**Письмо ГФС Украины от 17.02.2015 г. № 5292/7/99-99-19-03-02-17**

**Про податок на додану вартість**

Державна фіскальна служба України у зв’язку із внесенням змін до Податкового кодексу України (далі – Кодекс) Законом України від 28 грудня 2014 року № 71-VІІІ (далі – Закон № 71) повідомляє про окремі особливості формування податкового кредиту, з урахуванням норм Кодексу, які набрали чинності з 1 січня 2015 року.

Загальне правило формування податкового кредиту, встановлене пунктом 198.1 статті 198 розділу V Кодексу, залишилося без змін. Так, відповідно до вказаної норми право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв’язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту відповідно до пункту 198.2 статті 198 розділу V Кодексу вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

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

дата отримання платником податку товарів/послуг.

Зміни, внесені Законом № 71 до Кодексу, не вплинули на порядок визначення дати виникнення права на формування податкового кредиту і по іншим операціям.

Так, відповідно до пункту 198.2 статті 198 розділу V Кодексу датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту для операцій:

із ввезення товарів на митну територію України є дата сплати податку за податковими зобов’язаннями згідно з пунктом 187.8 статті 187 розділу V Кодексу;

для операцій фінансової оренди (лізингу) – дата фактичного отримання об’єкта фінансового лізингу таким орендарем;

для довгострокових договорів (контрактів) – дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами);

для товарів/послуг, постачання (придбання) яких контролюється приладами обліку – факт постачання (придбання) таких товарів/послуг засвідчується даними обліку.

Починаючи з 1 січня 2015 року, зазнала змін норма, яка визначає дату виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту при отриманні послуг від нерезидента на митній території України.

На відміну від попередньої редакції пункту 198.2 статті 198 Кодексу, для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата складення платником податкової накладної за такими операціями, за умови реєстрації такої податкової накладної в ЄРПН.

Отже, починаючи з 1 січня 2015 року, при отриманні платником податку послуг від нерезидента на митній території України, платник податку отримує право на податковий кредит за такими операціями на дату складання ним податкової накладної за цими операціями, за умови її реєстрації в ЄРПН та включенні до податкових зобов’язань звітного періоду. При цьому, податкові накладні, складені за такими операціями у січні 2015 року, у яких сума податку не перевищує 10 тис.грн., включаються до податкового кредиту незалежно від того, зареєстрована така податкова накладна в ЄРПН, чи ні.

Згідно з пунктом 198.6 статті 198 розділу V Кодексу не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплачені (нараховані) у зв’язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 розділу V Кодексу.

З 1 січня 2015 року зазначене правило стосується податкових накладних, сума податку на додану вартість в яких перевищує 10 тис.грн., або складених у зв’язку з постачанням підакцизних або імпортованих товарів.

З 1 лютого 2015 року зазначене правило поширюється на всі податкові накладні.

Відповідно до пункту 201.1 статті 201 розділу V Кодексу платник податку зобов’язаний надати покупцю (отримувачу) податкову накладну, складену в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи, та зареєстровану в ЄРПН.

Формування податкового кредиту без отримання податкової накладної, згідно з пунктом 201.11 статті 201 Кодексу, може здійснюватися на підставі таких документів:

а) транспортні квитки, готельні рахунки або рахунки, які виставляються платнику податку за послуги зв’язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку);

в) бухгалтерські довідки, складені відповідно до пункту 198.5 статті 198 розділу V Кодексу;

г) податкові накладні, складені платником податку відповідно до пункту 208.2 статті 208 розділу V Кодексу та зареєстровані в ЄРПН.

У разі використання платниками для розрахунків із споживачами реєстраторів розрахункових операцій касовий чек повинен містити дані про загальну суму коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, та суму цього податку, що сплачується у складі загальної суми.

Якщо на момент перевірки платника податку контролюючим органом суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими вказаними вище документами, платник податку несе відповідальність відповідно до Кодексу.

Слід зазначити, що з 1 січня 2015 року з Кодексу виключено норму, яка надавала право платникам податку у разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в ЄРПН сформувати податковий кредит звітного періоду на підставі заяви зі скаргою на такого постачальника.

Отже, грудень (ІV квартал) 2014 року – останні звітні періоди, протягом яких платники податку мали право включити до складу податкового кредиту суму ПДВ, нараховану/сплачену покупцем на підставі заяви зі скаргою на постачальника.

