. 4.1.

Таблица 4.1

**Специальные правила определения даты возникновения налоговых обязательств**

№ п/п	Вид операции, форма расчетов	Дата возникновения налоговых обязательств	Норма НКУ
1	2	3	4
1	Поставка товаров или услуг с использованием торговых автоматов либо другого подобного оборудования, не предусматривающего наличия кассового аппарата, контролируемого уполномоченным на это физическим лицом	Дата извлечения из таких торговых аппаратов или подобного оборудования денежной выручки	<i>п. 187.2</i>
2	Поставка товаров/услуг через торговые автоматы осуществляется с использованием жетонов, карточек или других заменителей национальной валюты	Дата поставки таких жетонов, карточек или других заменителей национальной валюты	<i>п. 187.4</i>
3	Поставка товаров/услуг осуществляется с использованием кредитных или дебетовых карточек, дорожных, коммерческих, именных или других чеков	Дата первого из событий: либо дата, удостоверяющая факт поставки плательщиком налога товаров/услуг покупателю, оформления НН; либо дата выписки соответствующего счета (товарного чека)	<i>п. 187.5</i>
4	Операции финансовой аренды (лизинга) у арендодателя (лизингодателя)	Дата фактической передачи объекта финансовой аренды (лизинга) в пользование арендатору (лизингополучателю)	<i>п. 187.6</i>
5	Поставка товаров/услуг с оплатой за счет бюджетных средств	Дата зачисления таких денежных средств на банковский счет плательщика налога или дата получения соответствующей компенсации в любой другой форме, включая уменьшение задолженности такого плательщика налога по его обязательствам перед бюджетом	<i>п. 187.7</i> (см. также <i>п. 16 Памятки № 9497</i> )
6	Ввоз товаров на таможенную территорию Украины	Дата представления таможенной декларации для таможенного оформления	<i>п. 187.8</i>
7	Поставка услуг нерезидентами, местом предоставления которых является таможенная территория Украины	Дата первого из событий: либо дата списания денежных средств с банковского счета плательщика налога в оплату услуг; либо дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг нерезидентом	<i>п. 187.8</i>
8	Поставка тепловой энергии, газа природного (кроме сжиженного), предоставление услуг по водоснабжению, водоотведению или услуг, стоимость которых включается в состав квартирной платы или платы за содержание жилья, физическим лицам, бюджетным учреждениям, не	Дата зачисления денежных средств на банковский счет плательщика налога	<i>п. 187.10</i> (см. также <i>п. 16 Памятки № 9497</i> )

<p>зарегистрированным в качестве плательщиков налога, а также жилищно-эксплуатационным конторам, квартирно-эксплуатационным частям, объединениям совладельцев многоквартирных домов, другим подобным плательщикам налога, осуществляющим сбор денежных средств от указанных покупателей в целях дальнейшего их перечисления продавцам таких товаров (лицам, предоставляющим услуги) в счет компенсации их стоимости (далее — ЖЭКи).</p> <p>Поставка указанных товаров/услуг для ЖЭКов и бюджетных учреждений, получающих такие товары/услуги, если они зарегистрированы плательщиками налога</p>		
--	--	--

Рекомендации технического характера относительно заполнения рассматриваемого реквизита НН изложены в *п. 18 Памятки № 9497*. Так, дата заполняется в клеточках в формате ДДММРРРР, где ДД — число (01 — 31), ММ — месяц (01 — 12), РРРР — год (2011 — ...). Точки, тире, а также любые другие разделительные знаки ни в одной из клеточек поля «Дата» не ставятся. Например: дата выписки НН 25 марта 2011 года должна выглядеть как 25032011.

В случае заполнения НН при помощи действующего программного обеспечения «Налоговая отчетность» поле для ввода даты выписки НН содержит две цифры для номера дня в месяце, точку, две цифры для номера месяца, точку и четыре цифры года. Тем не менее НН распечатывается с датой, состоящей из шести цифр и не содержащей точек.

#### 4.4. Название продавца

При заполнении реквизита «Особа (платник податку) — продавец» приводится **полное или сокращенное название юридического лица** согласно учредительным документам или Ф.И.О. физического лица — плательщика НДС (*п.п. «в» п. 201.1 НКУ*). Заметим, что написание названия большими буквами тождественно названию лица, написанному большими и маленькими буквами, если они полностью совпадают (см. *письмо Госкомпредприимательства от 31.08.2005 г. № 7507*).

А как быть в тех случаях, когда в тексте учредительных документов соответствующие сокращения (например, «Частное предприятие» на «ЧП») отсутствуют? Можно ли тогда в НН сократить безнаказанно организационно-правовую форму (ЧП, ПАО, ООО и т. д.)? Мы считаем, что можно. И вот почему.

Дело в том, что действующее законодательство не содержит четкого определения понятия «полное название». Вместе с тем в *п. 1 ст. 23 Закона № 755* сказано, что **наименование** юридического лица содержит информацию о его **организационно-правовой форме и названии**. Следовательно, понятие «наименование» шире понятия «название». На основании этого можно сделать вывод, что полным названием будет часть наименования без аббревиатуры «ЧП», т. е. для предприятия с наименованием ЧП «Ласточка» названием будет «Ласточка». Таким образом, сокращать вид организационно-правовой формы хозяйствования в НН можно, даже если такое сокращение не зафиксировано в уставных документах.

А вот сокращать что-либо в **названии** можно только с «разрешения» учредительных документов. Например, при выписке НН в адрес предприятия ТОВ «Підприємство матеріально-технічного забезпечення «Імпульс» поставщики могут смело писать, скажем, ТОВ «ПМТЗ «Імпульс», но только в том случае, **если такое сокращение прямо прописано в его уставе**. Ведь следуя положениям *п. 1 ст. 23 Закона № 755*, о которых говорилось выше, аббревиатура «ПМТЗ» — это уже часть названия, и если такое сокращение не предусмотрено учредительными документами, то пользоваться им при выписке НН нельзя.

В то же время возможен и иной, более строгий подход к рассматриваемой проблеме в силу того, что в полях «Особа (платник податку) — покупатель» и «Особа (платник податку) — продавец» новой формы НН, утвержденной *приказом ГНАУ от 21.12.2010 г. № 969*, требуется приводить **наименование** юрлица, а не его название, как это было ранее. Тем не менее в *п. 22 и 23 Памятки № 9497* налоговики корректно, со ссылками на *п.п. «в» и «д» п. 201.1 НКУ*, разъясняют, что в указанных полях все же отражается полное или сокращенное **название** плательщика НДС, что позволяет и в дальнейшем при их заполнении использовать приведенные выше аргументы.

Теперь несколько слов относительно заполнения данного реквизита **филиалами/структурными подразделениями плательщиков НДС**. Позиция налоговиков в данном вопросе на сегодняшний день не совсем ясна. Так, в одной из

консультаций, размещенной в ЕБНЗ, они настаивают на том, что в этом поле вместе с наименованием головного предприятия **необходимо указывать название филиала** или структурного подразделения, которому делегировано право выписки НН. Однако в *п. 22 Памятки № 9497 ГНАУ* уже не так категорична: вместо словосочетания «**необходимо указывать**» использовано более мягкое по смыслу «**может указываться**».

Что касается порядка заполнения этого реквизита физлицами-предпринимателями — плательщиками НДС, то таким лицам следует указывать в НН только фамилию, имя и отчество, без дополнительной аббревиатуры «ФО-П», «СПД-ФО» и т. п. По крайней мере, именно так в свое время разъясняли налоговики в одной консультации из ЕБНЗ, а поскольку никаких изменений в этой части с тех пор не произошло, то считаем возможным пользоваться этой рекомендацией и в настоящее время.

#### 4.5. Налоговый номер плательщика налога (продавца и покупателя)

В общем случае в полях «Индивидуальный податковий номер продавца» и «Индивидуальный податковий номер покупателя» необходимо проставить налоговый номер плательщика НДС (продавца или покупателя соответственно), который указан в его свидетельстве об НДС-регистрации. Однако при их заполнении существуют и особые ситуации. Так, **в налоговом номере покупателя проставляется «0» при:**

— поставках лицу, не зарегистрированному плательщиком НДС, в том числе поставках **на экспорт**, натуральных выплатах в счет зарплаты (*п.п. 8.1 Порядка № 969*);

— поставках товаров/услуг **в пределах баланса для непроизводственного использования**; использования товаров/услуг, по которым ранее был отражен налоговый кредит, **в льготированных операциях** или операциях, **не являющихся объектом обложения НДС**; признании **условной продажи** товаров и/или основных фондов, числящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации как плательщика НДС, в отношении которых был начислен налоговый кредит в предыдущих или текущем отчетных периодах при аннулировании регистрации плательщика НДС; **ликвидации основных фондов** по самостоятельному решению налогоплательщика; **переводе производственных необоротных активов в состав непроизводственных** (*п.п. 8.3 Порядка № 969*).

При выписке НН на сумму превышения обычной цены над договорной в части налогового номера покупателя также было бы логично проставить «0», хотя об этом прямо не указано в *Порядке № 969*. Вместе с тем ранее налоговики для такого случая высказывали мнение, что в этом поле проставляется налоговый номер покупателя (см. «Вестник налоговой службы Украины», 2010, № 23, с. 14).

**В налоговом номере продавца проставляется «0»**, если НН выписывается при получении услуг от нерезидента на таможенной территории Украины (*п.п. 8.2 Порядка № 969*).

Кстати, с наименованием рассматриваемых реквизитов в новой форме НН произошла такая же путаница, как и с реквизитом «полное или сокращенное название продавца»: вместо налогового номера плательщика, как того требует *п.п. «г» п. 201.1 НКУ*, в форме НН по старинке предлагается приводить индивидуальный налоговый номер.

Может возникнуть вопрос, что проставлять в этом поле в перерегистрационный период (при замене свидетельства о регистрации плательщиком НДС в связи с изменением данных налогоплательщика). Ответ содержится в *п. 3 разд. IV Положения № 978* — в период перерегистрации до начала действия нового свидетельства необходимо использовать старое (со специальной записью о сроке действия). Таким образом, до момента начала действия нового свидетельства в НН необходимо проставлять старый индивидуальный налоговый номер и номер свидетельства о регистрации плательщика НДС. Об этом есть и соответствующая консультация налоговиков в ЕБНЗ (см. с. 34).

Как указывается в *п. 24 Памятки № 9497*, поле для индивидуального налогового номера (далее — **ИНН**) продавца (покупателя) имеет 12 клеточек. Если ИНН плательщика налога содержит менее 12 знаков, поля заполняются, начиная с последней клеточки, пустые клеточки перед первой цифрой номера нулями не заполняются. Для плательщика НДС — физического лица ИНН всегда содержит 10 знаков, поэтому две первые клеточки остаются пустыми и нулями не заполняются.

## 4.6. Местонахождение продавца

Формой НН, утвержденной *приказом ГНАУ от 21.12.2010 г. № 969*, уточнено, что при заполнении реквизита «Местонахождение» указывается налоговый адрес продавца.

В соответствии с *п. 45.2 НКУ* **налоговым адресом** юридического лица (обособленного подразделения юридического лица) является местонахождение такого юридического лица, сведения о чем содержатся в Едином государственном реестре предприятий и организаций Украины (ЕГРПОУ). Налоговым адресом предприятия, переданного в доверительное управление, является местонахождение доверительного собственника.

**Местонахождением** юридического лица определено **фактическое место ведения деятельности** или расположения офиса, из которого производится ежедневное управление деятельностью юридического лица (преимущественно находится руководство) и осуществление управления и учета (*ст. 93 ГКУ*).

Тем не менее в этом поле указывается **юридический** (не фактический!) адрес продавца — плательщика НДС. Филиалы/структурные подразделения плательщиков НДС, которым делегировано право выписки НН, указывают местонахождение головного предприятия, рядом с которым они могут внести запись о собственном местонахождении (*п. 25 Памятки № 9497*).

С заполнением рассматриваемого реквизита физлицами-предпринимателями — плательщиками НДС все достаточно однозначно, поскольку в соответствии с *п. 45.1 НКУ* налоговым адресом плательщика налогов — физического лица признается место его проживания, по которому оно ставится на учет в качестве плательщика налогов в органе государственной налоговой службы. При этом плательщик налогов — физическое лицо может иметь одновременно не более одного налогового адреса.

По рекомендациям налоговиков, изложенным в *п. 27 Памятки № 9497*, адрес записывается в общеустановленном порядке: улица, № дома, № офиса, город (населенный пункт), район (если населенный пункт не является райцентром), область (если город не является областным центром), почтовый индекс, что соответствует требованиям к написанию адреса, предусмотренным *п. 42 Правил предоставления услуг почтовой связи, утвержденных постановлением КМУ от 05.03.2009 г. № 270*. Общепринятыми считаются также сокращения «ул.» вместо «улица», «д.» вместо «дом» и т. п.

Обращаем внимание на необходимость указывать **почтовый индекс продавца** при заполнении данного реквизита, так как наличие индекса предусматривается в формах заявления о взятии на учет как налогоплательщика (утверждено *приказом ГНАУ от 22.12.2010 г. № 979*) и регистрационного заявления плательщика НДС (утверждено *приказом ГНАУ от 22.12.2010 г. № 978*).

## 4.7. Название покупателя

Указывается полное или сокращенное название, **определенное в учредительных документах покупателя**. При заполнении названия покупателя учитываются требования, которые выдвигаются при заполнении реквизита «Название продавца» (см. выше).

В отдельных случаях в данном поле проставляется «0». В частности, в реквизите «Особа (платник податку) — покупець» проставляется ноль при выписке НН конечному потребителю по итогам поставок за день по наличному расчету, когда покупатель обезличен. В тех же случаях, когда существует возможность идентифицировать покупателя в рамках той или иной сделки (например, при поставке товаров не конечному потребителю, а конкретному лицу — неплательщику НДС), в рассматриваемом поле вместо ноля следует указывать название такого покупателя (см. консультацию из ЕБНЗ на с. 31).

Кроме того, по разъяснениям налоговиков (см. консультации из ЕБНЗ на с. 36 и 38), при **ликвидации основных фондов** по самостоятельному решению налогоплательщика, а также при **признании условной продажи** товаров и/или основных фондов, числящихся в учете налогоплательщика на день аннулирования его регистрации как плательщика НДС, в отношении которых был начислен налоговый кредит в предыдущих или текущем отчетных периодах, в реквизите «Особа (платник податку) — покупець» отражаются **наименование продавца** (т. е. лица, осуществляющего такую ликвидацию или признающего условную продажу).

## 4.8. Описание (номенклатура) товаров/услуг

Особенности заполнения данного реквизита не претерпели изменений. В то же время исходя из требований к языку, на котором должна быть выписана НН, выдвинутых в одной из консультаций из ЕБНЗ (см. с. 37), а также в *п. 7 Памятки № 9497*, полный перечень продаваемых товаров/услуг в графе 3 НН необходимо приводить **на государственном языке**. Вместе с тем, в случае невозможности перевода с иностранного языка торговой марки или наименования товара на государственный язык и с целью сохранения идентификации такого товара, в НН в графе 3 «Номенклатура поставщика товаров/услуг продавца» допускается указывать название торговой марки и номенклатуры товара без перевода на государственный язык.

Обращаем внимание: в этом поле **нельзя писать «предоплата за такой-то товар согласно договору»**, а надо перечислить товар поименно.

Если количество наименований отгруженных (предполагаемых к отгрузке) товаров превышает количество строк, отведенных для их размещения в бланке НН, можно дополнить бланк НН необходимым количеством строк (*п. 34 Памятки № 9497*).

Если из-за значительного количества строк раздела I НН оформлена на нескольких страницах, то лицо, уполномоченное плательщиком налога осуществлять поставку товаров/услуг, подписывает и скрепляет печатью только последнюю страницу такой НН. Об этом говорится в соответствующей консультации, размещенной в ЕБНЗ (см. с. 35).

В НН, выписанной на сумму **превышения обычной цены над фактической**, в этой графе согласно *п.п. 12.2 Порядка № 969* также указывается «Превышение обычной цены над фактической по товарам, услугам, указанным в налоговой накладной № \_\_\_\_» (указывается порядковый номер НН, выписанной на сумму поставки этих товаров/услуг, определенную исходя из их договорной (контрактной) стоимости).

## 4.9. Вид гражданско-правового договора

В форме НН, утвержденной *приказом ГНАУ от 30.05.97 г. № 165*, как один из реквизитов была предусмотрена строка «Условия поставки (форма гражданско-правового договора)», в которой обычно указывался номер счета либо чек. Безусловно, такой подход был не вполне корректным, поскольку, строго говоря, условия поставки предусмотрены *Официальными правилами толкования торговых терминов Международной торговой палаты ИНКОТЕРМС* (Франко-завод, Франко-перевозчик, Франко вдоль борта судна и др.), а по форме договоры могут быть устными и письменными (в простой форме и в нотариальной). Однако на практике от буквального понимания указанных терминов всегда отступали.

Как следует из новой формы НН, утвержденной *приказом ГНАУ от 21.12.2010 г. № 969*, место реквизита «Условия поставки (форма гражданско-правового договора)» занял реквизит «**Вид гражданско-правового договора**». Однако если раньше «Условия поставки» как реквизит не были предусмотрены на уровне *Закона об НДС*, и поэтому суды признавали налоговый кредит, сформированный на основании накладных, в которых этот реквизит отсутствовал (см., например, *определения ВАСУ от 31.01.2007 г. № К-28167/06, Днепропетровского апелляционного админсуда от 18.03.2010 г. по делу № 9/578/07-АП*), то теперь «Вид гражданско-правового договора» прямо назван в *п.п. «и» п. 201.1 НКУ*. Это означает, что его **отсутствие может поставить под вопрос налоговый кредит**. Вот почему имеет смысл подробно разобраться, что именно необходимо указывать в этом поле.

