

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

В роботі виявлено особливості обліку платників ПДВ, підґрунтям якого є Податковий кодекс України. Визначено основні проблеми в процесі організації обліку платників ПДВ, особливо щодо неправомірного завищення сум ПДВ, які підлягають бюджетному відшкодуванню в Україні. Визначено реєстр аналітичного обліку з ПДВ основою якого виступає Реєстр виданих та отриманих податкових накладних. Обґрунтовано технологію відображення показників податкового обліку з ПДВ, такий варіант обліку зменшує витрати на його ведення за рахунок ліквідації дублювання одних і тих даних в різних системах обліку.

Ключові слова: облік, платники податків, ПДВ, Податковий кодекс України, проблеми.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (ПДВ) є одним із основних наповнювачів бюджету України та найпроблемнішим з усіх податків, як з точки зору його обліку, так і з позицій його адміністрування. Практика вимагає пошуків нових шляхів вдосконалення обліку складових ПДВ. Практика свідчить, що в обліку розрахунків по податку на додану вартість виникає багато питань, непорозумінь та суперечностей щодо правильного застосування податкових норм, визнання в обліку сум податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням методологічних процесів організації обліку ПДВ присвятили свої роботи такі фахівці, як М. Альбіна [5, с. 21], Е. С. Гейер [6, с. 18], О. О. Дудоров [8, с. 248], А. О. Нікітішин [9, с. 39], П. М. Павлюк [10, с. 49], Т. Семененко [11, с. 42]. Але, не в повному обсягу залишаються невизначеними саме проблеми обліку платників ПДВ в Україні.

Метою дослідження є з'ясування та дослідження проблемних аспектів в обліку платників ПДВ згідно діючого Податкового кодексу України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок обліку платників ПДВ має свої особливості. Платник ПДВ [1] – особа, яка згідно із Податковим кодексом України зобов'язана здійснювати утримання і внесення до бюджету податку, сплачуваного покупцем, або особа, що імпортує (пересилає) товари на митну територію України.

Згідно із Податковим кодексом України платником ПДВ є [1]: особа, обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) якої протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; особа, яка імпортує (пересилає) товари на митну територію України; особа, яка здійснює на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі за готівкові кошти незалежно від обсягів продажу.

В процесі доопрацювання Податкового кодексу України з'являються і відповідні зміни в обліку платників податку ПДВ. Так, в 2012 році з'явилася можливість виписувати податкові накладні в електронній формі (закон № 4843, набувший чинності 01 липня, вніс в п.201.1 ПКУ додатковий підпункт із цього приводу) [2]. Право вибору форми складання податкової накладної надано лише покупцеві, а не за погодженням сторін. Термін реєстрації в єдиному державному реєстрі податкових накладних скоротився з 20 до 15 днів.

До поліпшень можна віднести можливість відновити частину вхідного ПДВ на підставі бухгалтерської довідки. Порядок складання цієї довідки поки що станом на початок 2013 року не встановлений [4].

За минулий рік був декілька підкоригований механізм проведення річного перерахунку розподілу податкового кредиту по ПДВ (були внесені зміни в статтю 199 ПК. Зміни в цій статті майже повністю збіглися з баченням цієї ситуації Державною податковою службою України, викладеним





трохи раніше в узагальнюючій податковій консультації №129 від 16.02.12г [4].

Істотно спростилася процедура добровільної реєстрації платником ПДВ. Тепер не важливі ані співвідношення продажів, здійсненим іншим платникам ПДВ, ані об'єми продажів оподаткувань за попередніх 12 місяців, ані розмір статутного фонду або загальна балансова вартість активів. Головне – відповідати критеріям з підпункту 14.1.139 ПК [1].

Крім того ДПС написала, що жодним нормативним актом не встановлена необхідність у візуванні заяв на реєстрацію платником ПДВ у податковій міліції та інших підрозділах податкової інспекції відповідно до листу ДПС № 3208/0/71-12/18-3117 від 12.09.2012 р. Виставки за кордоном – не об'єкт обкладення ПДВ згідно з листом ДПС № 9602/5/15-3416 від 06.07.2012 р. [3].

ДПСУ в листі № 808/7/15-3417-16 від 12.01.2012 р. вказала, що термін давності для від'ємного залишку ПДВ в рядку 24 декларації – до повного погашення (а термін 1095 днів для цих сум не передбачений). У багатьох районних податкових інспекціях виникала така проблема і на сьогодні питання вичерпане [4]. Пізніше ГНС підтвердила це в листі №10155/7/15-3417-03 від 06.04.2012р [4].

