

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Статтю присвячено новаціям Податкового кодексу України в галузі нарахування та сплати податку на додану вартість.

Ключові слова: податок, додана вартість, платник податку, об'єкт оподаткування.

I. Вступ

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) в Україні є ключовим податком, на який припадає більше, ніж половина податкових надходжень. Тому одним із головних завдань податкової реформи було підвищення надходжень до бюджету від сплати ПДВ. Для цього у Податковому кодексі України (далі – ПКУ) уряд намагався вирішити комплекс завдань: усунути найбільш поширені схеми мінімізації оподаткування, вирішити проблему з відшкодуванням податку, а також знизити внутрішні ціни на зерно та металобрухт. При впровадженні нових норм ПКУ виникають значні труднощі, як в організації обліку ПДВ на підприємствах, так і в адмініструванні податку. Таку ситуацію відзначають провідні українські вчені і фахівці-практики: О. Будько, М. Ковальчук, М. Крапивко, В. Пархоменко, А. Редько та ін.

II. Постановка завдання

Метою статті є визначення проблем з нарахуванням і сплатою ПДВ, в тому числі й за пільговими операціями у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України.

III. Результати

Бухгалтери відчували деяку розгубленість при опрацюванні норм Податкового кодексу України. Нові норми потребували досконалого їх вивчення. Але при детальному розгляді було визначено фахівцями невідповідність та складність у застосуванні ряду вимог ПКУ. Розглянемо порядок розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість, а саме розділ V ПКУ [1].

Податковий кодекс визначає, що платниками податку є:

1) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку в порядку, визначеному ст. 183 розділу V, тобто протягом 10 календарних днів з моменту досягнення обсягу операцій з поставки товарів, робіт, послуг 300 000,00 грн у разі обов'язкової реєстрації або 20 календарних днів до початку отримання права сплачувати ПДВ при добровільній реєстрації;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також: особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством; особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із цим Кодексом, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

Норми цього пункту не застосовуються до операцій з ввезення на митну територію України фізичними особами (громадянами) чи суб'єктами підприємницької діяльності, які не є платниками податку, культурних цінностей, зазначених у п. 197.7 ст. 197 Податкового Кодексу, а саме цінностей за кодами згідно з УКТ ЗЕД 9701 10 00 00, 9701 90 00 00, 9702 00 00 00, 9703 00 00 00, 9704 00 00 00, 9705 00 00 00, 9706 00 00 00, виготовлених більше ніж 50 років тому;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном.

Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми цього підпункту не поширюються на управителів майна, які здійсню-

ють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;

б) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у ст. 172 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій з постачання товарів/послуг, визначеної п. 181.1 ст. 181 ПКУ, тобто 300 000,00 грн, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;

7) особа, яка уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

ПДВ є непрямим податком, тобто тим податком, який сплачує кінцевий споживач.

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є:

– постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 Кодексу, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

– постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ. Стаття 186 визначає місце поставки товарів і послуг, а саме:

Місцем постачання товарів є:

а) фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання (крім випадків, передбачених у підпунктах "б" і "в");

б) місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання, у разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою;

в) місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, у разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються (з випробуванням чи без нього) продавцем або від його імені.

Якщо постачання товарів здійснюється для споживання на борту морських та повітряних суден або у поїздах на ділянці паса-

жирського перевезення, що здійснюється в межах митної території України, місцем постачання вважається пункт відправлення пасажирського транспортного засобу.

Ділянкою пасажирського перевезення, що здійснюється в межах митної території України, вважається ділянка, на якій відбувається таке перевезення без зупинок за межами митної території України між пунктом відправлення та пунктом прибуття пасажирського транспортного засобу.

Пункт відправлення пасажирського транспортного засобу – перший пункт посадки пасажирів у межах митної території України, у разі потреби – після зупинки за межами митної території України.

Пункт прибуття транспортного засобу на митній території України – останній пункт на митній території України для посадки/висадки пасажирів на митній території України.