Прежде всего отметим, что договоры могут быть классифицированы по самым разным основаниям на такие виды:

— **односторонние**, в которых у одной из сторон есть только права, а у другой — только обязанности (например, поручение, дарение, заем), и **двусторонние**, в которых каждая из сторон имеет и права, и обязанности;

— в зависимости от момента возникновения обязательств по договору они делятся на **реальные** (договоры, которые признаются заключенными с момента, когда на основе соглашения осуществлена передача стороной контрагенту определенного имущества) и **консенсуальные** (вступающие в силу с момента достижения сторонами согласия по всем существенным условиям, в частности заем, хранение, перевозка грузов);

— **возмездные**, т. е. предусматривающие получение определенной компенсации от другой стороны, и **безвозмездные**, соответственно, не предполагающие компенсацию, как, например, договор дарения;

— в зависимости от характера договора можно выделить **основные и дополнительные договоры**. Последние являются производными от первых и не имеют самостоятельного значения без них; и наоборот, основные договоры независимы от дополнительных. Наиболее распространенная разновидность дополнительных договоров — договоры об обеспечении обязательства;

— **договоры, заключенные в пользу контрагентов и в пользу третьих лиц**;

— **основные и предварительные договоры**. Предварительный договор предусматривает обязанность заключить в будущем договор («основной договор») на условиях, предусмотренных предварительным договором;

— **поименованные** (в ГКУ и других законодательных актах) и **непоименованные** договоры (которые не названы в законодательных актах, но заключение которых не противоречит требованиям законодательства). К последним применяются нормы о наиболее сходном виде договоров, общие положения обязательственного и договорного права.

Однако наиболее существенной является **классификация договоров по их предмету**. Собственно, эта классификация даже положена в основу структуры ГКУ. Это договоры **купли-продажи, поставки, аренды, комиссии, поручения, дарения, подряда, строительного подряда, подряда на выполнение проектных и изыскательских работ, договоры об оказании услуг** и др. Когда речь идет о реквизите НН, то имеется в виду именно такая предметная классификация, что подтверждается и налоговиками (п. 30 Памятки № 9497).

Соответственно в строке накладной «Вид гражданско-правового договора» необходимо указывать «Договор купли-продажи», «Договор аренды», «Договор подряда» и т. д. Условно говоря, указывается название договора.

Количество ячеек для внесения реквизитов договора ничем не ограничено, и плательщик налогов при необходимости может увеличивать их число. Если номер договора отсутствует, то в поле «№» строки «Вид гражданско-правового договора» необходимо проставлять прочерк (п. 31 Памятки № 9497).

Обращаем внимание: **если договор в своей привычной форме отсутствует, то данный реквизит все равно обязателен к заполнению**. Более того, налоговики рекомендуют учитывать суть договора, независимо от того, заключен сторонами письменный договор или нет. Так, устное соглашение сторон о приобретении товара по безналичному расчету с последующей оплатой через банк или с оплатой наличными также является договором купли-продажи.

Дополнительно отметим, что для случая, когда стороны действовали на основании **счета-фактуры**, налоговики предоставили три разных рекомендации заполнения рассматриваемого реквизита:

**1)** договор считается устным, поэтому в этом поле пишется «Договор купли-продажи», «Договор на выполнение услуг» и т. п., в поле «вид» ставится дата выполнения договора, в поле «№» — прочерк (см. консультацию из ЕБНЗ на с. 29);

**2)** в этом поле пишутся слова «Счет-фактура», а в полях, предусмотренных для даты и номера договора, ставятся дата и номер счета-фактуры (см. мнение специалистов официальных органов в газете [«Налоги и бухгалтерский учет», 2011, № 8, с. 7](#));

**3)** записывается «Устный договор купли-продажи, счет-фактура» при этом в соседних полях приводится номер и дата документа (см. «Вестник налоговой службы Украины», 2011, № 10, с. 23).

Однако практика показывает, что на местах налоговики отдают предпочтение первому варианту. По нашему же мнению, любой из этих вариантов имеет право на существование и не должен расцениваться как недочет, так как *Порядок № 969* прямо не регламентирует заполнение данного поля.

## 4.10. Другие обязательные реквизиты

**Цена поставки.** Цена единицы товара/услуги указывается **без учета НДС** в графе 6 НН. Если НН выписывается на сумму **превышения обычной цены над договорной**, то в данной графе проставляется превышение обычной цены над договорной.

**Ставка налога и соответствующая сумма налога в цифровом значении.** В НН объемы поставок (без НДС) отражаются в графах 7 — 10 в зависимости от вида операции: облагаемой по ставке 20 % (графа 7), облагаемой по ставке 0 % (графа 8 — на территории Украины, графа 9 — экспорт), освобожденной от НДС (графа 10). При поставке одному покупателю облагаемых (как по базовой, так и по нулевой ставке) и освобожденных от НДС товаров/услуг составляются **отдельные НН** (п. 9 *Порядка № 969*).

В соответствии с п. 11 указанного Порядка при поставках, для которых ст. 195 НКУ предусматривает налогообложение по нулевой ставке, в разделе III и графе 8 (или 9) проставляется «0».

При осуществлении освобожденных от НДС поставок в разделе III и графе 10 НН следует проставить «Без НДС» (п. 10 Порядка № 969). При этом обязательно отметить основание такого освобождения в виде ссылки на соответствующую норму НКУ — для такой информации теперь предусмотрена **специальная сноска** внизу НН.

Отдельно укажем, что **на поставки, которые не являются объектом обложения НДС, НН не выписываются** (см. консультацию из ЕБНЗ на с. 29 этого спецвыпуска). В то же время необъектные поставки должны заноситься в Реестр. Полагаем, что налоговики не изменят своей позиции — отражать регулярные необъектные поставки одной строкой в месяц ([письмо ГНАУ от 12.03.2010 г. № 5119/7/16-1617](#) // «Налоги и бухгалтерский учет», 2010, № 31, с. 7).

**Общая сумма средств, которая подлежит уплате с учетом налога.** Общая сумма оплаты вместе с НДС отражается в разделе IV НН.

## 5. Отдельные примеры заполнения налоговой накладной

### 5.1. Общий случай

Заполнение НН в общем случае проиллюстрируем на примере.

**Пример 5.1.** ООО «Престиж» (ИНН — 231234567890) на основании договора купли-продажи от 14.01.2011 г. № 1004 отгрузило 07.02.2011 г. ООО «Бриллиант» (ИНН — 238394625789) 25 телефонов Panasonic KX-TS2350 стоимостью 144,00 грн. (в том числе НДС — 24,00 грн.) за единицу. В этот же день выписана НН № 314.

Приведем порядок составления НН на рис. 5.1 (см. с. 83).



Оригінал	Видається покупцю	<b>x</b>
	Включено до ЄРПН	
	Залишається у продавця (тип причини)	
Копія (залишається у продавця)		

(Потрібне виділити поміткою «x»)

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Державної податкової  
адміністрації України  
21.12.2010 № 969

## ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата виписки податкової накладної 0 7 0 2 2 0 1 1

Порядковий номер 3 1 4 /    
(номер філії)

Продавець

Особа (платник податку) — ТОВ «Престиж»  
продавець  
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)

Покупець

Особа (платник податку) — ТОВ «Діамант»  
покупець  
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)

2 3 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0  
(індивідуальний податковий номер продавця)

2 3 8 3 9 4 6 2 5 7 8 9  
(індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження (податкова адреса) продавця  
**61132, м. Харків, просп. Перемоги, 118**

Місцезнаходження (податкова адреса) покупця  
**58007, м. Чернівці, вул. Заводська, 100**

Номер телефону реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)  
0 5 7 7 3 3 5 9 0 0

Номер телефону реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)  
0 3 7 2 5 4 8 3 7 1

Номер телефону реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)  
1 0 0 1 8 5 6 9 1

Номер телефону реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)  
3 3 0 4 8 3 8 9

Вид цивільно-правового договору Договір купівлі-продажу  
(вид договору)

від 1 4 0 1 2 0 1 1 № 1 0 0 4

Форма проведених розрахунків оплата з поточного рахунку  
(бартер, готівка, оплата з поточного рахунку, чек тощо)

Розділ	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг)	Номенклатура постачання товарів/ послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає оплаті
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	07.02.2011	Телефон Panasonic KX-TS2350	Шт.	25	120,00	3000,00				3000,00
Усього по розділу I			X	X	X	3000,00				
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	600,00				600,00
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	3600,00				3600,00

Суми ПДВ, нараховані (сплачені) в зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають суми податкових зобов'язань продавця і включені до реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

М. П.

\_\_\_\_\_  
Мазуренко А. П. Мазуренко  
(підпис і прізвище особи, яка склала податкову накладну)

\* Дата оплати ставиться у разі попередньої оплати постачання, на яку виписується податкова накладна, для операцій з постачання товарів/послуг відповідно до пункту 187,10 статті 187 розділу V Податкового кодексу України,

\*\* (відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи Податкового кодексу України, якими передбачено звільнення від оподаткування)

Рис. 5.1. Пример заполнения НН в общем случае

## 5.2. Поставки, освобожденные от НДС

Напомним, что если в пределах договора имеют место как облагаемые, так и освобожденные от НДС поставки, то в соответствии с п. 9 Порядка № 969 для операций, облагаемых налогом или освобожденных от налогообложения, составляются отдельные НН. То есть при одновременной поставке одному покупателю как налогооблагаемых товаров/услуг, так и освобожденных от налогообложения продавец составляет **отдельные НН** (не допускается заполнение в одной накладной одновременно графы 10 и графы 7, 8 и 9).

При выписке отдельной НН на необлагаемые операции следует иметь в виду, что согласно п. 10 Порядка № 969 в случае поставки товаров/услуг, которые освобождены от налогообложения на основании ст. 197 и подразд. 2 разд. XX

«Переходные положения» НКУ, в НН в разделе III и графе 10 ставится пометка «Без ПДВ» с обязательной ссылкой на соответствующий пункт и/или подпункт, статью, подраздел, раздел НКУ. Обращаем внимание, что теперь в новой форме НН для записи «освобождающих» пунктов НКУ внизу предусмотрена отдельная сноска. Заполнение документа в этом случае покажем на условном числовом примере.

**Пример 5.2.** *Предприятие — оптовый торговец книжной продукцией реализует партию книг «Руслана» в количестве 100 шт. Цена одной книги составляет 50 грн.*

Розділ	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг)	Номенклатура постачання товарів/ послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	17.06.2011	Книга «Руслана»	Шт.	100	50,00				5000,00	5000,00
	Усього по розділу I			X	X	X			5000,00	
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X				Без ПДВ	
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X				5000,00	5000,00

<...>

\*\* Згідно з п.п. 197.1.25 ПКУ.

(відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи Податкового кодексу України, якими передбачено звільнення від оподаткування)

Рис. 5.2. Фрагмент заповнення НН (поставки, освобожденные от НДС)

### 5.3. Покупатель — неплательщик НДС

Здесь следует обратить внимание на такие детали: если сделка с неплательщиком НДС осуществляется по конкретному договору по безналичному или наличному расчету, то НН выписывается на конкретную поставку в двух экземплярах, которые остаются у продавца. При этом в шапке ставится тип причины — 02 и отметка «X» — в поле «Залишається у продавця». В полях «Індивідуальний податковий номер покупця» и «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)» проставляется отметка «0» (ноль) (п. 8 Порядка № 969).

**Пример 5.3.** *Предприятие — плательщик НДС выполняет работы по диагностике, обслуживанию и ремонту транспортных средств для субъекта малого предпринимательства — плательщика единого налога по ставке 10 %. Стоимость указанных работ составляет 800 грн., кроме того НДС 20 % — 160 грн., итого по договору — 960 грн.*

Продавець	Покупець																								
Особа (платник податку) — <b>ТОВ «Престиж»</b> <small>(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)</small>	Особа (платник податку) — <b>ТОВ «Транспортник»</b> <small>(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)</small>																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 5%;">2</td><td style="width: 5%;">3</td><td style="width: 5%;">1</td><td style="width: 5%;">2</td><td style="width: 5%;">3</td><td style="width: 5%;">4</td><td style="width: 5%;">5</td><td style="width: 5%;">6</td><td style="width: 5%;">7</td><td style="width: 5%;">8</td><td style="width: 5%;">9</td><td style="width: 5%;">0</td></tr> </table> <small>(індивідуальний податковий номер продавця)</small>	2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;">0</td></tr> </table> <small>(індивідуальний податковий номер покупця)</small>												0
2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0														
											0														
Місцезнаходження (податкова адреса) продавця <b>61132, м. Харків, просп. Перемоги, 118</b>	Місцезнаходження (податкова адреса) покупця <b>61019, м. Харків, вул. Клавдії Шульженко, 15</b>																								
Номер телефону реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця) <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 5%;">0</td><td style="width: 5%;">5</td><td style="width: 5%;">7</td><td style="width: 5%;">7</td><td style="width: 5%;">3</td><td style="width: 5%;">3</td><td style="width: 5%;">5</td><td style="width: 5%;">9</td><td style="width: 5%;">0</td><td style="width: 5%;">0</td></tr> </table>	0	5	7	7	3	3	5	9	0	0	Номер телефону реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця) <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 5%;">0</td><td style="width: 5%;">5</td><td style="width: 5%;">7</td><td style="width: 5%;">6</td><td style="width: 5%;">9</td><td style="width: 5%;">8</td><td style="width: 5%;">3</td><td style="width: 5%;">8</td><td style="width: 5%;">7</td><td style="width: 5%;">9</td></tr> </table>	0	5	7	6	9	8	3	8	7	9				
0	5	7	7	3	3	5	9	0	0																
0	5	7	6	9	8	3	8	7	9																
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;">1</td><td style="width: 5%;">0</td><td style="width: 5%;">0</td><td style="width: 5%;">1</td><td style="width: 5%;">8</td><td style="width: 5%;">5</td><td style="width: 5%;">6</td><td style="width: 5%;">9</td><td style="width: 5%;">1</td></tr> </table>		1	0	0	1	8	5	6	9	1	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;"> </td><td style="width: 5%;">0</td></tr> </table>										0				
	1	0	0	1	8	5	6	9	1																
									0																
<...>																									
Розділ	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг)	Номенклатура постачання товарів/послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті															
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**																
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11															
I	17.06.2011	Роботи з діагностування, обслуговування та ремонту транспортних засобів	Грн.	Роботи	800,00	800,00																			
	Усього по розділу I		X	X	X	800,00				800,00															
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X																
III	Податок на додану вартість		X	X	X	160,00				160,00															
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	960,00				960,00															

Рис. 5.3. Фрагмент заповнення НН при поставке товарів/услуг неплательщику НДС

Если же продажа товаров/услуг осуществляется конечным потребителям, идентифицировать которых по тому или иному договору невозможно, то по итогам дня в соответствии с п.п. 8.4 Порядка № 969 **выписывается итоговая НН** в двух экземплярах (подробнее см. ниже).

## 5.4. Налоговая накладная, выписываемая по итогам дня

Согласно п.п. 8.4 Порядка № 969 НН **выписывается по ежедневным итогам операций** (если НН не была выписана на эти операции) **в случае:**

- осуществления поставки товаров/услуг за наличные конечному потребителю (не являющемуся плательщиком налога);
- выписки транспортных билетов, гостиничных счетов или счетов, выставляемых плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета, содержащих общую сумму платежа, сумму налога и налоговый номер продавца, за исключением тех, у которых форма установлена международными стандартами;
- предоставления плательщику налога кассовых чеков, содержащих сумму поставленных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального и налогового номера поставщика).

НН выписывается в двух экземплярах, которые остаются у продавца. При этом в шапке ставится **тип причины** — **11** и **отметка «X»** — **в поле «Залишається у продавця»**. В полях «Індивідуальний податковий номер покупця» и «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)» проставляється **отметка «0» (ноль)** (п. 8 Порядка № 969). В поле «Вид цивільно-правового договору» пишеться «Договор купли-продажи», «Договор на выполнение услуг» и т. п., в поле «від» ставиться дата выполнения договора, в поле «№» — прочерк.

Кроме того, как консультируют налоговики в ЕБНЗ (см. с. 31), при осуществлении операций по поставке товаров/услуг **за наличные конечному потребителю** в такой итоговой НН в графе 3 «Номенклатура постачання товарів/послуг

продавця» делается запись «Товары в ассортименте»; в графе 4 «Одиниця виміру товару» указывается «грн.»; в графе 5 — «Кількість (об'єм)» проставляется «1». Оба экземпляра такой НН остаются у выписавшего их лица. При заполнении реквизитов «Особа (платник податку) — покупець», «Місцезнаходження (податкова адреса) покупця», «Номер телефону» проставляются нули.

**Пример 5.4.** Согласно Z-отчету PPO объем продаж за день конечным потребителям за наличные составил 7200 грн. (с НДС).

Приведем фрагмент НН, выписанной по итогам дня, на рис. 5.4.

Продавець					Покупець																												
Особа (платник податку) продавець					Особа (платник податку) покупець																												
<b>ТОВ «Престиж»</b>					<b>0</b>																												
<small>(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)</small>					<small>(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)</small>																												
(індивідуальний податковий номер продавця)					(індивідуальний податковий номер покупця)																												
Місцезнаходження (податкова адреса) продавця					Місцезнаходження (податкова адреса) покупця																												
<b>61132, м. Харків, просп. Перемоги, 118</b>					<b>0</b>																												
Номер телефону					Номер телефону																												
Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)					Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)																												
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>2</td><td>3</td><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td><td>0</td></tr> </table>					2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td>0</td></tr> </table>																0
2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0																						
											0																						
0 5 7 7 3 3 5 9 0 0																																	
1 0 0 1 8 5 6 9 1																																	
<...>																																	

  

Розділ	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг	Номенклатура постачання товарів/послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	17.06.2011	Товари в асортименті	Грн.	1	6000,00	6000,00				
	Усього по розділу I		X	X	X	6000,00				6000,00
II		Зворотна (заставна) тара	X	X	X	X	X	X	X	
III		Податок на додану вартість	X	X	X	1200,00				1200,00
IV		Загальна сума з ПДВ	X	X	X	7200,00				7200,00

Рис. 5.4. Фрагмент заполнения НН, выписанной по итогам дня

## 5.5. Предоставление нерезиденту услуг с местом их поставки на таможенной территории Украины

Отметим, что стоимость таких услуг облагается НДС по ставке 20 %. В день возникновения налоговых обязательств при предоставлении услуг нерезиденту исполнитель-резидент **выписывает НН в двух экземплярах и оба экземпляра оставляет у себя.**

В левой верхней части НН предусмотрено поле для проставления отметок в ячейках «Оригинал» или «Копия» (нужное выделяется отметкой «X»). Поскольку оригинал НН в данном случае остается у поставщика услуг, отметка «X» проставляется также в ячейке «Оригинал». Кроме того, в этом поле указывается тип причины — «02» (Поставка неплательщику налога). Выглядит это так, как показано ниже на рис. 5.5.