Відповідно до пункту 201.111 статті 201 розділу V Кодексу, починаючи з 1 січня 2015 року, платник податку повинен вести реєстр документів, зазначених у підпунктах "а" – "в" пункту 201.11 статті 201 розділу V Кодексу. Оскільки наказ Міністерства доходів і зборів України від 22.09.2014 № 958 "Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 10.10.2014 за № 1228/26005, залишається чинним, платники податку можуть за власним бажанням обліковувати зазначені документи, використовуючи форму Реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

При цьому, як Реєстр виданих та отриманих податкових накладних, який платником податку ведеться за власним бажанням, так і реєстр документів, зазначених у підпунктах "а" – "в" пункту 201.11 статті 201 розділу V Кодексу, якщо такий реєстр ведеться платником окремо від Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, до контролюючого органу, починаючи із звітності за січень 2015 року, не подається.

Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН здійснюється відповідно до Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246 (далі – Порядок № 1246) не пізніше п’ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання (абзац десятий пункту 201.10 статті 201 розділу V Кодексу).

Покупці – платники податку мають можливість отримувати з ЄРПН електронні копії податкових накладних/розрахунків коригування, які зареєстровані в ЄРПН їх контрагентами – постачальниками.

З метою отримання податкової накладної/розрахунку коригування, зареєстрованих в ЄРПН, покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН та податкову накладну/розрахунок коригування в електронному вигляді (пункт 201.10 статті 201 Кодексу).

Податкова накладна, складена в електронному вигляді, яка отримана з ЄРПН покупцем, вважається такою, що отримана від постачальника та є підставою для включення сум податку, зазначених у такій податковій накладній, до складу податкового кредиту відповідного звітного періоду.

Електронний цифровий підпис, що накладається на податкову накладну при її реєстрації в ЄРПН, та підпис, що скріплює цю податкову накладну при її видачі покупцю, повинні належати одній особі, якій делеговано право підпису податкових накладних.

Разом з цим, з 1 січня 2015 року запроваджена норма, яка дозволяє сформувати податковий кредит на підставі податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН з порушенням встановленого терміну реєстрації.

Так, відповідно до пункту 198.6 статті 198 розділу V Кодексу суми податку, сплачені (нараховані) у зв’язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН з порушенням терміну реєстрації, відносяться до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкову накладну в ЄРПН, але не пізніше:

ніж через 180 календарних днів з дати складення податкової накладної;

для платників податку, що застосовують касовий метод, – ніж через 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунка платника податку;

для банківських установ – ніж дата одержання ними права власності на заставне майно.

Особливості формування податкового кредиту на підставі податкових накладних, складених до 1 січня 2015 року

З урахуванням змін, внесених до пункту 198.6 статті 198 розділу V Кодексу, з 1 січня 2015 року втратила чинність норма, згідно з якою у разі, якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, таке право зберігалося за ним протягом 365 календарних днів з дати складання податкової накладної.

Таким чином, всі податкові накладні, складені в звітних податкових періодах 2014 року, могли бути включені до складу податкового кредиту не пізніше грудня 2014 року (за умови дотримання інших вимог Кодексу щодо формування податкового кредиту).

Платники, які не включили податкові накладні, складені до 1 січня 2015 року, до складу податкового кредиту відповідних періодів, можуть реалізувати своє право на формування податкового кредиту шляхом подання уточнюючих розрахунків за відповідні звітні періоди з урахуванням вимог пункту 198.2 статті 198 розділу V Кодексу. Зазначене стосується податкових накладних, складених до 1 січня 2015 року, як в електронному, так і паперовому вигляді, як зареєстрованих в ЄРПН, так і тих, що за правилами, діючими до цієї дати, не підлягали реєстрації в ЄРПН.

Оскільки станом на 31.12.2014 до складу податкового кредиту могли бути включені податкові накладні з датою складання не раніше 1 січня 2014 року, до уточнюючих розрахунків, які подаються до контролюючого органу з метою включення до складу податкового кредиту таких податкових накладних, не можуть бути включені податкові накладні з датою складання до 1 січня 2014 року (винятком є лише податкові накладні, які включаються до складу податкового кредиту за фактом оплати платниками податку, які формують податковий кредит за касовим методом).

Особливості формування податкового кредиту, починаючи з 1 січня 2015 року

Починаючи з 1 січня 2015 року, всі податкові накладні, складені з 1 січня 2015 року, та розрахунки коригування до них складаються платниками податку виключно в електронному вигляді, у тому числі ті, які складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, не видаються покупцю, складені за щоденними підсумками операцій тощо.