Місцем постачання послуг є:

1) місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном, а саме:

а) послуг, що є допоміжними у транспортній діяльності: навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші аналогічні види послуг;

б) послуг із проведення експертизи та оцінки рухомого майна;

в) послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у тому числі з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання;

г) послуг з виконання ремонтних робіт і послуг з переробки сировини, а також інших робіт і послуг, що пов'язані з рухомим майном;

2) фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі того, що будується, для тих послуг, які пов'язані з рухомим майном:

а) послуг агентств нерухомості;

б) послуг з підготовки та проведення будівельних робіт;

в) інших послуг за місцезнаходженням нерухомого майна, у тому числі того, що будується;

3) місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг, включаючи послуги організаторів діяльності в зазначених сферах та послуги, що надаються для влаштування платних виставок, конференцій, навчальних семінарів та інших подібних заходів.

Місцем постачання зазначених нижче послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать:

а) надання майнових прав інтелектуальної власності, створення на замовлення і

використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами, а також надання (передача) права на скорочення викидів парникових газів (вуглецевих одиниць);

б) рекламні послуги;

в) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні, а також послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних і надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем;

г) надання персоналу, у тому числі якщо персонал працює за місцем здійснення діяльності покупця;

ґ) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів;

д) телекомунікаційні послуги, а саме: послуги, пов'язані з передаванням, поширенням або прийманням сигналів, слів, зображень і звуків або інформації будь-якого характеру за допомогою дротових, супутникових, стільникових, радіотехнічних, оптичних або інших електромагнітних систем зв'язку, включаючи відповідне надання або передавання права на використання можливостей такого передавання, поширення або приймання, у тому числі надання доступу до глобальних інформаційних мереж;

е) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення;

є) надання посередницьких послуг від імені та за рахунок іншої особи або від свого імені, але за рахунок іншої особи, якщо забезпечується надання покупцю послуг, перелічених у цьому підпункті;

ж) надання транспортно-експедиторських послуг.

Місцем постачання інших, ніж перелічені, послуг є місце реєстрації постачальника.

Крім того, об'єктом оподаткування ПДВ є:

- ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту (далі – імпорт);
- вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту (далі – експорт);
- з метою оподаткування цим податком до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35–37 Митного кодексу України;

– з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35–37 Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України;

– постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом (ст. 185 ПКУ) [1].

ПДВ сплачується, як різниця між податковими зобов'язаннями з ПДВ, які виникають при продажі товарів, робіт, послуг та податковим кредитом, котрий виникає при отриманні товарів робіт, послуг від постачальника – платника ПДВ.

Порядок формування податкових зобов'язань з ПДВ регулюються п. 187.1 ст. 187 ПКУ:

“Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата отримання коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки в банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

За операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку відповідно до пп. 14.1.266 п. 14.1 ст. 14 Кодексу”. Касовий метод для цілей оподаткування, згідно з розділом V Кодексу, – метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вар-

тості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг).

Порядок відображення податкового кредиту з ПДВ визначено згідно з п. 198.2 ст. 192 ПКУ:

“Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною” [1].

Деякі особливі операції регулюються не лише розділом V ПКУ, а й Перехідними положеннями кодексу:

“Тимчасово до 1 січня 2014 року від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з постачання на митній території України зернових культур товарних позицій 1001–1008 згідно з УКТ ЗЕД та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 згідно з УКТ ЗЕД” [1].

Відповідно до розглянутої норми від ПДВ звільняється поставка (перепродаж) в Україні:

- пшениці, жита, ячменю, вівса, кукурудзи, сорго, проса, насіння канареечної трави та інших зернових культур (коди по УКТ ЗЕД 1001–1008). Виключення: рис і гречка (коди по УКТ ЗЕД 1006 т 1008 10 00 00), поставку яких супроводжує 20% ПДВ;
- технічних культур: насіння свірипи або рапсу, а також соняшника (коди по УКТ ЗЕД 1205 и 1206).