ДПС обґрунтувала в своїй базі податкових знань (Підкатегорія 130.05): помилково зараховані грошові кошти не збільшують податкові зобов'язання. Це обґрунтовується тим, що об'єктом обкладення ПДВ є поставання товарів або послуг, а помилково зараховані засоби під це визначення об'єкту оподаткування.

Так, проблемною залишається сфера в організації обліку платників ПДВ щодо завищення податкового кредиту з такого податку та неправомірного завищення сум ПДВ, що підлягають бюджетному відшкодуванню в Україні, а саме [11, с. 43]:

1) оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування податку на додану вартість;

2) імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами;

3) фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України

лише на папері і без фактичного вивезення товару;

4) реалізація товарів на митній території України за цінами, які є меншими від цін придбання;

5) експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з подальшим оформленням їх повторного експорту;

6) створення фіктивного податкового кредиту за допомогою фіктивних підприємств.

Аналізуючи відображення податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ в обліку необхідно зазначити про наступні проблеми та суперечності, які виникають в результаті неузгодженості нормативно-правових актів, які регулюють облік ПДВ [12, с. 52]:

правило першої події - визначене податковим законодавством зумовило те, що момент відображення зазначених показників для цілей оподаткування не збігається з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку. Це відповідно є причиною розбіжностей показників у фінансовій та податковій звітності;

різне трактування понять, звичайна ціна та митна вартість призводить до невідповідності договірної вартості та відповідно нарахованої та сплаченої суми ПДВ при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Прийняття Податкового кодексу України спричинило вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість. Так Податковим кодексом України передбачено введення [1]:

автоматичного відшкодування податку на додану вартість тим суб'єктам, що сумлінно та своєчасно його сплачують;

єдиного електронного реєстру податкових накладних;

відповідальності, яку має нести держава у випадку несвоечасного відшкодування податку на додану вартість з бюджету держави, у розмірі 120% облікової ставки НБУ.

Технічно показники податкового обліку з ПДВ відображаються у певній послідовності (рис. 1).

Зазначені документи та реєстри не застосовують в системі бухгалтерських рахунків. Характерними рисами податкового обліку ПДВ на сучасному етапі розвитку економіки виступають застосування окремих правил виникнення й обліку податкового зо-

бов'язання та податкового кредиту (за правилом першої події або касовим методом), окремого первинного документу, окремих

аналітичних реєстрів, правил коригування зобов'язань і кредиту.