За операціями з постачання товарів/послуг, що не є об’єктом оподаткування, або місце постачання яких визначено за межами митної території України, податкові накладні не складаються.

У січні 2015 року обов’язковій реєстрації в ЄРПН підлягали податкові накладні, у яких сума ПДВ перевищує 10 тис.грн., а також ті, що були складені при здійсненні операцій з постачання підакцизної та імпортованої продукції.

Податкові накладні, які складені постачальником товарів/послуг у січні 2015 року та які не підлягали обов’язковій реєстрації в ЄРПН (сума ПДВ не перевищує 10 тис.грн. та складені за операціями з постачання товарів, що не відносяться до підакцизної та імпортованої продукції), включаються до складу податкового кредиту покупця за січень 2015 року (за умови дотримання інших вимог Кодексу щодо формування податкового кредиту). До складу податкового кредиту наступних звітних періодів такі податкові накладні не можуть бути включені.

З 1 січня 2015 року до 1 лютого 2015 року платникам податку на додану вартість була надана можливість реєстрації в ЄРПН податкових накладних, які складені з 1 січня 2015 року, та розрахунків коригування до них незалежно від суми податку на додану вартість, що міститься у податковій накладній/розрахунку коригування.

Податкові накладні, складені з 1 січня 2015 року та своєчасно зареєстровані в ЄРПН, включаються до складу податкового кредиту того звітного періоду, на який припадає дата їх складання.

Податкові накладні, складені з 1 січня 2015 року, зареєстровані в ЄРПН з порушенням терміну їх реєстрації, визначеного пунктом 201.10 статті 201 Кодексу, але не більше ніж 180 календарних днів з дати їх складання, відносяться до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому податкову накладну зареєстровано в ЄРПН.

Податкові накладні, не зареєстровані в ЄРПН протягом 180 календарних днів з дати їх складання, не можуть бути підставою для формування податкового кредиту.

Якщо платник податку формує податковий кредит за касовим методом, отримана ним податкова накладна включається ним до складу податкового кредиту того звітного періоду, в якому відбулася оплата товару, при постачанні якого була складена така податкова накладна.

Таким платникам податку надано право на формування податкового кредиту протягом 60 календарних днів з дати списання коштів з їх банківських рахунків.

Вказане правило стосується податкових накладних, які були складені до 1 січня 2015 року (незалежно від того, складена така податкова накладна в електронному чи паперовому вигляді, зареєстрована в ЄРПН чи не зареєстрована у зв’язку з тим, що за правилами, діючими до цієї дати, не підлягала реєстрації в ЄРПН), а також податкових накладних, складених після 1 січня 2015 року.

При цьому, якщо постачальник не зареєстрував податкову накладну, складену протягом січня 2015 року (за умови, що така податкова накладна підлягала обов’язковій реєстрації в ЄРПН), або податкову накладну, складену, починаючи з 1 лютого 2015 року, протягом 180 днів з дня її складання, покупець втрачає право на формування податкового кредиту, в тому числі і в тому випадку, якщо він застосовує касовий метод формування податкового кредиту.

Щодо деяких питань складання розрахунку коригування до податкової накладної

Згідно з пунктом 192.1 статті 192 Кодексу, якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов’язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в ЄРПН.

Законом № 71 внесено зміни до пункту 192.1 статті 192 Кодексу, відповідно до яких розрахунок коригування до податкової накладної складається також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі не пов’язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг.

Отже, починаючи з 1 січня 2015 року у випадку допущення помилки в реквізитах податкової накладної, складеної як до 1 січня 2015 року так і після зазначеної дати, платник податків на дату виявлення зазначеної помилки має право скласти розрахунок коригування до такої податкової накладної, в якому всі правильно заповнені реквізити податкової накладної повторюються, а реквізит, в якому допущено помилку, заповнюється без помилок. У цьому випадку графи з 1 по 13 розрахунку коригування не заповнюються (залишаються пустими).

Помилка, допущена в номері чи даті податкової накладної, не може бути виправлена шляхом подання розрахунку коригування (пункт 21 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.10.2014 за №1235/26012, з урахуванням змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 13 "Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 30.01.2015 за № 102/26547).