<b>Оригинал</b>	Видається покупцю		
	Включено до ЄРПН		
	Залишається у продавця (тип причини)	<b>X</b>	
		<b>0</b>	<b>2</b>
<b>Копія (залишається у продавця)</b>			

Рис. 5.5. Фрагмент заполнения верхней части НН в случае предоставления услуг нерезиденту с местом поставки на таможенной территории Украины

В строках «Индивідуальний податковий номер покупця» и «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)» такой НН проставляется **ноль** (п.п. 8.1 Порядка № 969). Отметка «ноль» проставляется справа, остальные клеточки этой строки (слева от нуля) не заполняются.

## 5.6. Услуги, полученные от нерезидента с местом поставки на территории Украины

Правила налогообложения услуг, поставляемых нерезидентами, не зарегистрированными плательщиками НДС на территории Украины, лицам, зарегистрированным такими плательщиками, или любому другому юридическому лицу — резиденту установлены ст. 208 НКУ.

Согласно п. 208.2 НКУ при получении услуг на территории Украины от нерезидентов их получатель должен начислить НДС по основной ставке (20 %) на базу налогообложения, определенную по п. 190.2 НКУ.

Соответственно базой налогообложения для услуг, поставляемых нерезидентами на таможенной территории Украины, является их договорная (контрактная) стоимость с учетом налогов, сборов (обязательных платежей), за исключением НДС, которые включаются в цену поставки в соответствии с законодательством. Определенная таким образом стоимость пересчитывается в национальную валюту по валютному (обменному) курсу НБУ на дату возникновения налоговых обязательств,

т. е. на дату первого события (списания денежных средств с банковского счета или оформления документа, подтверждающего факт поставки услуг).

При этом согласно абзацу третьему того же п. 208.2 НКУ получатель услуг — плательщик НДС в порядке, определенном ст. 201 НКУ, **самостоятельно составляет НН в одном экземпляре**, с указанием суммы начисленного им НДС, которая у него и остается и является основанием для отнесения в дальнейшем сумм налога в состав налогового кредита в установленном порядке.

Ранее, напомним, в случае предоставления услуг нерезидентом НН согласно абзацу четвертому п. 2 Порядка № 165 должна была выписываться зарегистрированным на территории Украины постоянным представительством нерезидента, а в случае его отсутствия — резидентом, который выполняет агентские (представительские) действия от имени такого нерезидента, и только в случае отсутствия такового — покупателем (получателем) услуги. Теперь же независимо от того, имеет нерезидент представительства в Украине или нет, если он не зарегистрирован плательщиком НДС, **НН выписывается резидентом — получателем услуг — плательщиком налога**.

Право на отнесение сумм НДС к налоговому кредиту возникает после того, как получатель услуг — плательщик НДС выполнит условие, выдвинутое абзацем вторым п. 201.12 НКУ. Оно заключается в том, что для операций поставки услуг нерезидентом на таможенной территории Украины документом, подтверждающим право на отнесение сумм НДС в налоговый кредит, считается НН, налоговые обязательства по которой включены в налоговую декларацию предыдущего периода.

**Неплательщик НДС** (например, предприятие, уплачивающее единый налог по ставке 10 %) **при получении услуг от нерезидента на территории Украины НН выписывать не должен**, но вместо этого он должен составить специальный расчет (п. 208.4 НКУ). Форма расчета налоговых обязательств такого получателя услуг в виде самостоятельной формы отчетности по НДС утверждена приказом ГНАУ от 25.01.2011 г. № 41.

Что касается порядка выписки НН покупателем (получателем) услуг от нерезидента, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, приведем рекомендации налоговиков из ЕБНЗ (см. с. 41). Так, в верхней левой части оригинала такой НН делается соответствующая отметка «X» рядом с полем «Оригінал видається покупцю» и **тип причины не проставляется**. Кроме того, согласно п. 8.2 Порядка № 969 в строках «Индивідуальний податковий номер продавця» и «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)» проставляется **ноль**. В строках «Особа (платник податку) — продавець», «Місцезнаходження (податкова адреса) продавця», «Номер телефону» указываются соответствующие данные поставщика-нерезидента (см. рис. 5.6 на с. 88). Остальные реквизиты заполняются без каких-либо существенных особенностей.



## 5.8. Условная поставка, ликвидация основных фондов и т. п.

В соответствии с п. 8.3 Порядка № 969 в случае:

- поставки товаров/услуг в рамках баланса плательщика налога для непроизводственного использования;
  - использования товаров/услуг, по которым суммы НДС предварительно были включены в налоговый кредит, в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобожденных от налогообложения;
  - признания условной поставки товарных остатков и/или основных фондов, находящихся в учете плательщика налога на день аннулирования его регистрации как плательщика НДС, по которым был начислен налоговый кредит в прошлых или текущем налоговых периодах;
  - ликвидации основных фондов по самостоятельному решению плательщика налога;
  - перевода производственных необоротных активов в состав непроизводственных
- в строках «Індивідуальний податковий номер покупця» и «Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)» проставляется **ноль**.

Все экземпляры таких НН остаются у выписавшего их лица. При этом в верхней левой части оригинала такой НН ставится соответствующая пометка «X» и указывается соответствующий тип причины, коды которых приведены в п. 8 Порядка № 969 (см. табл. 2.1 на с. 68).

Следует также отметить, что согласно консультации, приведенной в ЕБНЗ (см. с. 43), **реквизит «Вид цивільно-правового договору»** в НН, выписанной на сумму налоговых обязательств, не связанных с операциями поставки товаров/услуг третьим лицам, **не заполняется**.

**Пример 5.6.** В связи с перепрофилированием предприятия принято решение списать токарно-винторезный станок ТВ-4, обычная цена которого составляет на момент его ликвидации 2000 грн.

В соответствии с п. 189.9 НКУ если основные производственные или непроизводственные фонды ликвидируются по самостоятельному решению плательщика налога, такая ликвидация рассматривается для целей налогообложения как поставка таких основных производственных или непроизводственных фондов по обычным ценам, действующим на момент такой поставки. Следовательно, в отчетном периоде, когда произошла ликвидация станка, предприятие обязано начислить налоговые обязательства по НДС в сумме 400 грн. и выписать НН. При этом оба экземпляра НН предприятие оставляет у себя. В верхней левой части оригинала такой НН в поле «Залишається у продавця (тип причини)» ставится отметка «X» и тип причины «05».

Фрагмент заполнения НН приведем на рис. 5.8.

Продавець											Покупець												
Особа (платник податку) — продавець		<b>ТОВ «Престиж»</b>									Особа (платник податку) — покупець		<b>ТОВ «Престиж»</b>										
<small>(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)</small>											<small>(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)</small>												
2		3		1		2		3		4		5		6		7		8		9		0	
<small>(індивідуальний податковий номер продавця)</small>																							
Місцезнаходження (податкова адреса) продавця											<b>61132, м. Харків, просп. Перемоги, 118</b>												
Номер телефону											<b>0 5 7 7 3 3 5 9 0 0</b>												
Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)											<b>1 0 0 1 8 5 6 9 1</b>												
											<b>61132, м. Харків, просп. Перемоги, 118</b>												
											<b>0 5 7 7 3 3 5 9 0 0</b>												
											<b>0</b>												

<...>

Роз-діл	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг)	Номенклатура постачання товарів/послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	17.06.2011	<b>Токарно-гвинторізний верстат ТВ-4</b>	<b>Шт.</b>	<b>1</b>	<b>2000,00</b>	<b>2000,00</b>				
	Усього по розділу I		X	X	X	<b>2000,00</b>				<b>2000,00</b>
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	<b>400,00</b>				<b>400,00</b>
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	<b>2400,00</b>				<b>2400,00</b>

Рис. 5.8. Фрагмент заповнення НН (ликвідація основних фондів)

## 5.9. Налоговая накладная, выписываемая на сумму превышения обычной цены над фактической

Основная особенность оформления НН в этом случае, как и раньше, заключается в графе 3 — ее заполнение подробно описано в п.п. 12.2 Порядка № 969. Заметьте, теперь в номере такой НН проставлять через дробь «ЗЦ» не требуется. Вместо этого в верхней части НН в поле «Залишається у продавця» проставляється отметка «X» и тип причины «01».

**Пример 5.7.** *Предприятие осуществляет поставку одной единицы товара «А», обычная цена на который составляет 2000 грн. (без НДС). Фактическая цена поставки составляет 1500 грн. (без НДС). На поставку данного товара была выписана НН № 112 от 17.06.2011 г.*

Приведем фрагмент НН, выписываемой на сумму превышения обычной цены над фактической.



Розділ	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг)	Номенклатура постачання товарів/послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	17.06.2011	Товар «А». Превищення звичайної ціни над фактичною за товарами, послугами, указаними в податковій накладній № 112 від 17.06.2011 р.	Шт.	1	500,00	500,00				
	Усього по розділу I		X	X	X	500,00				500,00
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	100,00				100,00
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	600,00				600,00

Рис. 5.9. Фрагмент заповнення НН (превышение обычной цены над фактической)

## 5.10. Бесплатная передача товара (предоставление услуги)

В данном случае обычная цена превышает фактическую по определению, а значит, налоговые обязательства по НДС должны определяться исходя из обычных цен. То есть такую ситуацию можно рассматривать как частный случай выписки НН на сумму превышения обычной цены над фактической. При этом налоговики в свое время высказывались, что в такой ситуации необходимо пользоваться общим порядком выписки НН при превышении обычной цены над фактической: выписывать НН на фактическую, т. е. нулевую цену поставки, а также на сумму превышения (см. «Вестник налоговой службы Украины», 2010, № 23, с. 5).

То же самое, со ссылкой на п. 17 Порядка № 969, требуют налоговики и сейчас (п. 35 Памятки № 9497). При этом, как и раньше, уточняется, что оригинал первой («нулевой») НН выдается покупателю (не совсем понятно, правда, с какой целью), а копия остается у продавца. Оба экземпляра второй НН, выписанной на стоимость поставленного товара/услуги, исчисленную, исходя из уровня обычных цен, также остаются у продавца.

На наш взгляд, поставщику достаточно выписать НН в двух экземплярах исходя из обычной цены товара и оба экземпляра оставить себе. При этом в шапке НН в поле «Залишається у продавця» следует указать тип причины «01» (Выписана на сумму превышения обычной цены над фактической). Графа 3 в таком случае заполняется в общем порядке (приводится перечень переданных бесплатно товаров). По крайней мере, поскольку рассматриваемый случай напрямую Порядком № 969 не регламентирован, выписка одной НН считается нарушением не должна.

## 5.11. Частичная предоплата (оплата) товаров/услуг

Порядок заповнення НН в этом случае не изменился — НН следует выписывать на каждую полную или частичную поставку, а также на сумму аванса (п. 201.7 НКУ). Отметим лишь некоторые особенности.

Как разъяснили налоговики в одной из консультаций в ЕБНЗ (см. с. 32), в случае осуществления частичной оплаты за товары (услуги) в графе 5 может указываться **как целое, так и дробное значение**, для определения которого следует сумму предоплаты за товары (услуги) поделить на цену поставки единицы продукции. Например, при частичной оплате 1000 грн. за 12 стульев, стоимость каждого из которых составляет 124 грн., расчет количества (объема) поставки товаров будет таким:

$$1000 \text{ грн.} : 124 \text{ грн./шт.} = 8,0645,$$

т. е. в графе 5 необходимо указать дробное значение «8,0645».

Если осуществляется частичная предоплата неделимого товара, то в графе 4 следует записать необходимую единицу измерения, а в графе 5 отразить долю, соответствующую поступившей сумме в общей стоимости товара. Такая доля рассчитывается как отношение суммы полученной предоплаты к общей стоимости товара.

Приведем еще несколько практических примеров заполнения НН при предоплате.

**1. Оплачено определенное количество.** Допустим, что по договору предполагается отгрузить 1000 кг сахара, по цене 9 грн. за 1 кг на общую сумму 9000 грн., а поступила предоплата 2700 грн. Значит, в графе 4 необходимо указать «кг», а в графе 5 количество оплаченного товара «300» (2700 грн. : 9 грн./кг).

**2. Поступила часть стоимости неделимого товара.** Если по договору предполагается поставить телевизор стоимостью 4000 грн., а поступила предоплата 1000 грн., то при заполнении НН на такую предоплату в графе 4 необходимо указать «шт.», а в графе 5 — «0,25», т. е. количество, которое определяем как долю предоплаты в общей стоимости (1000 грн. : 4000 грн./шт.).

**3. Поступила часть стоимости неизмеримого товара/услуги.** Если речь идет о частичной предоплате за товары (услуги), которые не имеют единицы измерения, такой, как шт., кг, м, л и т. п., а измеряются лишь в стоимостном выражении, то необходимо руководствоваться п. 12.4 Порядка № 969, предусматривающим, что в случае предоставления услуг, измеряемых только в стоимостном выражении, в графе 5 указывается «послуга/проценти тощо». При этом в графе 4 НН в качестве единицы измерения необходимо указать «грн.».

**Пример 5.8.** Предприятие заключило договор на сдачу в аренду двух объектов недвижимости — офисных помещений (20 м<sup>2</sup>) и склада. Арендная плата за офисные помещения рассчитывалась исходя из цены за 1 м<sup>2</sup> (90 грн. (с НДС) в месяц). Арендная плата склада была отражена в договоре единой суммой за весь объект — 6000 грн. (с НДС) в месяц.

17.06.2011 г. предприятию поступила оплата за аренду офисных помещений в сумме 1800 грн. (с НДС) и аванс за аренду склада — 3000 грн. (с НДС).

В рассматриваемом случае НН должна заполняться следующим образом (см. рис. 5.10):

Роз- діл	Дата від- вантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/ послуг	Номенклатура постачання товарів/ послуг продавця	Оди- ниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачан- ня одиниці то- вару/послуги без урахуван- ня ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
						20 %	0 % (постачання на митній тери- торії України)	0 % (екс- порт)	звільнен- ня від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	17.06.2011	Оперативна оренда офісних приміщень	М <sup>2</sup>	20	75,00	1500,00				4000,00
	17.06.2011	Оперативна оренда складу	Грн.	Послуги 0,5	5000,00	2500,00				
	Усього по розділу I			X	X	X	4000,00			
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	800,00				800,00
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	4800,00				4800,00

Рис. 5.10. Фрагмент заполнения НН (частичная предоплата услуг)

## 5.12. Оформление налоговых накладных при осуществлении других операций

**Возвратная тара.** В соответствии с п. 189.2 НКУ стоимость тары, определенной в договоре в качестве возвратной, в базу обложения НДС не включается. Если покупатель не возвращает такую тару в течение 12 календарных месяцев поставщику, то такой покупатель должен включить ее стоимость в базу налогообложения, а значит, и выписать НН. Порядок № 969 не предусматривает отдельных правил заполнения НН в этом случае. НН выписывается в двух экземплярах и очевидно, что все они остаются у лица, выписавшего такую накладную.

**Пример 5.9.** Залоговая стоимость 5 ящиков, в которых располагался поставленный товар, составляет 1000 грн. Покупатель не вернул отправителю указанную тару в течение 12 месяцев.

В силу требований п. 189.2 НКУ такой получатель тары становится обязанным включить ее стоимость в базу налогообложения и выписать НН, которую в данном случае следует заполнить так, как показано на рис. 5.11.

Розділ	Дата відвантаження (виконання, постачання (оплати*) товарів/послуг)	Номенклатура постачання товарів/послуг продавця	Одиниця виміру товару	Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткуванню за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті
						20 %	0 % (постачання на митній території України)	0 % (експорт)	звільнення від ПДВ**	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I	17.06.2011	Ящик	Шт.	5	200,00	1000,00				
	Усього по розділу I		X	X	X	1000,00				1000,00
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	200,00				200,00
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	X	1200,00				1200,00

Рис. 5.11. Фрагмент заполнения НН (налогообложение возвратной тары)

**Платежи по финансовому лизингу.** В НКУ платежи по финансовому лизингу выведены из объекта обложения НДС вне зависимости от их размера (п.п. 196.1.2 НКУ), а значит, и никаких НН в этом случае быть не может. При этом в момент передачи объекта лизингополучателю поставщик должен выписать НН в общем порядке на полную стоимость такого объекта.

**Деятельность по управлению имуществом.** С 1 января 2011 года лицо, осуществляющее деятельность по управлению имуществом, считается отдельным лицом для целей НДС (так же, как и совместная деятельность), то есть лицо, управляющее имуществом, которое ведет учет этой деятельности отдельно от своей деятельности, должно вести отдельный налоговый учет по НДС и зарегистрироваться как самостоятельный плательщик с присвоением отдельного индивидуального налогового номера. Выписанные НН по такой деятельности должны иметь отдельную нумерацию и регистрироваться в отдельном Реестре.

## 6. Заполнение приложений к налоговой накладной

### 6.1. Поставка части неделимого товара/услуги

В соответствии с п. 201.7 НКУ (а также абзацем вторым п. 14 Порядка № 969) если часть товаров/услуг не содержит обособленной стоимости, перечень (номенклатура) частично поставленных товаров/услуг отражается в соответствующем приложении к НН (**приложение 1**) и в полной стоимости учитывается в НН и общих налоговых обязательствах. Приложение 1 выписывается в двух экземплярах, из которых оригинал выдается покупателю товаров/услуг, а копия остается у продавца. Ситуациями, при которых придется выписать указанное приложение, могут быть частичная поставка отдельных узлов сложного оборудования, имеющего единую цену, поставка части мебельного гарнитура, на который установлена единая цена, и т. п.

Таким образом, **при поставке первой части товара, которая не имеет обособленной стоимости, налоговые обязательства возникают на полную стоимость такого товара.** При этом НН выписывается при первой поставке и в ней указывается полная стоимость поставляемого товара/услуги. При поставках следующей части выписывается приложение 1, но при этом НН не составляется. При поставке остальных частей соблюдается аналогичный порядок. При окончательной поставке графы 11 — 13 не заполняются.