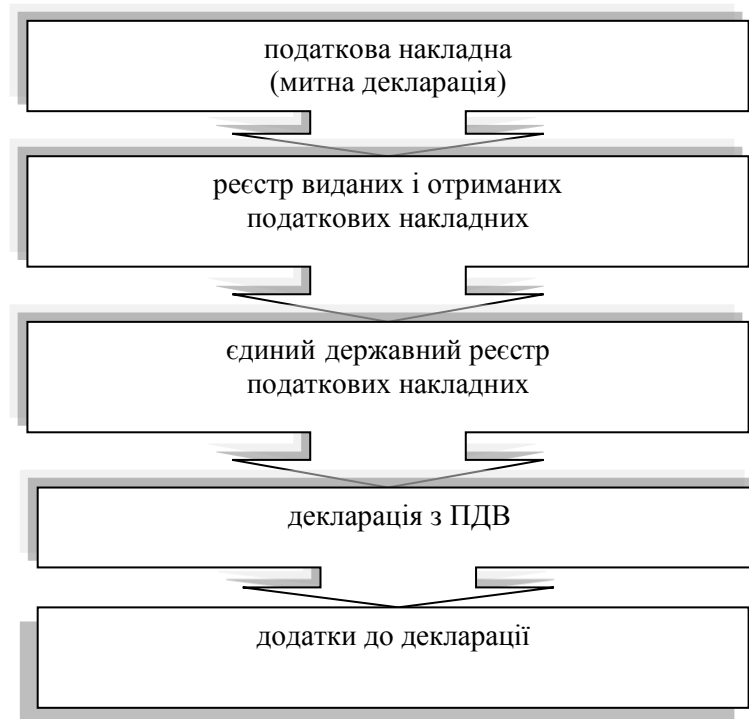


Рис. 1. Організація податкового обліку ПДВ

Джерело: розроблено авторами

Порядок бухгалтерського фінансового обліку операцій на субрахунку 641/ПДВ (або субрахунку 6415 в програмі 1С Бухгалтерія) [7, с. 32] не впливає жодним чином на показники декларації з ПДВ. Останні формуються за правилами і нормами розділу У Податкового кодексу України [1]. Цей постулат є характерним для будь-якого податку, у тому числі, й ПДВ. Різниця у підходах до оформлення показників податкової накладної та документів бухгалтерського обліку є доволі суттєвою. Значна частина специфічних податкових операцій податкового обліку з ПДВ (до 50 %) в бухгалтерському фінансовому обліку не оформляються документально і не проводяться по рахунках. Таку групу операцій називають як “податкові різниці з ПДВ”. За характером вони є постійними. Доцільно обмежитися лише фіксуванням в бухгалтерському реєстрі ПДВ (картка рахунку, журнал-ордер по субрахунку 641\ПДВ) підсумкових місячних даних податкового обліку (реєстру накладних) щодо сум податкового зобов'язання та податкового кредиту [5, с. 22]. Такий варіант обліку зменшує витрати на його ведення за рахунок ліквідації дублювання одних і тих даних в різних сис-

темах обліку. В автоматизованому програмному забезпеченні це може бути досягнуто введенням команди “Групувати за ознакою кореспонденції рахунків”. Тип моделі взаємозв'язку інформації податкового та фінансового обліку з ПДВ може оцінюватися як автономна модель [9, с. 44].

Реєстром аналітичного обліку з ПДВ в Україні виступає Реєстр виданих та отриманих податкових накладних (Реєстр ПН). Із січня 2011 року платники ПДВ ведуть оновлений Реєстр за формою та в порядку, які затверджено наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002 (за текстом – наказ № 1002) [9, с. 45]. Щомісяця передбачено подання до органу ДПС копії записів у реєстрі в електронному вигляді [6, с. 19]. Цей порядок стосується усіх форм декларації з ПДВ, у тому числі, і за окремими видами діяльності – сільськогосподарськими підприємствами, які обрали спеціальний режим оподаткування, переробними підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко, молочну сировину та молочні продукти, м'ясо та м'ясопродукти, іншу продукцію переробки тварин, закуплених у живій вазі тощо. Такі платники складають окремі форми деклара-





цій і відповідно окремі реєстри до кожної форми податкової декларації з ПДВ. Крім того, окремий облік і окремі форми реєстрів ведуть уповноважені сторони в рамках виконання договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідивши недоліки обліку платників податку на додану вартість вважаємо за можливе запропонувати такі шляхи вирішення досліджених проблем:

1) обмежити перелік пільг, залишити тільки пільги, що стосуються предметів першої необхідності;

2) в аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити аналітичні рахунки для підтвердженого і непідтвердженого податкового кредиту.

Виконання цих завдань у повному обсязі забезпечить досягнення високої ефективності організації обліку податку на додану вартість в найкоротші строки.

Таким чином, для усунення проблемних аспектів організації обліку платників ПДВ доцільним є використання альтернативних варіантів елементів облікової політики в частині розрахунків з ПДВ, що впливають на його бухгалтерський облік. В організації обліку ПДВ повинні закріплюватися елементи, що впливають на первинне спостереження (спосіб заповнення службових полів, нумерації та особливості виписування податкових накладних), вартісне оцінювання (процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ), групування та систематизацію (порядок формування показників фінансової та податкової звітності в частині розрахунків з ПДВ, перелік субрахунків, призначених для обліку розрахунків з ПДВ, методики ведення окремого обліку розрахунків з ПДВ) та підсумкове узагальнення (порядок відображення податкового кредиту у декларації з ПДВ за податковими накладними, отриманими у наступних звітних періодах). Закріплення таких елементів дозволяє урегулювати невизначені законодавством або варіативні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків з ПДВ на рівні суб'єкта господарювання.

Література

1. Податковий кодекс України. Видавництво: Преса України, 2010 р. – 400с.
2. Закону України «Про національну систему кваліфікацій» № 4843 від 19.05.2010р.
3. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.99 р. №291 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №12. – С.59-120.
4. Лист ДПС «Про розгляд реєстраційних заяв платників ПДВ» України від 12.09.2012 № 3208/0/71-12/18-3117.
5. Альбіна М. Податкова звітність з ПДВ/ Вісник податкової служби України // 2011, № 45, с. 21-25.
6. Гейер Е.С. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Бухгалтерський облік і аудит, 2011, № 11, с. 18-25.
7. Гарасим П.М., Гарасим А.П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах (єдність і розходження з національними стандартами). Монографія. – Л.: Українські технології, 2011. – 167 с.
8. Дудоров О.О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість / О. О. Дудоров // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби. – 2010 р. – № 1(40). – С. 248-256.
9. Нікітішин А.О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси – 2010 р. – С. 39-45.
10. Павлюк П.М. Облік ПДВ: шляхи удосконалення / Бухгалтерський облік і аудит // 2008, № 1 с. 49-54.
11. Семененко Т. Проблемні питання обліку податкових зобов'язань з ПДВ у контексті Податкового кодексу України / Т. Семененко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7 – 2011. – с. 42-45.
12. Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т. М. Семенко // Облік і фінанси АПК. – 2011 р. – № 2. – С. 52-57.

