

Ольга ОЗЕРНА, консультант із питань  
бухгалтерського обліку та оподаткування



## ПІДСУМКОВІ ТА ЗВЕДЕНІ ПОДАТКОВІ НАКЛАДНІ: КОЛИ ЇХ СКЛАДАЮТЬ

**Для кого ця стаття:** для всіх платників ПДВ.

**Із цієї статті ви дізнаєтеся:** в яких випадках платники ПДВ можуть складати підсумкові та зведені податкові накладні (далі – ПН) та в чому особливості їх складання.

Як передбачено п. 201.1 Податкового кодексу (далі – ПК), постачальник товарів (послуг) повинен складати ПН на кожну операцію з постачання на дату виникнення податкових зобов'язань (далі – ПЗ). Але в деяких випадках ПК полегшує роботу бухгалтера і дозволяє оформляти підсумкові або зведені ПН за підсумками певного періоду або операцій. Тож розглянемо такі випадки.

### Операції, що мають безперервний або ритмічний характер

Згідно з п. 201.4 ПК платники ПДВ у разі здійснення операцій з постачання товарів/послуг, які мають **безперервний або ритмічний характер**, можуть складати **зведені ПН**. Тобто виписувати не окрему ПН на кожну операцію, а одну на декілька операцій.

Ритмічними вважаються постачання товарів/послуг одному покупцю **два та більше разів на місяць**. Причому, як зазначають спеціалісти ДФС (ЗІР, категорія 101.16), ритмічний характер постачання повинен підтверджуватися договором із покупцем.

А от визначення безперервних постачань ПК не містить. На думку податківців (ЗІР, категорія 101.16), **платники ПДВ самостійно визнають** товари/послуги, постачання яких носить безперервний або ритмічний характер, **виходячи з умов договору**.

### Загальні правила оформлення зведеної ПН

Наведемо основні правила оформлення зведених ПН залежно від статусу покупця. Так, у разі постачання товарів/послуг покупцям, які є:

- **платниками ПДВ**, зведена ПН складається **на кожного платника**, постачання товарів/послуг якому мають безперервний або ритмічний характер, з урахуванням всього обсягу постачань протягом періоду, за який виписується така ПН;
- **неплатниками ПДВ**, складається одна зведена ПН **на всіх** таких **покупців**, постачання яким носить безперервний або ритмічний характер, з урахуванням всього обсягу постачань протягом періоду, за який виписується така ПН.

Зведені ПН складають **не пізніше останнього дня місяця**, в якому здійснено такі постачання.



**Чи може підприємство протягом місяця оформити декілька зведених ПН?**

**Так, може**, навіть на одного покупця. Як роз'яснюють податківці (ЗІР, категорія 101.16), періодичність складання зведених ПН протягом звітного (податкового) періоду на одного контрагента-покупця може бути передбачена в цивільно-правовому договорі з таким покупцем.



**Чи обов'язково оформляти зведену ПН?**

**Ні, необов'язково.** За бажанням постачальник може скласти і звичайну ПН на кожну операцію з постачання.

**Зверніть увагу:** якщо сільгосппідприємство внесене до Реєстру отримувачів бюджетної дотації (далі – Реєстр), воно повинне виписувати окремі зведені ПН на постачання дотаційної і недотаційної продукції.

**Важливий нюанс!** Якщо на дату складання зведеної ПН сума коштів, що надійшла на поточний

рахунок постачальника як оплата (передоплата) за товари/послуги, перевищує вартість поставлених протягом місяця товарів/послуг, таке перевищення вважається попередньою оплатою (авансом). На цю суму виписується ПН у загальному порядку не пізніше останнього дня такого місяця.

Тобто, якщо на дату оформлення зведеної ПН постачальник отримав суми передоплати, що залишилися неотовареними, то на їх залишок слід виписати окрему (не зведену) ПН у загальному порядку.

### Приклад

ТОВ «Вересень» (постачальник) уклало із ФГ «Мрія» (покупець) договір на постачання молока у кількості 13,8 ц за ціною 1 200 грн/ц (у т. ч. ПДВ – 200 грн). У березні 2018 року була отримана передоплата в сумі 16 560 грн. (у т. ч. ПДВ – 2 760 грн.) і здійснено операції з постачання молока:

- 6 березня – 2,4 ц на суму 2 880 грн. (у т. ч. ПДВ – 480 грн.);
- 14 березня – 3,6 ц на суму 4 320 грн. (у т. ч. ПДВ – 720 грн.);
- 21 березня – 4,2 ц на суму 5 040 грн. (у т. ч. ПДВ – 840 грн.);
- 26 березня – 1,2 ц на суму 1 440 грн. (у т. ч. ПДВ – 240 грн.).

Таким чином, протягом березня підприємство поставило 11,4 ц молока на суму 13 680 грн. (у т. ч. ПДВ – 2 280 грн.). Залишок передоплати, на який не було відвантажено молоко, становить 2 880 грн. (16 560 грн. – 13 680 грн.) (у т. ч. ПДВ – 480 грн.).