В консультации из ЕБНЗ (см. с. 33) налоговики дополнительно пояснили отдельные нюансы заполнения приложения 1 к НН на примере частичной поставки отдельных узлов сложного оборудования, имеющего единую цену. Так, в графе 8 записываются наименования поставленных узлов такого оборудования, в графе 9 — единица измерения (шт.), в графе 10 — количество каждого наименования отдельных узлов сложного оборудования, в графах 11 — 13 отражаются аналогичные сведения о неотгруженных частях оборудования. При этом в графах 3 — 7 указываются сведения о полной поставке оборудования, где, в частности, в графе 5 проставляется стоимость полной поставки (цена оборудования), которая и отражается в НН и учитывается в общих налоговых обязательствах. При окончательной поставке частей этого оборудования графы 11 — 13 не заполняются.

Еще раз повторим, что **при получении предоплаты за товар/услугу приложение 1 к НН не выписывается.** В таком случае составляется НН в общем порядке на сумму частичной предоплаты.

Приведем условный числовой пример, иллюстрирующий изложенные выше правила выписки приложения 1 к НН.

**Пример 6.1.** По договору купли-продажи предприятие — плательщик НДС (ООО «Ромашка») должно поставить заказчику комплект офисной мебели (стул и стол). Стоимость каждой отдельной единицы такого комплекта в договоре не выделяется. Оплата производится после поставки. Общая стоимость поставки составляет 9000 грн. (в том числе НДС). Первая единица комплекта (стул) поставляется 31.05.2011 г.

Таким образом, 31.05.2011 г. необходимо выписать НН на полную стоимость комплекта офисной мебели (НН от 31.05.2011 г. № 12 на сумму 7500 грн., кроме того НДС 20 % — 1500 грн., всего 9000 грн.), а также приложение 1 к такой НН. Также заметьте, что в нашем примере приложение 1 к НН должно выписываться всего два раза (на стул и на стол). Пример заполнения приложения 1 представлен ниже на рис. 6.1.

Додаток 1  
до Податкової накладної

Додаток до податкової накладної № 

						1	2
--	--	--	--	--	--	---	---

 / 

--	--	--	--	--	--

 від 

3	1	0	5	2	0	1	1
---	---	---	---	---	---	---	---

Дата 

3	1	0	5	2	0	1	1
---	---	---	---	---	---	---	---

  
(дата заповнення додатка)

№ з/п	№ договору, найменування/ прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця продавця	Належить постачанню					Перелік (номенклатура) частки товару/послуги, що не містить відокремленої вартості частково поставлених товарів/послуг			Залишок частки товару/послуги, що не містить відокремленої вартості, яку слід допоставити		
		номенклатура товарів/ послуг	один. виміру	ціна один. товару/ послуги без урахув. ПДВ	кількість, об'єм, обсяг	загальна сума коштів без ПДВ	номенклатура товарів/ послуг	один. виміру	кількість, об'єм, обсяг	номенклатура товарів/ послуг	один. виміру	кількість, об'єм, обсяг
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Договір від 19.01.2011 р. № 345, ТОВ «Ромашка»	Комплект офісних меблів	Шт.	7500,00	1	7500,00	Стілець	Шт.	1	Стіл	Шт.	1
Усього		x	x	x	x	7500,00	x	x	x	x	x	x

Рис. 6.1. Фрагмент приложения 1 к НН (частичная поставка части товара, не имеющей обособленной стоимости)

## 6.2. Пересмотр цен после поставки товара

Изложим основные правила выписки расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (приложение 2 к НН).

Итак, пп. 18 — 25 Порядка № 969 установлено, что в случае осуществления корректировки сумм налоговых обязательств в соответствии со ст. 192 НКУ поставщик товаров/услуг выписывает РК по форме согласно приложению 2 к НН.

На основании указанного расчета получатель товаров/услуг осуществляет корректировку налогового кредита в соответствии со ст. 192 НКУ (при условии соблюдения положений законодательных актов по отнесению сумм к налоговому кредиту) с обязательным отражением указанных корректировок в Реестре (с отрицательным или положительным значением).

РК, как и НН, может печататься полиграфическим способом, с помощью компьютера или другим методом. На титульном листе РК указывается, в какую НН и по какому договору вносятся изменения.

Точно так же, как и в случае с НН, РК составляется в двух экземплярах, причем оригинал предоставляется покупателю товаров/услуг, а копия остается у продавца. РК как покупателем, так и продавцом хранятся в порядке, аналогичном порядку хранения НН. Требования к лицам, имеющим право на составление РК, также аналогично таким требованиям в отношении выписки НН.

Несколько слов о **регистрации РК в ЕРНН**. Если РК составляется к НН, которая подлежит регистрации в ЕРНН (стоимостные критерии для такой регистрации, выдвигаемые *НКУ* по периодам вплоть до 01.01.2012 г., см. на с. 67), такой расчет предоставляется покупателю только после его регистрации в ЕРНН. Если РК составляется на сумму НДС, которая превышает упомянутый стоимостной критерий, такой расчет подлежит регистрации в ЕРНН только после регистрации в нем НН, к которой он выписывается.

Технические нюансы заполнения РК приведены в *пп. 26 — 29 Порядка № 969*. Там, в частности, указывается, что **номер РК присваивается в соответствии с его номером в Реестре**.

Показатели в **графах 6, 7, 9 — 11** РК заполняются в стоимостном выражении согласно правилам ведения бухгалтерского учета. При этом:

— в **графе 6** указывается фактическая цена без учета НДС, по которой ранее была осуществлена поставка;

— в **графе 7** указывается сумма разницы между договорной ценой без НДС и фактической ценой (также без НДС), по которой осуществлена поставка.

Проиллюстрируем сказанное выше на примере.

**Пример 6.2.** 31.05.2010 г. предприятие-продавец по договору от 10.05.2011 г. № 17 отгрузило покупателю товар (офисные кресла «Prestige») в количестве 20 шт. по цене 300 грн. без НДС за единицу. При этом в тот же день была выписана налоговая накладная в двух экземплярах (№ 388). Однако впоследствии по договоренности сторон было решено, что покупателю указанный товар обойдется дешевле, а именно по цене 250 грн. без НДС за единицу, что было закреплено заключением дополнительного соглашения от 17.06.2011 г. № 1 к указанному договору.

Руководствуясь нормами *Порядка № 969*, продавец должен 17.06.2011 г. выписать РК к НН от 31.05.2011 г. № 388, фрагмент которого приведен на рис. 6.2.

**Додаток 2**  
до Податкової накладної

Оригінал	Видається покупцю	<b>x</b>
	Включено до ЄРПН	
	Залишається у продавця (тип причини)	
Копія (залишається у продавця)		

(Потрібно виділити поміткою «X»)

### РОЗРАХУНОК №

4 5 5 /

### коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної

від 3 1 0 5 2 0 1 1 № 3 8 8 / за договором від 1 0 0 5 2 0 1 1 № 1 7

Дата коригування	Причина коригування	Номенклатура товарів/ послуг, вартість чи кількість яких коригується	Одиниця виміру	Коригування кількості		Коригування вартості		Підлягають коригуванню обсяги без урахування ПДВ, що		
				зміна кількості, об'єму, обсягу (-) (+)	ціна постачання товарів/ послуг	зміна ціни (-) (+)	кількість постачання товарів/ послуг	оподатковуються за ставкою 20 % (-) (+)	оподатковуються за ставкою 0 % (-) (+)	звільнені від ПДВ (-) (+)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
17.06.2011	Перегляд ціни	Офісні крісла «Prestige»	Шт.			-50,00	20	-1000,00		
Усього								-1000,00		
Сума коригування податкового зобов'язання та податкового кредиту								-200,00	X	X

Рис. 6.2. Фрагмент приложения 2 к НН (изменение стоимости товара вследствие пересмотра цен)

В статье мы рассмотрели основные вопросы, связанные с заполнением и применением НН. Уверены, что приведенная здесь информация добавит уверенности вашим действиям. С одной стороны, она позволит выдавать лишь правильно оформленный документ и не подводить собственных покупателей, а с другой, пользуясь нашими рекомендациями, вы сможете проконтролировать входящие НН на предмет гарантии вашего права на налоговый кредит.

# Реестр налоговых накладных: подробности заполнения

*О необходимости ведения Реестра выданных и полученных налоговых накладных как главного учетного регистра, предназначенного для накопления данных НДС-учета, говорится в п. 201.15 НКУ. В начале этого года его форма и порядок заполнения были обновлены, однако каких-либо кардинальных и глобальных перемен при этом не произошло. Тем не менее, учитывая всю важность для плательщиков НДС этого документа, остановимся на отдельных моментах, связанных с его заполнением.*

Игорь ХМЕЛЕВСКИЙ, экономист-аналитик Издательского дома «Фактор», [i.khmelevskiy@id.factor.ua](mailto:i.khmelevskiy@id.factor.ua)

## 1. Общие положения

### 1.1. Форма Реестра

Реестр выданных и полученных налоговых накладных (далее — **Реестр**) по сути является документом для обобщения информации обо всех операциях, проведенных плательщиком НДС, поэтому значение этого документа сложно переоценить. Форма и порядок его ведения утверждены *приказом ГНАУ от 24.12.2010 г. № 1002*.

Говоря о форме Реестра, нельзя не обратить внимание на необходимость его ведения в **электронной форме** (и только по желанию налогоплательщик может иметь еще и его бумажный вариант — см. п. 201.15 НКУ, п. 3 Порядка № 1002) с указанием порядкового номера налоговой накладной (далее — **НН**), даты ее выписки (получения), общей суммы поставки и суммы начисленного налога, а также регистрационного номера налогоплательщика-продавца, выдавшего НН.

Плательщики налога **независимо от установленного им отчетного (налогового) периода** (месяц, квартал) **ежемесячно** в сроки, предусмотренные для месячного отчетного периода, **подают** в органы ГНС **копии записей в Реестре** за такой период **в электронном виде**:

— **посредством телекоммуникационных сетей общего пользования** (с помощью Интернета) с использованием электронной цифровой подписи (далее — **ЭЦП**) в формате, утвержденном центральным органом ГНС;

— **на электронных носителях** — флешках, дисках и т. п. ([подробности см. в разделе 4.1 «Подача электронных копий Реестров» этой статьи на с. 116](#)).

Видимо, введение ежемесячной подачи электронных копий Реестров призвано минимизировать расхождения, которые могут возникнуть между данными продавца и покупателя, если они отражают данные об операциях в разных периодах (месяц и квартал).

Если сравнивать старую и действующую формы Реестра, то стоит отметить, что она имеет признаки полноценной отчетной формы. В действующей форме Реестра появились специальные поля для указания типа и формы декларации, к которой подается Реестр:

— 011 и 012, в которых ставят отметку «X» напротив **типа декларации**: «Отчетная» или «Отчетная новая»;

— 021 — 024, в которых ставят отметку «X» напротив **формы налоговой декларации** (общая, сокращенная, специальная, декларация перерабатывающего предприятия).

Причем по аналогии с заполнением НН в служебных полях шапки 011, 012 и 021 — 024 **отметкой «X»** следует отмечать **нужное**, а не зачеркивать ненужное.

Согласно абзацу второму п. 5 Порядка № 1002 в служебном поле «Номер порції реєстру» (строка 013) указывается номер порции Реестра от 01 до 99. Реестры, содержащие значительное количество записей, рекомендуется подавать порциями не более 20 тысяч записей. Эта рекомендация приведена в письме ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117.

Обращаем внимание, что служебное поле 013 заполняется в обязательном порядке, даже если подается один Реестр (содержит менее 20 тысяч записей). В таком случае в этом поле указывается номер порции Реестра «01».

**В разделе I** Реестра отражаются **выданные** НН, а **в разделе II** — **полученные**. В заключительной части Реестра есть место для проставления Ф. И. О. и подписей руководителя, главного бухгалтера или физлица-предпринимателя (хотя, очевидно, подписывать Реестр с помощью ЭЦП удастся только в случае его подачи первым способом — через телекоммуникационные сети). В результате благодаря всем этим «форменным» атрибутам Реестр стал больше похожим на приложение к декларации, что впоследствии и было окончательно закреплено в п. 9 Порядка № 41.

## 1.2. Что нужно отражать в Реестре

Несмотря на свое название, в Реестре выданных и полученных налоговых накладных отражаются не только НН, но и другие документы, которые подтверждают право на налоговый кредит при покупке либо свидетельствуют о безНДСном приобретении или корректировочных операциях. Дело в том, что согласно п. 6 Порядка № 1002 в Реестре должны быть отражены:

1) все **операции по поставке товаров/услуг**:

— облагаемые налогом на добавленную стоимость **по ставке 20 %** или **0 %**;

— **освобожденные** от налогообложения;

— операции, **не являющиеся объектом налогообложения**;

2) операции по экспорту товаров и сопутствующих услуг;

3) операции **по приобретению** (изготовлению, строительству, сооружению), **импорту** товаров/услуг, включая получение от нерезидента, в зависимости от **целей их дальнейшего использования**:

— в облагаемых по ставкам 20 % и 0 % операциях;

— освобожденных от налогообложения операциях или операциях, не являющихся объектом налогообложения;

— с целью использования не в хозяйственной деятельности;

— для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины.

Как видим, в Реестре подлежат отражению именно операции, а не НН. В общем-то, так было и ранее. Поэтому поставку/получение товаров и услуг, которые не являются объектом налогообложения, в Реестре все равно отражать нужно, несмотря на то что НН на них не выписывается (это следует из пп. 8.4 и 10.4 Порядка № 1002). Отражаются такие операции в Реестре на основании **первичных документов бухгалтерского учета**.

Отметим, что плательщикам, которые осуществляют регулярные «необъектные» поставки, ранее налоговики разрешали отражать такие операции в Реестре одной строкой **общим итогом** за месяц. Такая позиция высказывалась в письме ГНАУ от 13.03.2010 г. № 5119/7/16-1617. На наш взгляд, с 01.01.2011 г. данный подход измениться не должен. Подробнее об отражении этих операций мы расскажем далее.

При этом важно обратить внимание, что в Реестре нужно отражать только те «необъектные» операции, которые являются **поставкой**. Что касается операций, которые не являются поставкой, то они не должны регистрироваться в Реестре. К таким операциям относятся, в частности, выплата в денежной форме заработной платы, пенсий, эмиссия ценных бумаг и т. п.

**Исправление ошибок в Реестре.** Если в Реестре допущена ошибка, то она исправляется **методом «сторно» по правилам, предусмотренным для бухгалтерского учета**, в момент выявления ошибки (*п. 1 Порядка № 1002*). То есть никакие уточненные Реестры не подаются.

Бухучетное исправление ошибок методом «сторно» регламентировано *п. 4.3 Положения № 88* и *п. 9 Методрекомендаций № 356*. Согласно этому методу надо:

**а) составить бухгалтерскую справку**, в которой указать причину ошибки, ссылку на документы и учетные регистры, в которых допущена ошибка (в данном случае это Реестр), подписываемую работником, который ее составил, и главным бухгалтером. При этом может использоваться форма бухсправки, приведенная в *приложении к Методрекомендациям № 356*;

**б) осуществить сторнировочную запись.** Так как красную ручку здесь не применить, то придется прибегнуть к варианту «минусовки». Например, если ошибка была допущена в разделе I Реестра в мае текущего года, а обнаружена в июне, то в разделе I Реестра за июнь производятся записи: графа 1 — номер записи по порядку, графы 2 — 4 — то же, что было в строке ошибочной записи за май, а графы 7 — 9 — цифры со знаком «+» или «-» в зависимости от содержания ошибки.

### 1.3. Кто ведет Реестр

Обязанность ведения Реестра закреплена исключительно за лицами, которые зарегистрированы плательщиками НДС (*абзац первый п. 2 Порядка № 1002*).

По аналогии с *Порядком № 969*, предусматривающим делегирование права выписки НН филиалам/структурным подразделениям, *Порядок № 1002* тоже предоставляет возможность ведения Реестра филиалам и другим структурным подразделениям, не зарегистрированным плательщикам НДС. Если такие филиалы самостоятельно осуществляют приобретение/поставку товаров/услуг и производят расчеты с поставщиками/потребителями, то зарегистрированный плательщик налога (головное предприятие), в состав которого входят такие филиалы/структурные подразделения, может делегировать филиалу или структурному подразделению **право ведения части Реестра** в рамках деятельности такого филиала/структурного подразделения.

Для этого плательщик налога должен каждому филиалу и структурному подразделению присвоить отдельный числовой код (номер, шифр), о чем в письменном виде проинформировать орган ГНС по месту его регистрации как плательщика НДС. На наш взгляд, никакого отдельного кода филиалам дополнительно присваивать не надо — речь здесь идет о том же коде, который присвоен конкретному филиалу согласно требованиям *Порядка № 969* в целях выписки НН.

При этом налогоплательщикам, имеющим филиалы с делегированными НДС-полномочиями, нужно учитывать, что в конце месяца им придется сформировать **общий единый** Реестр с учетом показателей Реестров филиалов (*п. 2 Порядка № 1002; письмо ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*). Данные Реестров филиалов вливаются в общий Реестр налогоплательщика и являются его составными частями.

При выполнении договоров о совместной деятельности, договоров управления имуществом и соглашений о разделе продукции Реестр ведется лицом, которое ведет учет результатов такой деятельности.

#### **Плательщики НДС составляют отдельные Реестры по следующим видам деятельности:**

— сельскохозяйственные предприятия, применяющие специальный режим налогообложения деятельности в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства в соответствии со *ст. 209 НКУ*;

— сельскохозяйственные предприятия всех форм собственности, которые соответствуют критериям, определенным *ст. 209 НКУ*, но не выбрали специальный режим налогообложения деятельности в сфере сельского, лесного хозяйства и рыболовства и реализуют молоко, скот, птицу, шерсть собственного производства, а также молочные продукты, молочное сырье и мясопродукты, произведенные в собственных перерабатывающих цехах;

— перерабатывающие предприятия всех форм собственности, которые согласно *п. 1 подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ* за реализованные ими молоко, молочное сырье и молочные продукты, мясо и мясопродукты, другую продукцию переработки животных, закупленных в живом весе (шкуры, субпродукты, мясокостная мука), в полном объеме направляют суммы налога на добавленную стоимость в специальный фонд государственного бюджета.

Аналогичные требования предъявляются и *Порядком № 969* при выписке НН.



## 1.4. Нумерация документов в Реестре

Отдельно стоит остановиться на нумерации документов в Реестре.