References

1. Podatkovij kodeks Ukraïni. Vidavnicтво: Presa Ukraïni, 2010 r. – 400s.
2. Zakonu Ukraïni «Pro nacionalnu sistemu kvalifikacij» № 4843 vid 19.05.2010r.
3. Instrukciya pro zastosuvannya planu raxunkiv buxgalterskogo obliku aktiviv, kapitalu, zobov'yazan i gospodarskix operacij pidpriemstv i organizacij, zatv. nakazom mfu vid 30.11.99 r. №291 // Vse pro buxgalterskij oblik. – 2011. – №12. – s.59-120.
4. List DPS «Pro rozglyad reestracijnix zayav platnikiv PDV» Ukraïni vid 12.09.2012 № 3208/0/71-12/18-3117.
5. Albina M. Podatkova zvitnist z PDV/ Visnik podatkovoi sluzhbi Ukraïni // 2011, № 45, S. 21-25.
6. Gejer E.S. Modeli vzaemodii buxgalterskogo obliku ta opodatkovannya pributku / Buxgalterskij oblik i audit, 2011, № 11, S. 18-25.
7. Garasim P.M., Garasim A.P., Xomin P.Ya. Podatkovij oblik i zvitnist na pidpriemstvax (ednist i rozxodzhennya z nacionalnimi standartami). Monografiya. – L.: Ukraïnski tehnologii, 2011. – 167 s.
8. Dudorov O.O. Kriminalno-pravova protidiya bezpidstavnomu vidshkoduvannyu podatku na dodanu vartist / O. O. Dudorov // Naukovij visnik nacionalnogo universitetu derzhavnoi podatkovoi sluzhbi. – 2010 r. – № 1(40). – S. 248-256.
9. Nikitishin A.O. Administruvannya podatkov v umovax finansovo-ekonomichnoi krizi / A. O. Nikitishin // Finansi – 2010 r. – S. 39-45.
10. Pavlyuk P.M. Oblik PDV: shlyaxi udoskonalennya / Buxgalterskij oblik i audit // 2008, № 1 S. 49-54.
11. Semenenko T. Problemni pitannya obliku podatkovix zobov'yazan z pdv u konteksti podatkovogo kodeksu ukraïni / T. Semenenko // Buxgalterskij oblik i audit. – № 7 – 2011. – S. 42-45.
12. Semenko T. M. Podatkovij i finansovij oblik pdv zgidno podatkovogo kodeksu ukraïni / T. M. Semenko // Oblik i finansi apk. – 2011 r. – № 2. – S. 52-57.

Лихоносова А. С., Марченко В. С.

Проблемные аспекты организации учета плательщиков налога на добавленную стоимость

В работе исследованы особенности учета плательщиков НДС, основой которого является Налоговый кодекс Украины. Определенно основные проблемы в процессе организации учета плательщиков НДС, особенно относительно неправомерного завышения сумм НДС, которые подлежат бюджетному возмещению в Украине. Определенно реестр аналитического учета НДС, основой которого выступает Реестр выданных и полученных налоговых накладных. Обоснована технология отражения показателей налогового учета по НДС, такой вариант учета уменьшает расходы на его ведение за счет ликвидации дублирования одних и тех данных в различных системах учета.

Ключевые слова: учет, налогоплательщики, НДС, Налоговый кодекс Украины, проблемы.

Likhonosova G., Marchenko V.

Aspects of accounting issues taxpayers value added tax

The paper revealed features of accounting VAT payers based upon the Tax Code of Ukraine. The main problems in the process of registration of VAT payers, especially regarding improper overstatement of VAT to be refunded budget in Ukraine. Definitely registry analytical accounting VAT base which supports Registry issued and received tax bills. The technology display the taxation of VAT, this option reduces the accounting cost of its maintenance by eliminating the duplication of one and the data in different systems of accounting.

Keywords: accounting, taxpayers, VAT, Tax Code of Ukraine, problems.

Рецензент: Гончаров В. М. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки підприємства та трудових ресурсів Луганського національного аграрного університету, м. Луганськ, Україна.

Reviewer: Goncharov V. – Professor, Ph.D. of Economics, Head of Business economics and labour recourses Department Luhansk national agrarian university, Luhansk, Ukraine.

e-mail: vgonch@lnau.lg.ua

Стаття подана
10.11.2013 р.