Під поставкою товарів розуміють: будь-яку передачу права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

З метою застосування терміна “постачання товарів” електрична та тепла енергія, газ, пар, вода, повітря, охолоджене чи кондиціоноване, вважаються товаром.

Постачанням товарів також вважаються:

- фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів згідно з договором про фінансовий лізинг) чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу;
- передача права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства;

- будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту в разі придбання зазначеного майна чи його частини (безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується в господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною з господарською діяльністю такого платника податку; передача в межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільняються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню);

- передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення;
- умовне постачання товарів та необоротних активів, під час придбання яких суми податку були включені до складу податкового кредиту і в останньому звітному (податковому) періоді обліковувалися в залишках платника, який подав заяву про анулювання реєстрації як платника податку на додану вартість або про перехід на іншу систему оподаткування, що передбачає сплату податку в іншому порядку, ніж той, що визначений I розділом;
- ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника;
- передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю.

Не є постачанням товарів випадки, коли основні виробничі засоби або невиробничі засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, а також в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення необоротних активів, або коли платник податку надає органу державної податкової служби відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення необоротних активів в інший спосіб, внаслідок чого необоротний актив не може використовуватися за первісним призначенням.

Повною мірою зазначений порядок розповсюджується і на посередництво із зерном. У посередника (комісіонера) його продаж буде другою поставкою, тому що передача товарів на комісію, в рамках угод доручення відноситься до поставки, тобто перша поставка буде в сільгосптоваровироб-

ника (пп. 14.1.191 ПКУ). Підсумовуючи викладене, можна зрозуміти, що бухгалтерський загал відчуває значні труднощі з освоєнням норм ПКУ в частині обліку ПДВ.

Згідно з п. 201.14–201.15 ст. 201 ПКУ платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів, робіт, послуг, які оподатковуються, а також тих, які не є об'єктом оподаткування та звільнені від ПДВ.

З 1 січня 2011 р. торгівці пільговими товарами (крім продавців металобрухту, що отримано з відходів власного виробництва)

“вхідний” ПДВ, сплачений (нарахований) при придбанні пільгових товарів, а також за витратами, які напряму пов'язані з такими товарами, в податковий кредит не включають. Такий ПДВ відноситься на збільшення вартості пільгових товарів і супутніх з ними витрат. Таким чином, за пільговими товарами підприємство не має права на податковий кредит, товар має бути оприбуткований від постачальника з ПДВ [2, с. 6–77].

Приклад відображення в бухгалтерському обліку постачання пільгових товарів представлено в табл.

Таблиця

Приклад відображення в бухгалтерському обліку постачання пільгових товарів

Операція	Бухгалтерські записи		Сума
	Дт	Кт	
Оплачено товар з ПДВ	Дт 63	Кт 31	1200,00
Отримано товар від постачальника, в т. ч. ПДВ (ПДВ не відноситься в податковий кредит згідно зі ст. 198.4 НКУ)	Дт 28	Кт 63	1200,00

Згідно зі ст. 198.5 НКУ:

“Якщо у подальшому такі товари/послуги, основні виробничі засоби фактично використовуються в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування відповідно до цього Кодексу, міжнародних договорів (угод) (за винятком випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 цього Кодексу), то з метою оподаткування такі товари/послуги, основні виробничі засоби вважаються проданими у податковому періоді, на який припадає таке використання, у тому випадку, якщо платник податку скористався правом на податковий кредит за цими товарами/послугами, основними виробничими засобами.

Датою використання товарів/послуг, основних виробничих засобів вважається дата визнання витрат відповідно до розділу III цього Кодексу”.

Таким чином, підприємство має визнати умовний продаж на дату відвантаження таких товарів і нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ. Тобто, пільгові з 01.01.2011 р. товари, отримані до 01.01.2011 р. з ПДВ будуть продаватися також з ПДВ з 01.01.2011 р.

Статтю 199 ПКУ передбачено правила пропорційного віднесення сум ПДВ до складу податкового кредиту:

“У разі якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, до сум податку, які платник має право віднести до податкового кредиту, включається та частка сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг в оподатковуваних операціях.