У даному випадку ТОВ «Вересень» має скласти не пізніше останнього дня березня дві ПН:

- зведену – на суму 13 680 грн. (у т. ч. ПДВ – 2 280 грн.);
- звичайну – на залишок передоплати в сумі 2 880 грн. (у т. ч. ПДВ – 480 грн.).

Приклад заповнення зведеної ПН наведено в кінці консультації (див. **фрагмент**).



### Як відображаються зведені ПН у звітності?

Обсяги поставок і сума ПДВ за зведеними ПН відображаються в рядках 1.1, 1.2 декларації (залежно від ставки ПДВ), а також у таблиці 1 додатка 5. Причому якщо зведена ПН була оформлена неплатнику ПДВ, у додатку 5 показники

наводяться окремим рядком у розрізі умовного ІПН «100000000000». Якщо поставляються товари, звільнені від обкладення ПДВ, обсяги постачання відображаються в рядку 5 декларації та додатку 6.

### Особливості заповнення зведеної ПН

Нюанси виписування такої ПН викладено в п. 8 та 19 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мінфіну від 28.01.16 р. № 1307 (далі – Порядок № 1307). Так:

- у лівому верхньому куті ПН робиться відмітка «Х» у графі «Зведена податкова накладна», а якщо ПН складається неплатнику ПДВ, робиться відмітка «Х» у полі «Не підлягає видачі одержувачу (покупцю)» і вказується тип причини «02»;
- якщо зведена ПН виписується неплатнику ПДВ, у графі «Одержувач (покупець)» указується «Неплатник» та умовний ІПН «100000000000»;
- у графі 2 розділу Б наводиться номенклатура товарів, відвантажених за період складання зведеної ПН.

Інші графи зведеної ПН заповнюються у звичайному порядку.



### Чи можна скласти одну зведену ПН, якщо протягом місяця здійснюються операції з постачання одному покупцю, але за різними угодами?

На думку податківців, **можна**. Згідно з роз'ясненнями в ЗІР (категорія 101.16), ритмічний характер постачання визначається за фактом постачання товарів/послуг одному покупцю два та більше разів на місяць і не залежить від того, за одним чи за різними договорами воно здійснене.

Тобто у разі безперервного або ритмічного постачання товарів/послуг одному покупцеві в межах двох різних угод протягом місяця також може бути складена зведена ПН. При цьому в графі 2 такої ПН наводиться вся номенклатура поставлених протягом місяця товарів/послуг.

### Продаж товарів/послуг за готівку кінцевим споживачам

#### Загальні правила оформлення підсумкової ПН

Відповідно до п. 201.4 ПК підсумкова ПН може бути складена за щоденними підсумками операцій у разі:

- постачання товарів/послуг **за готівку кінцевому споживачеві** (не платнику ПДВ), розрахунки за які проводяться через касу/РРО або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок постачальника);
- виписування транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків, які виставляються платнику ПДВ за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму ПДВ та податковий номер постачальника (продавця), крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;
- надання платнику податку касових чеків, що містять суму поставлених товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального та податкового номерів постачальника).

Для сільгосппідприємств найбільш поширеною ситуацією є продаж сільгосппродукції за готівку фізособам, розрахунки за яку проводяться через касу підприємства з оформленням прибуткових касових ордерів (далі – ПКО). Тож у разі здійснення таких операцій підприємство може виписувати **одну підсумкову ПН** за день.

Підсумкова ПН складається на підставі фіскальних звітних чеків (Z-звітів) РРО. При цьому загальна сума постачання в такій ПН (з урахуванням ПДВ) має відповідати загальній сумі продажу продукції за відповідний день, що підтверджується Z-звітом. Якщо розрахунки проводяться без застосування РРО, то загальна сума постачання для складання підсумкових ПН визначається на підставі інших документів, що підтверджують суму денного виторгу (товарні чеки, ПКО тощо).

### Особливості заповнення підсумкової ПН

Правила заповнення такої ПН встановлено п. 12 та 14 Порядку № 1307, а також надані рекомендації в категорії 101.16 ЗІР. Так, у **заголовній частині** наводиться:

- у полі «Тип причини»: «11 – складена за щоденними підсумками операцій» і робиться позначка «Х» про те, що ПН не видається покупцеві;
- полі «Індивідуальний податковий номер» – умовний ІПН «100000000000»;
- полі «Отримувач (покупець)» – «Неплатник».

**Таблична частина** ПН (розділ Б) заповнюється так:

- у графі **2** вказується номенклатура товарів (послуг) продавця (якщо номенклатура дуже велика, товари можна групувати за кодом згідно з УКТЗЕД);
- графі **3.1** – код товару згідно з УКТЗЕД;
- графі **4–7** не заповнюються;
- графі **8–10** заповнюються у звичайному порядку;
- графу **11** заповнюють тільки сільгосппідприємства, що внесені до Реєстру та складають підсумкову ПН на постачання сільгосппродукції, виробленої в результаті здійснення дотаційних видів діяльності (далі – дотаційна продукція).

Сільгосппідприємство, внесені до Реєстру, має виписувати окремі підсумкові ПН на постачання дотаційної і недотаційної продукції.