Согласно *п. 9.1 Порядка № 1002* при отражении **выданных НН** в разделе I Реестра в графу 1 «№ з/п» записывается порядковый номер НН или Расчета корректировки количественных и стоимостных показателей к налоговой накладной (далее — **РК**). При этом их порядковый номер должен **соответствовать** порядковому номеру записи в Реестре. В **графу 3** «порядковый номер» переносится **номер НН из графы 1** (*п.п. 9.3 Порядка № 1002*). Аналогичным образом присваивается порядковый номер и выписываемым РК.

Таким образом, прежней нумерации РК (через дробь с порядковым номером самого РК в числителе и номером корректируемой НН в знаменателе; см. *п. 28* утратившего силу *Порядка № 165*) больше нет. Теперь **порядковый номер выписываемого РК должен соответствовать номеру порядковой записи из графы 1 в Реестре** (без какой-либо дроби).

Дробь в нумерации НН или РК согласно *п. 3 Порядка № 969* возможна только у филиалов, структурных подразделений или спецрежимов — с указанием в числителе соответствующего порядкового номера НН или РК, а в знаменателе — кода филиала, структурного подразделения или спецрежима (также на это обращалось внимание и в *письмах ГНАУ от 11.01.2011 г. № 547/7/16-1117, от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*; подробности см. в статье на с. 62).

В результате в большинстве случаев графа 3 раздела I Реестра будет дублировать графу 1. Подтверждение этому находим и в *п. 3*, а также *п. 26 Порядка № 969*, в которых указано, что порядковый номер НН и РК должен соответствовать **номеру записи** в Реестре. Так, если первыми с начала периода документами будут две НН, а потом РК, то их нумерация будет такая: НН № 1, НН № 2, РК № 3 (без дроби), затем идет НН № 4.

Заметим, что в ЕБНЗ (см. консультацию на с. 47 этого спецвыпуска) налоговики высказались по поводу необходимости соответствия граф 3 и 1 раздела I Реестра следующим образом: если плательщик налога подал в орган ГНС Реестр, который заполнен с нарушением порядка его ведения, а именно в разделе I Реестра номер в графе 3 не соответствует номеру из графы 1, то **такой Реестр не может быть признан недействительным/неподанным**. Однако указанное нарушение приведет к наложению на должностных лиц плательщика налога админштрафа, установленного *ст. 163<sup>1</sup> КУоАП*, в размере от 5 до 10 не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (далее — нмдг), т. е. от 85 до 170 грн., а при повторном нарушении лицом, которое в течение года привлекалось к админответственности за те же действия, — в размере от 10 до 15 нмдг (от 170 до 255 грн.).

Вместе с тем стоит знать, что **несовпадения** показателей упомянутых граф могут возникать на вполне законных основаниях:

— **при экспорте**, когда в графу 3 согласно *п.п. 9.3 Порядка № 1002* следует заносить номер «экспортной» ГТД (по разъяснениям, приведенным в *письме ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*, в графе 3 нужно проставлять **последние 6 знаков порядкового номера ГТД**);

— **при «необлагаемых»** (не являющихся объектом обложения НДС согласно *ст. 196 НКУ*) **поставках**, отражаемых в Реестре на основании документов бухгалтерского учета (*п.п. 8.4 Порядка № 1002*), в связи с чем в графу 3 раздела I будет попадать порядковый номер соответствующего бухгалтерского документа.

Нагляднее особенности нумерации будут показаны далее на конкретных примерах.

Что касается **сквозной нумерации** выписываемых НН в Реестре (с продолжением из месяца в месяц до конца года), то на сегодняшний день сформировался достаточно либеральный подход к этому вопросу, который закреплен в *п. 19 Памятки № 9497*. В нем разрешается **нумерацию записей в Реестре производить удобным для плательщика налога способом**: либо с первого номера ежемесячно, либо нарастающим итогом с начала года.

В отношении отражаемых в Реестре **полученных НН** или прочих заменяющих их документов заметим, что указанный в них порядковый номер переносится в графу 4 раздела II Реестра. При этом, в свою очередь, на саму поступившую НН (или другой заменяющий ее документ) переносится соответствующий порядковый номер записи из графы 1 (*п.п. 11.1 Порядка № 1002*).

## 1.5. Условные обозначения вида документа в Реестре

Обновленная форма Реестра по-прежнему предусматривает сокращенное отражение в нем вида документа (соответственно графа 4 раздела I и графа 5 раздела II). Приведем эти сокращения в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Условные сокращения видов документов в Реестре

Раздел I Реестра (п.п. 9.4 Порядка № 1002)	Раздел II Реестра (п.п. 11.4 Порядка № 1002)
Поставки	Покупки
1	2
<p>В графе 4 «Вид документа» указываются:  <b>ПН</b> — налоговая накладная                      (при выписке <b>НН в особых случаях</b> — когда оба экземпляра <b>НН</b> остаются</p>	<p>В графе 5 «Вид документа» указываются:  <b>ПН</b> — налоговая накладная                      (при этом к сокращению <b>ПН добавляется</b> буква «<b>Р</b>», например <b>ПНР</b> — в случае распределения в последний день отчетного месяца налогового кредита по НДС</p>
<p>у выписавшего их лица — к сокращению <b>ПН добавляется код операции</b>, так называемый «тип причин» из п. 8 Порядка № 969, например <b>ПН11</b> — <b>НН</b>, выписываемая по ежедневным итогам операций и т. п.                      напомним существующие <b>типы причин</b>:                      01 — превышение обычной цены над фактической;                      02 — поставка неплательщику НДС;                      03 — натуральная выплата в счет оплаты труда физическим лицам;                      04 — поставка в пределах баланса для непроизводственного использования;                      05 — ликвидация основных фондов по самостоятельному решению плательщика;                      06 — перевод основных фондов в состав непроизводственных;                      07 — экспортные поставки;                      08 — поставка для операций, не являющихся объектом обложения НДС;                      09 — поставка для операций, освобожденных от обложения НДС;                      10 — признание условной поставки при аннулировании НДС-регистрации (п. 184.7 НКУ);                      11 — <b>НН</b>, выписанная по ежедневным итогам операций);  <b>РК</b> — расчет корректировки (приложение 2 к <b>НН</b>);  <b>ВМД</b> — грузовая таможенная декларация;  <b>БО</b> — документ бухгалтерского учета (для поставок товаров/услуг, не являющихся объектом налогообложения согласно ст. 196 НКУ; см. п.п. 8.4 Порядка № 1002)</p>	<p>по правилам ст. 199 НКУ; см. п.п. 11.10 Порядка № 1002);  <b>РК</b> — расчет корректировки (приложение 2 к <b>НН</b>);  <b>ВМД</b> — грузовая таможенная декларация.                      При этом одновременно <b>в графе 7</b> вместо индивидуального налогового номера (далее — <b>ИНН</b>) согласно п.п. 11.6 Порядка № 1002 проставляется <b>условный ИНН</b>:                      — «300000000000» — в случае приобретения товаров/услуг у нерезидента;                      — «200000000000» — в «особом» случае — при приобретении у нерезидента товаров/услуг, не предназначенных для использования в хозяйственности или предназначенных для использования в поставках услуг за пределами Украины с определением места поставки по правилам п. 186.3 НКУ;  <b>ЧК</b> — кассовый чек;  <b>ТК</b> — транспортный билет;  <b>ГР</b> — гостиничный счет;  <b>ПЗ</b> — счет за услуги связи;  <b>ПО</b> — услуги, стоимость которых определяется по показателям приборов учета;  <b>ЗП</b> — заявление плательщика и копии товарных чеков или других расчетных документов, удостоверяющих факт уплаты налога в связи с приобретением таких товаров/услуг или копии первичных документов, составленных в соответствии с <i>Законом о бухгалтерском учете</i>, подтверждающих факт получения таких товаров/услуг (п. 201.10 НКУ);  <b>НП</b> — документ, удостоверяющий приобретение товаров/услуг на территории Украины у лиц — неплательщиков НДС (в данном случае одновременно в графе 7 вместо <b>ИНН</b> согласно п.п. 11.6 Порядка № 1002 проставляется условный <b>ИНН</b>:                      — «400000000000» — приобретение товаров/услуг у лица, не зарегистрированного плательщиком НДС)</p>
<p>При этом к сокращенному виду документа добавляется буква «<b>У</b>» (например, <b>ПНУ</b>, <b>РКУ</b>), если исправляются ошибки и данные документа включаются в уточняющие расчеты.</p>	

И еще один момент. Напомним, что **НН (РК)**, которые подлежат регистрации в Едином реестре налоговых накладных (далее — **ЕРНН**), должны выдаваться покупателям только после их регистрации в **ЕРНН** (подробнее см. в статье на с. 62) с проставлением об этом соответствующей отметки «**X**» в ячейке «Включено до **ЄРПН**» в верхнем левом углу (п.п. 6.1 и 21 Порядка № 969; письмо **ГНАУ** от 11.01.2011 г. № 547/7/16-1117). Это нужно учитывать при заполнении Реестра покупателям, отражающим налоговый кредит, ведь незарегистрированная **НН**, подчеркнем еще раз, права на налоговый кредит не дает (п. 201.10 НКУ).

## 2. Порядок заполнения раздела I Реестра

### 2.1. Общие правила отражения операций в разделе I

В разделе I «Видані податкові накладні» Реестра фиксируют информацию об НН, РК и ГТД. Заполнение граф этого раздела при осуществлении стандартных операций осуществляется таким образом:

- в графе 1 — порядковый номер записи в Реестре;
- в графе 2 — дата выписки НН;
- в графе 3 — порядковый номер НН, РК, который должен соответствовать номеру из графы 1 (нюансы, которые имеют место при выполнении этого требования, были рассмотрены выше);
- в графе 4 — вид документа (см. табл. 1.1 на с. 98);
- в графе 5 — наименование (фамилия, имя, отчество физлица-предпринимателя) покупателя;
- в графе 6 — ИНН покупателя — плательщика НДС;
- в графе 7 — общая сумма поставки с учетом НДС;
- в графах 8 и 9 — база налогообложения товаров/услуг, облагаемых по ставке 20 %, и сумма НДС, начисленная на такую базу;
- в графе 10 — база налогообложения товаров/услуг, облагаемых по ставке 0 % на территории Украины;
- в графе 11 — стоимость товаров/услуг, которые освобождены от налогообложения или не являются объектом налогообложения;
- в графе 12 — база налогообложения экспортированных товаров, а также сопутствующих такому экспорту услуг.

Перейдем к рассмотрению особенностей заполнения раздела I Реестра при осуществлении отдельных операций.

### 2.2. Экспорт

Отражению экспортных операций в разделе I Реестра сопутствуют свои особенности.

Во-первых, по правилам *п. 8 Порядка № 969* при поставке товаров на экспорт экспортер должен выписать **НН** в двух экземплярах, оба из которых оставить у себя. Причем в шапке такой НН согласно требованиям указанного *Порядка* необходимо привести **тип причины 07** — «экспортные поставки». Вместе с тем, несмотря на выписку такой НН, **в графе 3** раздела I **Реестра** при экспорте согласно требованиям *п.п. 9.3 Порядка № 1002* нужно указывать **номер «экспортной» ГТД** (стало быть, вместо выписанной НН с соответствующим порядковым номером экспортные поставки в Реестре будут отражаться на основании оформленной при экспорте ГТД со своим номером). Соответственно в **графу 4** в таком случае попадет сокращенное обозначение «**ВМД**», а в графу 3 — номер такой ГТД (последние шесть знаков порядкового номера ГТД МД-2 из графы 7; см. *письмо ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*).

Во-вторых, как известно, применение **нулевой ставки** при экспорте товаров/сопутствующих услуг становится возможным только после подтверждения факта их вывоза «экспортной» ГТД, оформленной в соответствии с требованиями таможенного законодательства (*п. 187.1, п.п. 195.1.1 НКУ*). То есть только после **завершения оформления «экспортной» ГТД** с проставлением соответствующей отметки таможенного органа «Товары вывезены...» экспортер на дату такой отметки вправе отразить налоговые обязательства по НДС по нулевой ставке, выписав на эту дату «экспортную» НН.

Вместе с тем, в силу вполне объективных причин сама ГТД может быть возвращена таможенным органом экспортеру после проставления отметки о фактическом вывозе несколько **позже** такой даты. Поэтому возможен вариант, когда в графе 2 «дата выписки» раздела I Реестра «экспортная» ГТД будет несколько нарушать хронологию дат, поскольку, успев уже выписать НН, скажем, за 25.05.2011 г., после них налогоплательщик покажет «экспортную» ГТД, полученную после этой даты, но оформленную, предположим, 20.05.2011 г. Это ни в коей мере не должно пугать налогоплательщиков, так как является особенностью, присущей экспортным операциям.

В-третьих, по разъяснениям налоговиков из ЕБНЗ (см. с. 59), **в графе 5** раздела I Реестра при экспорте указывается наименование покупателя-нерезидента, **в графе 6** вместо ИНН покупателя проставляется при этом отметка «0» — ноль. При этом объемы экспорта (таможенная стоимость экспортированных товаров по курсу НБУ на дату составления ГТД) указываются в **графе 7**, а также дублируются в специальной «экспортной» графе 12. А вот графы 8 — 11 при экспорте не заполняются.

### 2.3. Непроизводственное использование ТМЦ и ликвидация основных фондов

Начнем с НН. В случае поставки товаров/услуг в пределах баланса плательщика для непроизводственного использования; использования товаров/услуг, по которым суммы НДС предварительно были включены в налоговый кредит, в операциях, не являющихся объектом налогообложения или освобожденных от налогообложения; признания условной поставки товарных остатков и основных фондов (далее — ОФ), а также при ликвидации ОФ по самостоятельному решению плательщика НН заполняется в соответствии с требованиями *п. 8 Порядка № 969* и подлежит занесению в раздел I Реестра. Оба экземпляра такой НН остаются у выписавшего их плательщика. Согласно *п.п. 8.3* указанного *Порядка* в строках «Индивидуальный податковый номер покупца» и «Номер свидетельства про реестрацію платника податку на додану вартість (покупця)» проставляется ноль.

Теперь обратим внимание на графы Реестра, порядок заполнения которых отличается от порядка заполнения в случае типичной операции. Так, при занесении в Реестр НН, составленной в случае ликвидации ОФ или непроизводственного использования ТМЦ:

— в графе 4 указывается вид документа — «ПН05» (НН, выписанная при ликвидации ОФ по самостоятельному решению налогоплательщика) или «ПН04» (НН, выписанная на поставку в пределах баланса для непроизводственного использования);

— в графе 5 указывается наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя) плательщика, осуществляющего ликвидацию ОФ по самостоятельному решению или непроизводственное использование;

— в одной из консультаций налоговиков, размещенных в ЕБНЗ (см. на с. 46), в такой ситуации рекомендовано в графе 6 поставить ноль.

Остальные графы заполняются в общем порядке.

### 2.4. Льготные (освобожденные от НДС) операции

Как известно, поставки товаров/услуг, освобожденных от НДС (согласно *ст. 197* и *подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ*), также **сопровождаются выпиской НН**, в разделе III по графе 10 которой делается при этом отметка «Без ПДВ» с обязательной ссылкой на «освобождающую» норму — пункт, подпункт, статью *НКУ* (см. *п. 10 Порядка № 969*). Во избежание возможных недоразумений, хотим предостеречь: в данном случае (при льготных поставках) **проставлять тип причины 09** в шапке такой «льготной» НН **не нужно**, так как он предназначен для совершенно другой «особой» ситуации (случая начисления НДС в соответствии с *п. 198.5 НКУ*, когда товары/услуги, при приобретении которых сумма «входного» НДС попала в налоговый кредит, впоследствии стали фактически **использоваться** в льготных операциях, и когда оба экземпляра НН, выписанной по начисленному в связи с этим самому себе НДС, остаются у выписавшего их налогоплательщика; см. *п. 8 Порядка № 969*).

В рассматриваемом же случае с льготными поставками оригинал, как и полагается, будет выдаваться покупателю по его требованию (*п.п. 6.1 Порядка № 969*). Соответственно данные такой «льготной» НН послужат основанием для отражения льготных поставок/покупок сторонами в Реестре. При этом в случае осуществления льготных поставок (продаж) их объемы продавец покажет в специальной графе 11 раздела I Реестра.

## 2.5. Операции, не являющиеся объектом налогообложения

В хозяйственной деятельности налогоплательщика могут встречаться операции, **не являющиеся объектом налогообложения** согласно *ст. 196 НКУ*. Информация о них также должна найти отражение в Реестре (*п. 6 Порядка № 1002*). При этом в Реестре нужно отражать только те из них, которые являются **поставкой** (отвечают определению поставки товаров/услуг из *пп. 14.1.191 и 14.1.185 НКУ* соответственно). Поэтому в Реестр, к примеру, попадут услуги по расчетно-кассовому обслуживанию, инкассации (*п.п. 196.1.5*). А вот, скажем, не являющиеся объектом обложения НДС операции по передаче имущества в оперативную аренду или на ответственное хранение (*п.п. 196.1.2*), выплата в денежной форме заработной платы (*п.п. 196.1.6*), эмиссии ценных бумаг (*п.п. 196.1.1*) не считаются поставкой, поэтому в Реестре не отражаются.

Поскольку по таким операциям **НН не выписывается**, то в Реестре **не являющиеся объектом налогообложения поставки отражаются на основании документов бухгалтерского учета**. В графе 4 раздела I Реестра при этом проставляется сокращенное обозначение «**БО**» (см. *п.п. 8.4 Порядка № 1002*). Кроме того, заполнение раздела I Реестра в случае осуществления «необъектных» операций имеет такие особенности:

- в графе 1 записывается порядковый номер записи в Реестре;
- в графах 2, 3 — соответствующие реквизиты бухгалтерного документа;
- в графе 5 — наименование (фамилия, имя, отчество физлица) покупателя;
- в графе 6 налоговика рекомендуют поставить ноль. В то же время в случае такой поставки плательщику НДС, на наш взгляд, есть все основания поставить ИНН покупателя, хотя НН на такую операцию не выписывается;
- в графах 7, 11 — общая сумма поставки товаров (услуг), которые не являются объектом налогообложения.

В *письме ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117* уточнялось, что таким же образом (на основании бухгалтерских документов) в Реестре отражаются услуги, которые поставляются за пределами Украины или место поставки которых определяется за пределами Украины.