Частка використання сплаченого (нарахованого) податку за придбаними (ввезеними) товарами (послугами) між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями

визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей самий попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року”. Крім того, згідно з п. 199.4 ст. 199 ПКУ підприємство має проводити річний перерахунок таких часток. Тобто податковий кредит не в повному обсязі буде врахований при визначенні суми сплати ПДВ до бюджету. Це вимагає значних зусиль і додаткових витрат часу облікового персоналу підприємства, персоналу аудиторських фірм під час виконання погоджених процедур і ревізорів контролюючих органів.

Таким чином, бухгалтер, відповідальний за облік розрахунків з бюджетом з ПДВ, має:

- детально ознайомитись із нормами розділу V ПКУ;
- якщо підприємство постачає ще й пільгові товари (металобрухт, насіння тощо) то він має ознайомитися з Перехідними положеннями ПКУ;
- розрізнити облік пільгових і не пільгових товарів, в тому числі і тих, які були придбані до 01.01.2011 р.;
- при отриманні від постачальника пільгових товарів з ПДВ, не відносити ПДВ до складу податкового кредиту, а включати його у вартість товарів. Винятком із цього правила є зміни в пп. 2 “Особливості справляння податку на додану вартість”, розділу XX “Перехідні положення” ПКУ, які введені в дію з 06.08.2011 р. Законом України “Про внесення змін в Податковий кодекс України і деякі інші законодавчі акти України з удосконалення окремих норм ПКУ” від 07.07.2011 р. № 3609-VI.

Якщо покупець зернових культур товарних позицій 1001–1008 УКТ ЗЕД та технічних культур товарних позицій 1205, 1206 УКТ ЗЕД отримує такі культури безпосередньо в сільськогосподарського підприємства-виробника, то такий покупець має право на податковий кредит. Перший сільськогосподарський товаровиробник ідентифікується через номер податкової накладної (через дріб вказується цифра 2).

Тобто, до 06.08.2011 р. при отриманні зазначених вище культур у покупця немає права на податковий кредит взагалі, а з 06.08.2011 р. таке право виникає при отриманні культур безпосередньо від виробника сільгосппродукції:

- при відвантаженні отриманих до 01.01.2011 р. товарів, які з 01.01.2011 р. є пільговими, визначити умовний продаж і нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ;
- проводити коригування податкового кредиту при придбанні товарів, робіт, послуг, які в подальшому використовуються як в пільгових, так і в звичайних операціях, при цьому частку ПДВ, що не включається в податковий кредит, слід відносити на збільшення вартості пільгових товарів. Таке коригування проводиться як за результатами роботи за місяць, так і за рік.

IV. Висновки

З проведеного аналізу зрозуміло всю складність справляння ПДВ на підприємствах, які продають пільгові та “звичайні” товари, роботи, послуги. Бухгалтер має знати, які товари, роботи, послуги є пільговими, з якої дати застосовується пільга, яким чином відбувається перерозподіл податкового кредиту тощо, має забезпечити окремий облік пільгових і “звичайних” товарів, робіт і послуг. Значний поточний документообіг на підприємстві скорочує час бухгалтера на опрацювання нових вимог законодавства з ПДВ, а складність податкового обліку ПДВ призводить до неминучих помилок і нарахування значних штрафних санкцій. Все це має змусити контролюючі органи ініціювати більш простий і прозорий порядок сплати податку, зменшити навантаження як на бухгалтерів, так і на податкових інспекторів.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 7.

Стаття надійшла до редакції 22.03.2012 р.

Лубенченко О.Э. Налоговый кодекс Украины: проблемы начисления и уплаты налога на добавленную стоимость

Статья посвящена новациям Налогового кодекса Украины в сфере начисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: *налог, добавленная стоимость, плательщик налога, объект налогообложения.*

Lubenchenko O. Tax Code of Ukraine: problems of calculation and payment of value added tax

The article covers the Tax Code of Ukraine innovations in the value added tax charge and payment sphere.

Key words: *tax, the added value, tax payer, the taxation object.*