Помилка, допущена в індивідуальному податковому номері контрагента (вказано номер іншого контрагента), може бути виправлена шляхом складання двох розрахунків коригування, які заповнюються в такому порядку:

в першому розрахунку коригування реквізити заголовної частини переносяться з податкової накладної з помилкою, а обсяг операції з постачання товарів/послуг та інші показники табличної частини заповнюються зі знаком "–";

в другому розрахунку коригування реквізити заголовної частини вказуються без помилок, а обсяг операції з постачання товарів/послуг та інші показники табличної частини заповнюється зі знаком "+".

У межах системи електронного адміністрування ПДВ з 01.02.2015 запроваджується такий порядок реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування до податкової накладної.

Розрахунок коригування, складений постачальником товарів (послуг) до податкової накладної, яка видана їх отримувачу – платнику податку, підлягає реєстрації в ЄРПН:

постачальником (продавцем) товарів (послуг), якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

отримувачем (покупцем) товарів (послуг), якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів (послуг) їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу. При цьому постачальник товарів (послуг) має право зменшити суму податкових зобов’язань за таким розрахунком коригування після його реєстрації в ЄРПН отримувачем.

Розрахунок коригування, складений платником податку до податкових накладних, складених після 1 січня 2015 року, які не видаються отримувачу, а також складених під час отримання послуг від нерезидента, місцем постачання яких визначено митну територію України, підлягають реєстрації в ЄРПН таким платником податку незалежно від того, збільшується чи зменшується сума операції в результаті коригування.

Розрахунок коригування, складений платником податку до податкової накладної, у якій допущена помилка в індивідуальному податковому номері контрагента (вказано номер іншого контрагента), підлягає реєстрації в ЄРПН таким контрагентом покупцем – платником податку, номер якого помилково вказаний в податковій накладній.

Якщо платник податку після 1 січня 2015 року складає розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, складеної до 1 січня 2015 року, на суму податку на додану вартість, що не перевищувала 10 тис.грн. та не підлягала реєстрації в ЄРПН, і сума податку після проведення коригування не досягає обсягу 10 тис.грн., то такі розрахунок коригування та податкова накладна реєстрації в ЄРПН не підлягають. При цьому такий розрахунок коригування може бути складено платником податку у паперовій формі та включено до податкової декларації з податку на додану вартість за звітний період, на який припадає дата складання розрахунку коригування. Такий розрахунок коригування, складений у паперовій формі, може бути включений покупцем до складу податкового кредиту відповідного звітного періоду.

У разі якщо платник податку після 1 січня 2015 року до податкової накладної, складеної до 1 січня 2015 року, на суму податку на додану вартість, що не перевищувала 10 тис.грн. та не підлягала реєстрації в ЄРПН, складає розрахунок коригування, і сума податку після проведення коригування перевищує обсяг в 10 тис.грн., то такі розрахунок коригування та податкова накладна підлягають реєстрації в ЄРПН. При цьому в ЄРПН спочатку реєструється податкова накладна, а після неї розрахунок коригування, який складається в електронній формі.

Розрахунки коригування, складені після 1 січня 2015 року до податкової накладної, складеної до 1 січня 2015 року, у випадках, якщо вони підлягають реєстрації в ЄРПН, реєструються в ЄРПН постачальником, а не покупцем, незалежно від того, збільшується чи зменшується сума операції в результаті коригування.

Інші зміни

У зв’язку із зупиненням 31.12.2014 дії пункту 1 підрозділу 2 розділу ХХ "Прикінцеві положення" Кодексу щодо особливого режиму оподаткування переробних підприємств, залишок від’ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, відображений в рядку 24 декларації з ПДВ переробного підприємства (0140) за грудень 2014 року, включається до складу податкового кредиту звітного (податкового) періоду січень 2015 року та відображається у рядку 21.2 "значення рядка 24 декларації попереднього звітного (податкового) періоду" податкової декларації з ПДВ (0110) за січень 2015 року.

Подання податкової звітності з ПДВ за січень 2015 року здійснюватиметься за формою і в порядку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.09.2014 № 966 "Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14.10.2014 за № 1267/26044.

Подання податкової звітності з ПДВ за звітні (податкові) періоди лютий 2015 року/І квартал 2015 року та наступні звітні періоди здійснюватиметься за формою і в порядку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 13 "Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 30.01.2015 за № 102/26547.

Головним управлінням ДФС в областях, м. Києві та Міжрегіональному головному управлінню ДФС – Центральному офісу з обслуговування великих платників довести зазначений лист до відома платників податку і підпорядкованих підрозділів та забезпечити його врахування під час прийняття звітності, при проведенні контрольно-перевірочної роботи та апеляційних процедур.

Голова І.О. Білоус