**Регулярные «необъектные» поставки** можно отразить в Реестре одной записью **общим итогом** за месяц (в частности, об этом ранее говорила ГНАУ в *письме от 13.03.2010 г. № 5119/7/16-1617*).

В таком случае, по нашему мнению, раздел I Реестра необходимо заполнять следующим образом:

- в графе 1 записывается порядковый номер, который соответствует порядковому номеру записи в Реестре;
- в графе 2 ставится дата осуществления записи в Реестре, но не позднее последнего календарного дня месяца осуществления операций;
- в графе 3 — номер бухгалтерского документа;
- в графе 4 — отметка «**БО**»;
- в графах 5 и 6 проставляется отметка «**0**»;
- в графах 7 и 11 — общая сумма поставки товаров (услуг), которые не являются объектом налогообложения.

## 2.6. Продажи неплательщикам НДС

Повторим еще раз, что в Реестре должны учитываться все операции, осуществляемые налогоплательщиком, независимо от того, является его контрагент при этом плательщиком НДС или нет (*пп. 6, 10.4 Порядка № 1002*). По поставкам неплательщикам НДС продавец, как известно, в обязательном порядке выписывает НН в двух экземплярах и оба экземпляра оставляет у себя (*п. 8 Порядка № 969*). При этом в шапке такой НН (в зависимости от ситуации) указывается идентифицирующий ее тип причины:

02 — поставка неплательщику НДС;

03 — натуральная выплата в счет оплаты труда физическим лицам;

11 — НН, выписанная по ежедневным итогам операций.

Соответственно при отражении таких НН в разделе I Реестра:

— в **графу 4** «вид документа» предстоит поместить соответствующее сокращенное обозначение («ПН02», «ПН03», «ПН11»; см. *п.п. 9.4 Порядка № 1002*);

— в **графу 5** перенести сведения о покупателе из НН;

— в **графе 6** следует проставить отметку «0».

## 2.7. Итоговые налоговые накладные в Реестре

Очевидно, что отражение указанной разновидности НН в Реестре является частным случаем продажи неплательщикам НДС. Тем не менее, приведем некоторые подробности в отношении включения таких НН в Реестр.

Случаи, когда может выписываться одна НН по итогам дня, приведены в *п.п. 8.4 Порядка № 969*. Такая НН составляется в двух экземплярах, оба из которых плательщик оставляет у себя (*п. 8* этого же *Порядка*). При этом в шапке НН указывается идентифицирующий ее тип причины — 11 (выписана по ежедневным итогам операций).

Каких-либо указаний относительно отражения итоговых НН в Реестре *Порядок № 1002* не содержит. По рекомендациям налоговиков, приведенным в соответствующей консультации из ЕБНЗ (см. на с. 61), отражать такие НН необходимо так:

— в графе 1 записывается порядковый номер, который соответствует порядковому номеру записи в Реестре;

— в графе 2 ставится дата выписки НН;

— в графу 3 переносится номер из графы 1;

— в графе 4 ставится отметка «ПН11»;

— в графу 5 вносятся слова «Щоденний підсумок операцій» (см. консультацию из ЕБНЗ на с. 61);

— в графе 6 делается отметка «0»;

— в графах 7 — 12 указываются стоимостные показатели по поставке товаров.

## 2.8. Корректировка налоговых обязательств

**Возвраты (товаров, предоплат).** Особенности НДС-учета при возвратах оговаривает специальная *ст. 192 НКУ*. Она предусматривает возможность проведения сторонами **корректировки НДС при возврате товара** путем пересчета (**уменьшения**) налоговых обязательств продавцом и налогового кредита покупателем. Основанием для проведения такого перерасчета по-прежнему будет служить **РК** (приложение 2 к НН; см. *пп. 18 — 29 Порядка № 969*), один экземпляр которого продавец передает покупателю — плательщику НДС и данные которого сторонам предстоит отразить в Реестре. При этом такой РК (с сокращенным обозначением «РК» в графе «вид документа») стороны заносят в Реестр в том же порядке (т. е. **по тем же графам**), что и ранее отраженное на основании первоначальной НН налоговое обязательство (налоговый кредит), но только **со знаком «-»** (*пп. 9.8, 11.8 Порядка № 1002*). Тем самым налоговые последствия будут откорректированы.

Примечательно, что (в отличие, заметим, от прежнего п. 4.5 Закона об НДС) в п. 192.1 НКУ уже прямо говорится, что он распространяется также и на случай **возврата предоплаты**. А стало быть, при возврате покупателю аванса аналогичным образом стороны отразят в Реестре корректировку НДС, проводимую в данном случае на основании РК, составленного к ранее выписанной (по предоплате) НН.

**Документы, включаемые в уточняющие расчеты.** В Реестре также отражаются документы, данные которых при исправлении ошибок включались **в уточняющие расчеты**. В таких случаях при отражении в Реестре вида документа (графа 4 раздела I, графа 5 раздела II) к его сокращенному обозначению **добавляется буква «У»** — например, «ПНУ», «ВМДУ», «ТКУ» (п. 9.4, 11.4 Порядка № 1002). Впоследствии, подводя в конце месяца в Реестре итоги, информация из документов с буквой «У» будет учитываться **при подведении итогов по уточняющим расчетам**. Итог по суммам, указанным в таких документах, дополнительно приводится в разделе I Реестра в строке «З них включено до уточняющих розрахунків за звітний (податковий) період» по соответствующим графам.

## 2.9. Получение услуг от нерезидента

Согласно п. 208.2 НКУ получатель услуг, поставляемых нерезидентом, место поставки которых расположено на таможенной территории Украины, начисляет НДС по основной ставке налога на базу налогообложения.

Базой налогообложения для таких услуг в соответствии с п. 190.2 этого Кодекса является договорная (контрактная) стоимость таких услуг с учетом налогов и сборов, за исключением НДС, включаемых в цену поставки в соответствии с законодательством. Определенная стоимость пересчитывается в национальную валюту по валютному (обменному) курсу НБУ на дату возникновения налоговых обязательств. При получении услуг от нерезидентов без их оплаты база налогообложения определяется исходя из обычных цен на такие услуги без учета НДС.

Получатель услуг — плательщик НДС составляет НН с указанием суммы начисленного им налога, которая является основанием для отнесения сумм НДС в налоговый кредит в установленном порядке. НН составляется в одном экземпляре и остается у получателя услуг — налогоплательщика (подробнее об этом см. на с. 87). Указанная НН **в день возникновения налоговых обязательств** заносится в раздел I Реестра.

В п. 8 Порядка № 969 предусмотрены случаи и перечислены коды типов причин, по которым оба экземпляра НН остаются у лица, выписавшего такую НН. Поскольку ни один код не соответствует ситуации получения услуг от нерезидента, то поле «(тип причины)» в такой НН не заполняется.

При отражении НН, выписанной на услуги, полученные от нерезидента, на наш взгляд, в разделе I Реестра следует отразить:

- в графе 4 — вид документа — ПН;
- в графе 5 — название плательщика — получателя услуг;
- в графе 6 — ИНН плательщика — получателя услуг.

## 2.10. Предоставление нерезиденту услуг с местом их поставки на таможенной территории Украины

В день возникновения налоговых обязательств при предоставлении услуг нерезиденту исполнитель-резидент **выписывает НН в двух экземплярах и оба экземпляра оставляет у себя**. Эта НН **в тот же день заносится в раздел I Реестра** с учетом следующих особенностей (см. п. 9 Порядка № 1002):

- в графу 1 записывается порядковый номер НН (он соответствует порядковому номеру записи в Реестре);
- в графе 2 указывается дата выписки НН;
- в графу 3 переносится из графы 1 порядковый номер НН (при заполнении первых трех граф, как видим, все происходит в общем порядке);

— в графу 4 записывается вид документа — **ПН02** (НН, выписанная в связи с поставкой неплательщику налога);

— в графе 5 указывается наименование получателя услуг — нерезидента;

— в графе 6 проставляется отметка «0»;

— в графах 7 — 9 указывается информация о поставке услуг (общая сумма, включая НДС; база налогообложения; сумма НДС).

Прежде чем рассмотреть пример заполнения раздела I Реестра, обобщим всю изложенную информацию о заполнении его граф при осуществлении как стандартных, так и нетипичных операций (см. табл. 2.1 на с. 104).

Таблица 2.1

### Основные правила заполнения раздела I Реестра

Номер графы	Название графы	Подпункт Порядка № 1002	Что записывать
1	2	3	4
1	«№ з/п»	9.1	Порядковый номер НН, РК, который должен соответствовать порядковому номеру записи в Реестре
2	«дата выписки»	9.2	Дата выписки НН. Для экспортных операций эта дата должна соответствовать дате вывоза, фактически подтвержденного оригиналом ГТД. Для «необъектных» операций в этой графе указывается дата выписки бухгалтерского документа
3	«порядковый номер»	9.3	Порядковый номер НН, РК, который должен соответствовать номеру из графы 1. В случае экспортных операций в этой графе указывают номер ГТД (последние шесть знаков). Для «необъектных» операций — в этой графе указывается порядковый номер соответствующего бухгалтерского документа
4	«вид документа»*	9.4	Вид документа согласно таким обозначениям: «ПН» — налоговая накладная**; «РК» — расчет корректировки количественных и стоимостных показателей к НН; «ВМД» — грузовая таможенная декларация; «БО» — документ бухгалтерского учета
5	«найменування (П. І. Б. — для фізичної особи — підприємця)»	9.5	Если получателем является юрлицо — указать наименование, если физлицо — фамилию, имя, отчество. При ликвидации ОФ в этой графе указывается наименование (фамилия, имя, отчество — для физлица) плательщика, осуществившего ликвидацию. При получении услуг от нерезидента — наименование получателя-резидента
6	«індивідуальний податковий номер»	9.6	ИНН покупателя — плательщика НДС. При поставке неплательщику НДС — «0». При экспорте — вместо ИНН ставят «0». При ликвидации ОФ по самостоятельному решению налогоплательщика, использовании ТМЦ в нехозяйственной деятельности — поставить «0». При осуществлении «необъектных» операций: — при поставке неплательщику НДС — поставить «0»; — при поставке плательщику НДС — указать ИНН покупателя. При получении услуг от нерезидента — привести свой ИНН
7	«Загальна сума постачання, включаючи ПДВ»	9.7	Общая сумма поставки с учетом НДС. При экспорте — таможенная стоимость экспортируемых товаров в гривнях, исчисляемая по курсу НБУ, установленному на дату составления ГТД. При «необъектных» операциях — общая сумма поставки товаров/услуг,



			которые не являются объектом налогообложения
8— 11	«Постачання товарів/послуг та послуги, надані нерезидентом на митній території України, які:»		
8— 10	«підлягають оподаткуванню за ставкою»		
8	«20 %... база оподаткування»	9.7	База налогообложения товаров/услуг, облагаемых по ставке 20 %***
9	«20 %... сумма НДС»		Сумма НДС, начисленная по ставке 20 % на базу налогообложения, указанную в графе 8***
10	«0 %... база оподаткування»		База налогообложения товаров/услуг, облагаемых по ставке 0 %
11	«звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування (сума постачання)»		Эта графа предназначена для отражения освобожденных от налогообложения (ст. 197 и подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ) или не являющихся объектами налогообложения товаров/услуг (ст. 196 НКУ). В ней указывают стоимость таких товаров/услуг
12***	«Експорт товарів та супутніх такому експорту послуг (база оподаткування)»		База налогообложения экспортированных товаров и сопутствующих такому экспорту услуг — таможенная стоимость экспортируемых товаров в гривнях, исчисляемая по курсу НБУ, установленному на дату составления ГТД
<p>* Если данные документа включаются в уточняющие расчеты за отчетный период, к виду документа добавляется буква «У» (например, «ПНУ» — НН, которая включена в уточняющий расчет).</p> <p>** Если НН выписана по отдельным операциям, определенным в п. 8 Порядка № 969, то к обозначению вида документа прибавляется обозначение типа причины (например, «ПН01» — НН, выписанная на сумму превышения обычной цены над фактической; «ПН05» — НН, выписанная в случае ликвидации ОФ по самостоятельному решению налогоплательщика; «ПН01У» — НН, выписанная на сумму превышения обычной цены над фактической, которая включена в уточняющий расчет).</p> <p>*** В случае осуществления записей на основании РК такие записи производятся с соответствующим знаком («+» или «-») (п. 9.8 Порядка № 1002).</p>			

## 2.11. Пример заполнения раздела I Реестра

А теперь на комплексном примере покажем, как заполнить раздел I Реестра.

**Пример 2.1.** ООО «Радуга» (ИНН 112233445566) в июне 2011 года осуществило следующие хозяйственные операции:

2 июня — получена предоплата от ООО «Плюс» (ИНН 111111111111) за товар в сумме 3000 грн. (в том числе НДС — 500 грн.). Выписана НН № 1;

8 июня — экспортирован товар по заказу фирмы «Lounge» (Великобритания). Оформлена ГТД № 891111 на сумму 92400 грн. Выписана НН № 2;

10 июня — проданы лекарственные средства ООО «МедДом» (ИНН 222222222222). Выписана НН № 3 на сумму 12000 грн. Освобождение от обложения НДС поставки лекарственных средств, разрешенных для производства и применения в Украине, предусмотрено п.п. 197.1.27 НКУ;

14 июня — достигнута договоренность об уменьшении цены товара, отгруженного ранее ООО «Олай» (ИНН 333333333333). Выписан РК № 4 на сумму 600 грн. (в том числе НДС — 100 грн.) к январской НН № 25;

17 июня — осуществлена ликвидация ОФ по самостоятельному решению плательщика. Выписана НН № 5 на сумму 9600 грн. (в том числе НДС — 1600 грн.) с указанием типа причины, по которой оба экземпляра остаются у предприятия — «05» (ликвидация ОФ по самостоятельному решению плательщика налога);

20 июня — с нерезидентом (польским предприятием «Drewexim Ltd») подписан акт приема-передачи предоставленных услуг по проведению экспертизы и оценки движимого имущества (имущество находится на территории Украины) на сумму \$1000 (курс НБУ на 20.06.2011 г. составил условно 7,9445 грн./\$). Поскольку местом поставки таких услуг считается таможенная территория Украины (см. п.п. «б» п.п. 186.2.1 НКУ), их стоимость согласно п.п. «б» п. 185.1 этого Кодекса облагается НДС по ставке 20 %. Выписана НН № 6 на сумму 7944,50 грн. (в том числе НДС — 1324,08 грн.) с указанием типа причины, по которой оба экземпляра остаются у предприятия — «02» (поставка неплательщику налога);

22 июня — получены услуги от нерезидента, не являющегося плательщиком НДС (фирма «Infoleader»), на сумму 12500 грн. Выписана НН № 7 в одном экземпляре (п. 208.2 НКУ);

24 июня — начислены к уплате проценты по договору финансового лизинга с ООО «Люкс» на сумму 7800 грн. Составлен акт № 27 (согласно п.п. 196.1.2 НКУ проценты, начисленные в составе арендного платежа по договору финлизинга, не являются объектом обложения НДС);

27 июня — продан товар ФЛП Петрученко А. А. (неплательщику НДС) на сумму 840 грн. (в том числе НДС — 140 грн.);

29 июня — выявлено занижение налоговых обязательств из-за невключения суммы НДС в налоговые обязательства при поставке товаров ЧФ «МММ» (ИНН 4444444444), которая состоялась 10.01.2011 г. В связи с этим текущей датой выписана НН на сумму 900 грн. (в том числе НДС — 150 грн.) и включена в Реестр за июнь. Такая ошибка исправлена с помощью уточняющего расчета (подан в налоговую инспекцию 29.06.2011 г.).

На основании перечисленных в условии примера документов заполним раздел I Реестра. (см. рис. 2.1 на с. 107).

### 3. Порядок заполнения раздела II Реестра

#### 3.1. Отражение «обычных» операций

В разделе II «Отримані податкові накладні» Реестра отражаются полученные НН, РК, ГТД, а также другие документы, на основании которых осуществляется учет операций по приобретению товаров/услуг.

Согласно пп. 201.10 и 201.11 НКУ такими документами являются:

— товарные чеки или другие расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты НДС при приобретении товаров/услуг, или первичные документы, составленные в соответствии с *Законом о бухгалтерии*, подтверждающие факт получения таких товаров/услуг, копии которых прилагаются к заявлению с жалобой на поставщика (прилагается покупателем к налоговой декларации в случае отказа продавца предоставить НН или при нарушении им порядка ее заполнения и порядка регистрации в ЕРНН по форме приложения Д8 к декларации по НДС);

— транспортные билеты, гостиничные счета или счета, выставляемые налогоплательщику за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показателям приборов учета, содержащие общую сумму платежа, сумму НДС и ИНН продавца, кроме тех, форма которых установлена международными стандартами;

— кассовые чеки, содержащие сумму полученных товаров/услуг, общую сумму начисленного налога (с определением фискального номера и ИНН поставщика), на общую сумму полученных товаров/услуг не более 200 грн. за день (без учета НДС).

Установленные *Порядком № 1002* сокращения для перечисленных выше документов — заменителей НН приведены в соответствующей колонке табл. 1.1 на с. 98.

Заполнение граф раздела II Реестра при осуществлении стандартных операций осуществляется таким образом:

— в графе 1 — номер записи НН, РК, других подобных документов, указанных в пп. 201.10 и 201.11 НКУ, и документа, удостоверяющего факт приобретения товаров, ГТД;

— в графе 2 — дата получения НН или другого документа;

— в графы 3, 4 переносятся соответствующие реквизиты НН или другого документа;

— в графе 5 — вид документа согласно условным обозначениям, приведенным в соответствующей колонке табл. 1.1 на с. 98;

— в графе 6 — наименование (фамилия, имя, отчество — для физического лица — предпринимателя) поставщика;

— в графе 7 — ИНН поставщика — плательщика НДС;

— в графе 8 — общая сумма, включая НДС;

— в графах 9, 11, 13 и 15 — стоимость товаров/услуг и основных фондов без НДС;

— в графах 10, 12, 14 и 16 — уплаченная (начисленная) сумма НДС по товарам/услугам и ОФ, определенная исходя из их стоимости, указанной в графах 9, 11, 13 и 15 (соответственно). Сумма НДС, указанная в графах 12, 14 и 16, в налоговый кредит не включается.