Крім того, при оформленні підсумкової ПН слід урахувати такі нюанси:

- на операції з продажу звільненого від обкладення ПДВ товару (послуги) складається окрема підсумкова ПН;
- у разі проведення протягом дня розрахунків за продані товари через декілька РРО платник ПДВ може виписати або декілька підсумкових ПН (по одній на кожен РРО), або одну підсумкову ПН на всі РРО (лист ДФС від 03.03.15 р. № 4436/6/99-99-19-03-02-15).

Підсумкову ПН слід зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлені для цього строки. Адже згідно з п. 120<sup>1</sup> ПК із 1 січня 2017 року штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію ПН застосовуються до всіх оформлених ПН (у т. ч. тих, що виписані на себе та неплатникам ПДВ).



**Чи можна під час продажу товарів фізособам за готівку виписувати не підсумкову ПН за день, а зведену ПН раз на місяць за операціями, здійсненими протягом місяця?**

Виходячи з норм п. 201.4 ПК, **можна**, якщо одній і тій же особі постачають товари/послуги два і більше разів на місяць. Але з огляду на думку ДФС, що ритмічний чи безперервний характер постачання має бути передбачений в договорі, виходить, що для того, аби мати право на складання зведеної ПН, з кожним таким покупцем слід укласти договір купівлі-продажу (виконання робіт або надання послуг). У даному випадку ми погоджуємося з податківцями, адже без договору купівлі-продажу неможливо буде ідентифікувати, кому саме був проданий товар (надана послуга),

тобто довести ритмічний або безперервний характер постачання.

Отже, якщо у вас є договір з фізособою, в якому написано, що їй буде продано товар (надано послугу) два і більше разів на місяць, ви можете не виписувати ПН за кожною операцією (у т. ч. підсумкову за день), достатньо оформити зведену ПН за операціями, здійсненими протягом місяця.

Аналогічної думки дотримуються і податківці (ЗІР, категорія 101.16).

### Інші випадки оформлення зведених ПН

ПК та Порядком № 1307 передбачено ще декілька випадків, коли виписують зведені ПН.

#### Нарахування компенсуючих ПЗ відповідно до п. 198.5 та 199.1 ПК

Нормами п. 198.5 та 199.1 ПК передбачено, що у разі коли придбані товари/послуги призначені для використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування, або в негосподарській діяльності, платник ПДВ повинен скласти ПН і нарахувати ПЗ на вартість таких товарів/послуг. Такі ПЗ нараховуються, аби врівноважити (відкоригувати) суми податкового кредиту, відображеного під час придбання товарів, і називаються компенсуючими.

Причому при нарахуванні компенсуючих ПЗ платник ПДВ виписує одну **зведену** ПН на всі операції, що потребують нарахування ПЗ відповідно до п. 198.5 ПК. Щоправда, кількість таких зведених ПН протягом місяця не обмежується.

Докладно про нарахування компенсуючих ПЗ та оформлення зведених ПН див. у «БАЛАНС-АГРО», 2017, № 21, с. 11.

#### Донарахування ПЗ, коли база оподаткування більше договірної ціни

Нагадаємо, якщо при постачанні товарів/послуг договірна ціна нижча від бази оподаткування, складаються **дві ПН**:

- одна – на суму фактичної ціни постачання (у загальному порядку);
- друга – на суму перевищення ціни придбання/звичайної ціни/балансової (залишкової) вартості над фактичною ціною. Така ПН покупцю не видається.

Згідно з п. 15 Порядку № 1307 друга ПН може бути зведеною (а може бути і звичайною). Якщо платник ПДВ прийняв рішення виписати зведену ПН за такими операціями, це треба зробити не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснюється операція з постачання.

Докладно про оформлення ПН у вказаних ситуаціях читайте в «БАЛАНС-АГРО», 2017, № 20, с. 14.

#### Нарахування ПЗ у разі анулювання реєстрації платником ПДВ

Нагадаємо, згідно з п. 184.7 ПК у разі анулювання ПДВ-реєстрації такий платник повинен нарахувати ПЗ на вартість товарів (послуг), необоротних активів, за якими був відображений податковий кредит та які не були використані ним у господарській діяльності до дати анулювання. На вартість таких залишків оформлюється ПН.

Зазначимо, що оформлення зведеної ПН у цьому випадку прямо не встановлено ПК, однак це впливає з п. 11 Порядку № 1307, яким передбачено складання ПН з умовним ІПН «600000000000», а це може бути тільки зведена ПН.

Докладно про порядок анулювання ПДВ-реєстрації та оформлення зведеної ПН ми писали в «БАЛАНС-АГРО», 2017, № 46, с. 17.

### ВИСНОВКИ



Якщо протягом місяця ви постачаєте одному і тому ж покупцю товари/послуги як мінімум двічі, ви маєте право виписати зведену ПН за наслідками таких операцій. Але умова про ритмічний або безперервний характер операції з постачання має бути прописана в договорі з покупцем, у тому числі якщо покупцем є фізособа – неплатник ПДВ.

Підсумкові ПН (за щоденними підсумками операцій з постачання) виписують, зокрема, у разі продажу товарів/послуг за готівкові кошти кінцевим споживачем.