Относительно нумерации полученных НН или других документов отметим следующее: в графе 4 «Порядковый номер» раздела II «Отримані податкові накладні» записывается указанный на них порядковый номер. На саму НН или другой документ, ее заменяющий, нужно перенести номер записи из графы 1 «№ з/п» (п.п. 11.1 Порядка № 1002).

Рассмотрим подробнее порядок отражения «нестандартных» операций в разделе II Реестра.

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, ВМД тощо					Загальна сума поставання, включаючи ПДВ	Постачання товарів/послуг та послуги, надані нерезидентом на митній території України, які:				Експорт товарів та супутніх такому експорту послуг (база оподаткування)	
	дата виписки	порядковий номер	вид документа	платник податку — покупець			підлягають оподаткуванню за ставкою			звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування (сума поставання)		
				найменування (П. І. Б. — для фізичної особи — підприємця)	індивідуальний податковий номер		20 %		0 %			
							база оподаткування	сума ПДВ				база оподаткування
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	02.06.2011	1	ПН	ТОВ «Плюс»	111111111111	3000,00	2500,00	500,00				
2	08.06.2011	891111	ВМД	Фірма «Lounge» (Великобританія)	0	92400,00						92400,00
3	10.06.2011	3	ПН	ТОВ «МедДім»	222222222222	12000,00					12000,00	
4	14.06.2011	4	РК	ТОВ «Олай»	333333333333	-600,00	-500,00	-100,00				
5	17.06.2011	5	ПН05	ТОВ «Веселка»	0	9600,00	8000,00	1600,00				
6	20.06.2011	6	ПН02	Drewexim Ltd, (Польща)	0	7944,50	6620,42	1324,08				

7	22.06.2011	7	ПН	ТОВ «Веселка»	112233445566	15000,00	12500,00	2500,00			
8	24.06.2011	27	БО	ТОВ «Люкс»	0	7800,00				7800,00	
9	27.06.2011	9	ПН02	Петрученко Антон Антонович	0	840,00	700,00	140,00			
10	29.06.2011	10	ПНУ	ПФ «МММ»	444444444444	900,00	750,00	150,00			
Усього за звітний (податковий) період						148884,50	30570,42	6114,08		19800,00	92400,00
З них включено до уточнюючих розрахунків за звітний (податковий) період						900,00	750,00	150,00			

Рис. 2.1. Фрагмент заполнения раздела I Реестра (комплексный пример)

### 3.2. Импорт

Импортные операции показываются в разделе II Реестра на основании надлежащим образом оформленных ГТД (п.п. 10.2 Порядка № 1002). Это обусловлено тем, что при импорте «входной» НН у предприятия-импортера попросту не будет, а ее заменителем и документом, удостоверяющим право налогоплательщика на налоговый кредит, окажется грузовая таможенная декларация, оформленная в соответствии с требованиями законодательства, которая и подтверждает уплату налога (п. 201.12 НКУ).

Отражению импортных операций в разделе II Реестра сопутствуют следующие особенности:

— в графах 3 — 5 отражаются реквизиты «импортной» ГТД (соответственно дата оформления, последние шесть знаков порядкового номера ГТД и условное обозначение вида документа — «ВМД»);

— в графе 6 указываются страна и наименование нерезидента (п.п. 11.5 Порядка № 1002);

— в графе 7 приводится условный ИНН «300000000000» (п.п. 11.6 Порядка № 1002), а если приобретаемые у нерезидента товары/услуги не предназначены для использования в хозяйственной деятельности или приобретены с целью использования в поставках услуг за пределами Украины или услуг, место поставки которых определяется в соответствии с п. 186.3 НКУ за пределами Украины — условный ИНН «200000000000».

### 3.3. Отражение освобожденных от налогообложения операций

В ст. 197 и подразд. 2 разд. XX «Переходные положения» НКУ перечислены товары/услуги, поставка которых освобождается от НДС. Как уже говорилось, в самой НН от контрагента-поставщика должна быть отметка «Без ПДВ» и ссылка на соответствующую освобождающую норму. Данные такой НН в общем порядке заносятся в Реестр. Особых нюансов заполнения Реестра при получении от контрагента такой НН нет.

Объемы освобожденных товаров/услуг отражаются в разделе II Реестра в зависимости от направления использования таких товаров/услуг:

— если освобожденные товары/услуги приобретаются для использования в операциях, облагаемых по ставке 20 % или 0 %, то их стоимость отражается в графе 9;

— если освобожденные товары/услуги приобретаются для использования в освобожденных операциях или операциях, которые не являются объектом налогообложения, то их стоимость отражается в графе 11;

— если освобожденные товары/услуги приобретаются для использования **не в хозяйственной деятельности**, то их стоимость отражается в **графе 13**;

— если освобожденные товары/услуги приобретаются для использования в операциях по **поставке услуг, место поставки которых за пределами таможенной территории Украины**, то их стоимость отражается в **графе 15**.

Согласно *абзацу третьему п. 11.9 Порядка № 1002* в случае приобретения у плательщика НДС товаров/услуг и ОФ, освобожденных от налогообложения и не являющихся объектом налогообложения, а также приобретения у лица — неплательщика НДС, в графах 10, 12, 14 и 16 делается отметка «Ø» (означающая ноль, как разъяснялось в *письме ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*).

### 3.4. Отражение «необъектных» операций

Согласно *Порядку № 1002* учет операций по поставке товаров/услуг, которые не являются объектом налогообложения НДС в соответствии с требованиями *ст. 196 НКУ*, ведется на основании документов бухгалтерского учета. В этом случае данные бухгалтерских документов отражаются в Реестре, поскольку именно они удостоверяют факт приобретения товаров/услуг.

Заполнение раздела II Реестра при осуществлении таких операций имеет следующие особенности (см. консультацию из ЕБНЗ на с. 45):

— в графе 1 записывается порядковый номер, соответствующий порядковому номеру записи в Реестре и проставляется в графе 4;

— в графах 2, 3 — соответствующие даты получения и выписки документа;

— в графе 5 — «БО»;

— в графе 6 — наименование поставщика (фамилия, имя, отчество — для физлица);

— в графе 7 — отметка «0»;

— в графах 9, 11, 13 и 15 — стоимость приобретенных товаров (услуг) в зависимости от дальнейшего их использования;

— в графах 10, 12, 14 и 16 согласно *п.п. 11.9 Порядка № 1002* ставится отметка «Ø». (означающая ноль, как разъяснялось в *письме ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*).

### 3.5. Покупки у неплательщиков НДС

При покупках товаров (услуг) у неплательщиков НДС **НН** у налогоплательщика-покупателя **не будет**. Учет приобретенных товаров (услуг) в таком случае ведется на основании **документов, удостоверяющих их поставку** (*п. 10.4 Порядка № 1002*). Такими документами могут быть товарные накладные, акты предоставленных услуг, платежные документы и т. п. Тем не менее все они в разделе II Реестра по графе 5 «вид документа» отражаются под общим сокращенным обозначением «НП» — документ, удостоверяющий приобретение товаров (услуг) на территории Украины у лиц, не зарегистрированных плательщиками НДС.

Особенности заполнения Реестра в этой ситуации оговариваются в *пп. 11.6 и 11.9 Порядка № 1002*, предусматривающих, что в случае приобретения товаров (услуг) у неплательщика НДС в **графе 7** отражается условный ИНН «**400000000000**», а в графах 10, 12, 14 и 16 проставляется отметка «Ø» (означающая «ноль», как разъяснялось в *письме ГНАУ от 26.01.2011 г. № 2049/7/16-1117*).

### 3.6. Распределение «входного» НДС

Необходимость распределения «входного» НДС по правилам *ст. 199 НКУ* (на включаемую и не включаемую в налоговый кредит части) возникает в случае, когда приобретаемые товары/услуги предназначаются для одновременного использования в облагаемой и необлагаемой деятельности. Нужно заметить, что сам порядок распределения с 1 января 2011 года несколько изменился. Теперь распределять «входной» НДС на протяжении всего текущего года нужно с применением **единого** коэффициента, рассчитанного по итогам **предыдущего**, т. е. 2010 года (для «новичков» — определенного по итогам **первого** отчетного периода, в котором **появились** необлагаемые поставки).

В отличие от прежнего *Порядка № 244*, умалчивавшего насчет отражения «распределяемой» НН в Реестре, в *Порядке № 1002* этой ситуации посвящен отдельный *п.п. 11.10*, который предусматривает, что:

— **сперва** полученные «распределяемые» НН отражаются в Реестре в обычном порядке, т. е. **как обычные накладные**, дающие право на налоговый кредит;

— по окончании отчетного периода (**в конце** месяца), осуществив по ним распределение «входного» НДС (и пометив при этом «распределяемые» НН добавленной буквой «Р» в графе 5 «вид документа», например, «ПНР»), последним днем периода делается одна **корректирующая запись**, уточняющая сумму ранее отраженного налогового кредита с соответственно надлежащим уменьшением сумм (со знаком «-») в графах 9, 10 и одновременным их увеличением (со знаком «+») в графах 11, 12 Реестра.

По большому счету, в связи с изменением самого механизма распределения с 01.01.2011 г. (проводимого теперь уже на базе **известного**, рассчитанного по итогам предыдущего года, коэффициента распределения, и не определяемого соответственно каждый месяц, как это было прежде) налогоплательщик в течение года фактически мог бы распределять «входной» НДС уже непосредственно при получении НН и их отражении в Реестре. Вместе с тем *п.п. 11.10 Порядка № 1002*, как видим, в данном случае устанавливает на этот счет свои правила, требуя сперва отражения «распределяемых» НН в Реестре в обычном порядке с последующим (в конце месяца) проведением распределения и уточнением сумм.

### 3.7. Отражение услуг, полученных от нерезидента

Как уже было отмечено, операции по получению услуг от нерезидента отражаются на основании НН, налоговые обязательства по которой включены в налоговую декларацию предыдущего периода. То есть такая НН отражается в Реестре дважды — сначала в разделе I в периоде возникновения налоговых обязательств, а в следующем периоде — в разделе II с учетом некоторых особенностей (см. *п. 11 Порядка № 1002*), а именно:

— в графе 1 проставляется номер записи НН, который переносится на эту НН;

— в графе 2 указывается дата НН;

— в графы 3 и 4 переносятся соответствующие реквизиты НН;

— в графе 5 указывается вид документа — **ПН** (налоговая накладная);

— в графе 6 проставляются страна нерезидента и его наименование (фамилия, имя, отчество /при наличии/ — для физического лица);

— в графе 7 отражается условный ИНН «**300000000000**». Если услуги, приобретенные у нерезидента, не предназначаются для использования в хозяйственности или приобретены для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины либо для поставки услуг, место поставки которых определяется в соответствии с *п. 186.3 НКУ*, в данной графе отражается условный ИНН «**200000000000**»;

— в графе 8 указывается общая сумма, включая НДС;

— в графах 9, 11, 13 и 15 указывается стоимость услуг без НДС;

— в графах 10, 12, 14 и 16 проставляется сумма НДС по услугам, определенная исходя из их стоимости, указанной в графах 9, 11, 13 и 15 соответственно. Сумма НДС, указанная в графах 12, 14 и 16, в налоговый кредит не включается.

Приведем на рис. 3.1 фрагмент заполнения раздела II Реестра в рассматриваемом случае.

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, ВМД, касовий чек, транспортний квиток, готельний рахунок, рахунок за послуги зв'язку, рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, заява та 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, відповідно до пункту 201.10 статті 201 розділу V Кодексу тощо							Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), імпорт товарів/послуг, включаючи одержання від нерезидента:							
	дата отримання	дата виписки	порядковий номер	вид документа	постачальник		Загальна сума, включаючи ПДВ	з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:		які не призначаються для їх використання у господарській діяльності		для постачання послуг за межами митної території України або послуг, місце постачання яких визначається відповідно до пункту 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України			
					найменування (П. І. Б. — для фізичної особи — підприємця)	індивідуальний податковий номер		підлягають оподаткуванню за ставкою 20 %, 0 %		звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування		вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12				
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
27	25.05.2011	25.05.2011	20	ПН	Німеччина Hans	30000000000	12931,26	10776,05	2155,21						

					Weber Maschine nfabrik GmbH											
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Усього за звітний період							278560 ,00	20000 0,00	4000 0,00				3213 3,33	642 6,67		
З них включено до уточнюючих розрахунків за звітний період																

Рис. 3.1. Фрагмент заполнения раздела II Реестра (получение услуг от нерезидента с местом их поставки на таможенной территории Украины)

### 3.8. Пример заполнения раздела II Реестра

А теперь снова рассмотрим комплексный пример, иллюстрирующий отдельные нюансы заполнения раздела II Реестра.

**Пример 3.1.** ООО «Радуга» (ИНН — 112233445566) в июне 2011 года осуществило следующие хозяйственные операции:

1 июня — приобрело товар у ООО «МиК» (ИНН — 255555555555) для использования его в хозяйственной деятельности предприятия. Получена НН № 15 от 01.06.2011 г. на сумму 9000 грн. (в том числе НДС — 1500 грн.);

3 июня — получены приобретенные у фирмы «Charme» (Франция) лекарственные препараты. Оформлена ГТД № 121251 от 02.06.2011 г. на сумму 35000 грн. (без НДС), которые будут использованы в операциях, освобожденных от уплаты НДС (пп. 197.1.27 и 206.2.1 НКУ);

7 июня — приобрело автомобиль у ООО «МиА» (ИНН — 266666666666) (в хозяйственной деятельности предприятия не используется). Получена НН № 11 от 07.06.2011 г. на сумму 120000 грн. (в том числе НДС — 20000 грн.);

10 июня — получены услуги по техническому обслуживанию автомобиля, который не используется в хозяйственной деятельности предприятия, от ФЛП Максименко А. В. (неплательщик НДС). Подписан акт выполненных работ № 109 на сумму 360 грн.;

15 июня — перечислена предоплата за аренду оборудования ООО «Апостол» (ИНН — 277777777777). Получена НН № 24 на сумму 600 грн. (в том числе НДС — 100 грн.). Арендованное оборудование используется для предоставления услуг нерезиденту (место поставки за пределами таможенной территории Украины в соответствии с п. 186.3 НКУ);

16 июня — получен РК № 26 от 10.06.2011 г. к январской НН от ООО «Дельфин» (ИНН — 288888888888) на сумму возвращенного товара 2400 грн. (в том числе НДС — 400 грн.);

17 июня — осуществлена предоплата за товар ООО «Лед» (ИНН — 299999999999) на сумму 6240 грн. (в том числе НДС — 1040 грн.). На сумму предоплаты 20.06.2011 г. получена НН № 23 от 17.06.2011 г.;

20 июня — утвержден авансовый отчет. Аванс был выдан на приобретение канцелярских товаров. Работником предоставлен кассовый чек ФЛП Власенко П. П. № 6599 от 17.06.2011 г. с фискальным номером 1233123312 и ИНН 2244556677 на сумму 150 грн. (в том числе НДС — 25 грн.);

30 июня — подписан акт от 30.06.2011 г. на услуги по аренде офиса, полученные от ООО «Офис-сервис» (ИНН — 198877665544), на сумму 1800 грн. (в том числе НДС — 300 грн.). Получена НН № 35 от 30.06.2011 г. на такие услуги;

30 июня удержана комиссия АКБ «Супербанк» за расчетно-кассовое обслуживание в сумме 300 грн. (без НДС), основание — мемориальный ордер банка № 122 от 30.06.2011 г.;

30 июня проведено распределение налогового кредита, сформированного по приобретенным канцтоварам (кассовый чек № 6599 от 17.06.2011 г.) и аренде офиса (НН № 35 от 30.06.2011 г.). Доля использования товаров и услуг в облагаемых операциях, рассчитанная согласно п. 199.2 НКУ за предыдущий календарный год, составила 60 % (60 % входного НДС включается в налоговый кредит по облагаемым операциям, а 40 % относится на освобожденные/необъектные операции). Таким образом, из граф 9 и 10 нужно «убрать» 40 % изначально отраженных показателей.



Результат распределения базы налогообложения отражается в графе 9 со знаком «минус», а в графе 11 — со знаком «плюс»:

$$(125 + 1500) \times 0,4 = 650 \text{ (грн.)}$$

Результат распределения суммы НДС отражается в графе 10 со знаком «минус», а в графе 12 — со знаком «плюс»:

$$(25 + 300) \times 0,4 = 130 \text{ (грн.)}$$

В графе 5 к обозначениям видов документов, по которым проведено распределение, добавляем знак «Р» («ЧКР» — кассовый чек, по которому проведено распределение налогового кредита, «ПНР» — НН, по которой проведено распределение налогового кредита).

На основании описанных операций заполним раздел II Реестра (см. рис. 3.2 на с. 112 ).

В завершение разговора о заполнении раздела II Реестра обобщим в табл. 3.2 (см. с. 113) информацию о том, что следует заносить в соответствующие графы указанного раздела при осуществлении стандартных и нетипичных операций.

№ з/п	Податкова накладна, розрахунок коригування кількісних та вартісних показників до податкової накладної, ВМД, касовий чек, транспортний квиток, готельний рахунок, рахунок за послуги зв'язку, рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, заява та 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, відповідно до пункту 201.10 статті 201 розділу V Кодексу тощо				постачальник	Загальна сума, включаючи ПДВ	з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:		які не призначаються для їх використання у господарській діяльності	для постачання послуг за межами митної території України або послуг, місце постачання яких визначається відповідно до пункту 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України		
	дата отримання	дата виписки	порядковий номер	вид документа			найменування (П. І. Б. — для фізичної)	індивідуальний податковий номер		підлягають оподаткуванню за ставкою 20	звільнені від оподаткування, не є об'єктами	вартість без ПДВ
							Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), імпорт товарів/послуг, включаючи одержання від нерезидента:					

1	2	3	4	5	особи — підприємця)	7	8	%, 0 %		оподаткування		13	14	15	16			
								вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ							
1	01.06.2011	01.06.2011	15	ПН	ТОВ «МіК»	255555555555	9000,00	7500,00	150,00									
2	03.06.2011	02.06.2011	121251	ВМД	Фирма «Схарте» Франція	300000000000	35000,00			3500,00	0							
3	07.06.2011	07.06.2011	11	ПН	ТОВ «МіА»	266666666666	12000,00					10000,00	2000,00					
4	10.06.2011	10.06.2011	109	НП	Максименко Андрій Владленович	400000000000	360,00					360,00	0					
5	15.06.2011	15.06.2011	24	ПН	ТОВ «Апостол»	277777777777	600,00								500,00	100,00		
6	16.06.2011	10.06.2011	26	РК	ТОВ «Дельфіни»	288888888888	-2400,00	-2000,00	-400,00									
7	20.06.2011	17.06.2011	23	ПН	ТОВ «Лід»	299999999999	6240,00	5200,00	104,00									
8	20.06.2011	17.06.2011	6599	ЧКР	Власенко Пилип Петрович	2244556677	150,00	125,00	25,00									
9	30.06.2011	30.06.2011	35	ПНР	ТОВ «Офіс-сервіс»	198877665544	1800,00	1500,00	300,00									
10	30.06.2011	30.06.2011	10	БО	АКБ «Супербанк»	0	300,00	300,00	0									
11	30.06.2011	30.06.2011	0	0	0	0	0	-650,00	-130,00	650,00	130,00							
Усього за звітний період							17105,00	11975,00	2335,00	3565,00	130,00	10036,00	2000,00	500,00	100,00			
З них включено до уточнюючих розрахунків за звітний період																		

Рис. 3.2. Фрагмент заповнення розділа II Реєстра (комплексний приклад)

## Основные правила заполнения раздела II Реестра

Номер графы	Название графы	Подпункт Порядка № 1002	Что отражаем
1	2	3	4
1	«№ з/п»	11.1	Номер записи НН, РК, ГТД, других документов, указанных в <i>пп. 201.10</i> и <i>201.11 НКУ</i> , а также документа, удостоверяющего факт приобретения товаров. Номер записи переносится на указанный документ
2	«дата отримання»	11.2	Дата получения НН или другого документа
3	«дата виписки»	11.3	Дата выписки НН или другого документа, при импорте — дата оформления ГТД
4	«порядковий номер»		Порядковый номер НН или другого документа. При импорте указываются последние шесть знаков порядкового номера ГТД
5	«вид документа»*	11.4	Вид документа согласно таким обозначениям: «ПН» — налоговая накладная; «РК» — расчет корректировки к налоговой накладной; «ВМД» — грузовая таможенная декларация; «ЧК» — кассовый чек; «ТК» — транспортный билет; «ГР» — гостиничный счет; «ПЗ» — счет за услуги связи; «ПО» — услуги, стоимость которых определяется по показателям приборов учета; «ЗП» — заявление плательщика (по форме Приложения Д8 к декларации по НДС) в соответствии с <i>п. 201.10 НКУ</i> ; «НП» — документ, удостоверяющий приобретение товаров/услуг на таможенной территории Украины у лиц — неплательщиков НДС. При приобретении товаров/услуг, не являющихся объектом налогообложения, налоговика в ЕБНЗ предлагают указывать «БО», хотя такое сокращение в <i>Порядке № 1002</i> предназначено только для заполнения раздела I Реестра
6	«найменування (П. І. Б. — для фізичної особи — підприємця)»	11.5	Указывается наименование (фамилия, имя, отчество — для физлица — предпринимателя) поставщика. При импорте — указываются страна и наименование нерезидента (фамилия, имя, отчество — для физлица). Если НН составлена на услуги, полученные от нерезидента, — страна нерезидента и наименование (фамилия, имя, отчество /при наличии/ — для физического лица) нерезидента
7	«індивідуальний податковий номер»	11.6	ИНН поставщика — плательщика НДС. В случае приобретения у неплательщика НДС — условный ИНН «400000000000». Если НН составлена на услуги, полученные от нерезидента, — условный ИНН «300000000000». Если услуги, приобретенные у нерезидента, не предназначаются для использования в хозяйственности или приобретены для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины либо для поставки услуг, место поставки которых определяется в соответствии с <i>п. 186.3 НКУ</i> , в данной графе отражается условный ИНН «200000000000». При импорте: — товаров/услуг, предназначенных для использования в хозяйственности на территории Украины, — указывается условный ИНН «300000000000»; — товаров/услуг, не предназначенных для использования в хозяйственной деятельности или приобретенных с целью использования в поставках услуг за пределами Украины, или услуг,

			место поставки которых определяется в соответствии с п. 186.3 НКУ за пределами Украины, — условный ИНН «200000000000»
8	«Загальна сума, включаючи ПДВ»	11.7	Общая сумма, включая НДС
9 — 16	«Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження), імпорт товарів/послуг, включаючи одержання від нерезидента:»		
9 — 12	«з метою їх використання у межах господарської діяльності для здійснення операцій, які:»		
9**	«підлягають оподаткуванню за ставкою 20 %, 0 %... вартість без ПДВ»	11.8	Стоимость товаров/услуг или ОФ без НДС (в том числе стоимость «освобожденных» товаров/услуг), которые будут использоваться в хозяйственной деятельности для осуществления операций, облагаемых по ставке 20 %, 0 %
10**	«підлягають оподаткуванню за ставкою 20 %, 0 %... сума ПДВ»	11.9	Сумма НДС, уплаченная (начисленная) по товарам/услугам и ОФ, определенная исходя из их стоимости, указанной в графе 9. В случае приобретения у плательщика НДС «освобожденных» товаров/услуг и ОФ, не являющихся объектом налогообложения, а также в случае приобретения у лица — неплательщика НДС — «0»
11**	«звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування... вартість без ПДВ»	11.8	Стоимость товаров/услуг или ОФ без НДС (в том числе стоимость приобретенных «освобожденных» товаров/услуг), которые будут использоваться в хозяйственной деятельности для осуществления операций, освобожденных от налогообложения и не являющихся объектом налогообложения
12**, ***	«звільнені від оподаткування, не є об'єктами оподаткування... сума ПДВ»	11.9	Сумма НДС, уплаченная (начисленная) по товарам/услугам и ОФ, определенная исходя из их стоимости, указанной в графе 11. В случае приобретения у плательщика НДС «освобожденных» товаров/услуг и ОФ, не являющихся объектом налогообложения, а также в случае приобретения у лица — неплательщика НДС — «0»
13**	«які не призначаються для їх використання у господарській діяльності... вартість без ПДВ»	11.8	Стоимость товаров/услуг или ОФ без НДС (в том числе стоимость приобретенных «освобожденных» товаров/услуг), не предназначенных для использования в хозяйственной деятельности
14**, ***	«які не призначаються для їх використання у господарській діяльності... сума ПДВ»	11.9	Сумма НДС, уплаченная (начисленная) по товарам/услугам и ОФ, определенная исходя из их стоимости, указанной в графе 13. В случае приобретения у плательщика НДС «освобожденных» товаров/услуг и ОФ, не являющихся объектом налогообложения, а также в случае приобретения у лица — неплательщика НДС — «0»
15**	«для постачання послуг за межами митної території України або послуг, місце постачання яких визначається відповідно до пункту 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України... вартість без ПДВ»	11.8	Стоимость товаров/услуг или ОФ без НДС (в том числе стоимость приобретенных «освобожденных» товаров/услуг), для поставки услуг за пределами таможенной территории Украины или услуг, место поставки которых определяется в соответствии с п. 186.3 НКУ за пределами таможенной территории Украины
16**, ***	«для постачання послуг за межами митної території України або послуг, місце постачання яких визначається відповідно до пункту 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України...»	11.9	Сумма НДС, уплаченная (начисленная) по товарам/услугам и ОФ, определенная исходя из их стоимости, указанной в графе 15. В случае приобретения у плательщика НДС «освобожденных» товаров/услуг и ОФ, не являющихся объектом налогообложения, а также в случае приобретения у лица — неплательщика НДС — «0»

сума ПДВ»		
-----------	--	--

\* Если данные документа включаются в уточняющие расчеты за отчетный период, к виду документа добавляется буква «У» (например, «ПН» — налоговая накладная, «ПНУ» — налоговая накладная, которая включена в уточняющие расчеты). Если сумма НДС, указанная в документе, участвует в распределении налогового кредита, к виду документа добавляется буква «Р».

\*\* При отражении данных РК такие записи производятся с соответствующим знаком («+» или «-»).

\*\*\* Сумма НДС, указанная в графах 12, 14 и 16, в налоговый кредит не включается.

## 4. Предоставление Реестров в налоговые органы

### 4.1. Подача электронных копий Реестров

Согласно п. 201.15 НКУ копию Реестра в электронном виде плательщики НДС обязаны **подавать** налоговому органу **ежемесячно** в сроки, отведенные для подачи налоговой отчетности за календарный **месяц**. Причем это требование также распространяется и на **квартальных** плательщиков НДС (в числе которых, напомним, с 01.01.2011 г. остались предприятия-единоналожники, а с 2012 года могут оказаться плательщики налога на прибыль, имеющие право на применение ставки 0 % согласно п.п. «б» п. 154.6 этого Кодекса (см. письмо ГНАУ от 24.01.2011 г. № 1705/7/16-1517)). Таким образом, начиная с января 2011 года, ежемесячно подавать электронные Реестры в ГНИ обязаны и «квартальщики» (несмотря на то, что сама декларация по НДС будет при этом сдаваться ими только за квартал).

Обращаем внимание: при ежемесячной подаче Реестра лицами, избравшими отчетный налоговый период — квартал, строка 01 «Подается до декларації з податку на додану вартість» в нем не заполняется, а в строке 03 «Звітний (податковий) період» указывается соответствующий отчетный период — квартал. Такие рекомендации предоставлены в ЕБНЗ (см. на с. 55).

Есть еще один интересный вопрос, касающийся количества подаваемых Реестров теми лицами, которые **зарегистрировались плательщиками НДС не в первый день календарного месяца**. Как известно, согласно п.п. «а» п. 202.1 НКУ если лицо регистрируется как плательщик налога с другого дня, нежели первый день календарного месяца, первым отчетным (налоговым) периодом является период, который начинается со дня такой регистрации и заканчивается последним днем первого полного календарного месяца. Другими словами, первый отчетный период в данном случае будет включать в себя два календарных месяца: месяц регистрации (частично) и следующий за ним месяц (полностью). Так вот, по разъяснениям налоговиков из ЕБНЗ (см. с. 58), таким плательщикам следует подать два различных Реестра за каждый из указанных месяцев.

В табл. 4.1 систематизированы ответы на некоторые вопросы, связанные с подачей электронных копий Реестров.

## Вопросы подачи электронных копий Реестров

Вопрос	Ответ
1	2
Кто подает электронные копии Реестров?	<b>Все плательщики НДС</b>
Кто подает Реестр при наличии филиалов, которым делегировано право ведения части Реестра?	<p><b>Головное предприятие.</b> Плательщик НДС может делегировать филиалам полномочия ведения Реестра. При этом если не зарегистрированные плательщиками НДС филиалы и другие структурные подразделения налогоплательщика самостоятельно осуществляют приобретение/поставку товаров/услуг и проводят расчеты с поставщиками/потребителями, то зарегистрированный налогоплательщик, в состав которого они входят, может делегировать филиалу или структурному подразделению право ведения части Реестра в рамках деятельности такого филиала (структурного подразделения) — <i>абзац второй п. 2 Порядка № 1002</i>. Для этого налогоплательщик должен каждому филиалу/структурному подразделению присвоить <b>отдельный числовой код</b> (номер, шифр), о чем письменно проинформировать орган ГНС по месту его регистрации в качестве плательщика НДС.</p> <p>Такие филиалы (структурные подразделения) в служебном поле 04 «Платник» Реестра указывают наименование плательщика и через дробь наименование и код (номер, шифр), присвоенный этим филиалам (структурным подразделениям) (<i>абзац третий п. 5 Порядка № 1002</i>).</p> <p>С учетом этого было бы логичным, чтобы головное предприятие подавало Реестры филиалов в виде отдельной порции. Однако <b>обратите внимание!</b> Специалисты ГНАУ настаивают на том, что подавать Реестры, сформированные филиалами, как отдельные порции общего Реестра, юрлицам нельзя (см. консультацию на с. 49).</p> <p><b>Поэтому если налогоплательщик воспользовался правом делегирования ведения части Реестра своему филиалу (структурному подразделению), то данные таких частей Реестров являются составными частями Реестра плательщика налога. То есть Реестр, который подает налогоплательщик, выглядит как единый документ с учетом показателей Реестров своих филиалов</b></p>
Каковы периодичность подачи и сроки предоставления копий Реестров?	<b>Ежемесячная</b> подача в органы ГНС электронных копий записей в Реестрах, независимо от отчетного налогового периода (будь то месяц либо квартал), предусмотрена <i>ст. 201.15 НКУ</i> и закреплена в <i>п. 3 Порядка № 1002</i>
Где взять соответствующее программное обеспечение для ведения Реестра в электронном виде?	Согласно <i>абзацу третьему п. 201.15 НКУ</i> орган ГНС разрабатывает и размещает на своем официальном веб-сайте программу ведения учета записей в Реестре в электронном виде и обеспечивает ее бесплатное распространение (включая необходимые изменения и дополнения) путем предоставления доступа к копированию такой программы как через Интернет, так и путем записи на магнитные носители информации плательщика по его запросу (ознакомиться с порядком работы с программным обеспечением по формированию налоговой отчетности в электронном виде и скачать программу можно по ссылке <a href="http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249372&amp;cat_id=114931">http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249372&amp;cat_id=114931</a> )
Каким способом можно подать копии Реестра?	Реестры могут подаваться <b>двумя способами</b> ( <i>п. 3 Порядка № 1002</i> ): 1) через Интернет с использованием электронной цифровой подписи; 2) на электронных носителях, посетив орган ГНС
Обязательно ли дублировать Реестр в бумажном виде?	<b>Нет.</b> В бумажном виде Реестр налогоплательщик может вести исключительно по собственному желанию ( <i>абзац первый п. 3 Порядка № 1002</i> )
Нужно ли представлять в органы ГНС копии Реестров, содержащих исправленные ошибки, и к уточняющим расчетам?	<b>Нет, не нужно.</b> Согласно <i>абзацу третьему п. 1 Порядка № 1002</i> исправление ошибки в Реестре осуществляется методом «сторно» по правилам, предусмотренным для бухгалтерского учета, в момент обнаружения таких ошибок. Корректировка ошибочных записей в Реестре не приводит к необходимости формирования новых (уточняющих) Реестров, а значит, и подавать в орган ГНС копии Реестров, содержащих исправленные ошибки, не нужно. Налогоплательщики за отчетный (налоговый) период определяют итоги ежедневно зарегистрированных операций и отдельно определяют итоги для уточняющих расчетов ( <i>п. 12 Порядка № 1002</i> ). Также

	не нужно подавать копии Реестров вместе с уточняющим расчетом, потому что Реестры, которые предоставляются налогоплательщиком вместе с налоговой декларацией, уже содержат показатели, включенные в уточняющие расчеты. Аналогичное разъяснение есть и в ЕБНЗ (см. на с. 53 спецвыпуска)
Если налоговая декларация по НДС подается с прочерками, нужно ли прилагать к ней электронные копии Реестров?	<b>Нужно.</b> Налоговики в ЕБНЗ (см. на с. 53) высказали такое мнение: поскольку <i>НКУ</i> и <i>Порядком № 1002</i> не установлено зависимости между представлением копий Реестров в электронном виде и состоянием хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также наличием или отсутствием налоговых обязательств и налогового кредита в соответствующем отчетном периоде, то налогоплательщик обязан к налоговой декларации по НДС, которая подается в орган ГНС с прочерками, прилагать копии Реестров в электронном виде за соответствующий отчетный период

## 4.2. Ответственность за ненадлежащее ведение Реестра

Как уже отмечалось, Реестр — это форма для регистрации выданных и полученных НН (см. *п. 1 Порядка № 1002*). *НКУ* и указанным *Порядком* ответственность за ненадлежащее ведение Реестра или неведение его вообще прямо не предусмотрена. Но не стоит забывать о возможном привлечении к админответственности.

Невыполнение требований о ведении Реестра чревато наложением административного штрафа на должностных лиц налогоплательщика по *ст. 163<sup>1</sup> КУоАП*, согласно которой за отсутствие налогового учета, нарушение руководителями и другими должностными лицами предприятий, учреждений, организаций установленного законом порядка ведения налогового учета, предусмотрен штраф в размере от 5 до 10 нмдг (от 85 до 170 грн.). При повторном нарушении лицом, которое в течение года привлекалось к административной ответственности за те же нарушения, — штраф в размере от 10 до 15 нмдг (от 170 до 255 грн.).

## 4.3. Ответственность за непредоставление Реестра в органы ГНС

Предположим, что налогоплательщик декларацию по НДС за май подал 14.06.2011 г., но при этом не приложил к ней Реестр, который фактически был предоставлен в налоговую только 17.06.2011 г. Могут ли налоговые органы в таком случае не признать налоговую декларацию без Реестра, если они были предоставлены не одновременно, но оба — без нарушения установленных сроков?

Согласно *п. 201.15 НКУ* плательщики налога ежемесячно в сроки, предусмотренные для представления налоговой отчетности (календарный месяц), в том числе для которых установлен отчетный налоговый период — квартал, подают в органы ГНС копии записей в Реестрах за такой период в электронном виде. Согласно этой норме прямого указания на то, что копии Реестра нужно подавать вместе с декларацией, нет. Однако в ЕБНЗ попадаются именно такие формулировки — «вместе с налоговой декларацией за соответствующий отчетный период».

Кроме того, если исходить из формального прочтения норм *НКУ*, квартальные плательщики НДС подают декларацию раз в квартал, а Реестры им приходится представлять ежемесячно, поэтому условие подачи «вместе с декларацией» они смогут соблюсти только один раз в квартал. Следовательно, это условие не совсем корректное и Реестры в этом контексте нельзя рассматривать как неотъемлемое приложение к декларации.

В то же время в новой форме декларации по НДС, утвержденной *приказом ГНАУ от 25.01.2011 г. № 41*, предусмотрена отметка об одновременной подаче копии записей в Реестре в электронном виде. Кроме того, этим *приказом* такие копии Реестра отнесены к составу налоговой отчетности по НДС, в связи с чем настоятельно рекомендуем электронные копии Реестра подавать одновременно с декларацией. А о порядке заполнения Реестра и его подачи вам, уважаемые читатели, теперь известно практически все.