

УДК 336.225.672:334.72

В.О. Безоглюк, аспірант

Національний університет державної податкової служби України, м. Київ, Україна

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА ЯК ЗАСІБ БОРОТЬБИ З РИЗИКОВИМИ ІМПОРТЕРАМИ

В.А. Безоглюк, аспірант

Национальный университет налоговой службы Украины, г. Киев, Украина

НАЛОГОВАЯ НАКЛАДНАЯ КАК СРЕДСТВО БОРЬБЫ С РИСКОВАННЫМИ ИМПОРТЕРАМИ

V.O. Bezohlyuk, post-graduate student

National University of State Tax Service of Ukraine, Kyiv, Ukraine

TAX INVOICE AS THE MEAN OF STRUGGLE WITH RISKY IMPORTERS

З урахуванням досвіду європейських держав обґрунтовано необхідність удосконалення форми податкової накладної за допомогою введення додаткових реквізитів, що сприятиме відсіюванню на ринку фінансових, транзитних та інших ризикових посередників.

Ключові слова: податкова накладна, митна декларація, ризиковий посередник.

С учетом опыта европейских государств обоснована необходимость совершенствования формы налоговой накладной посредством введения дополнительных реквизитов, что будет способствовать отсеиванию на рынке финансовых, транзитных и других рискованных посредников.

Ключевые слова: налоговая накладная, таможенная декларация, рискованный посредник.

Based on the experience of European countries the necessity of improving the form of a tax invoice by entering additional details has been promoter. It will facilitate screening at the market of financial, transit and other risk intermediaries.

Key words: tax bill, customs declaration, risk mediator.

Постановка проблеми. З часів обрання Україною зовнішньополітичним пріоритетом інтеграцію до Європейського Союзу особливої актуальності набуло питання приведення нормативно-правових актів України у відповідність до законодавства Європейського Союзу. Податкове право є однією з галузей національного законодавства, яке Україна зобов'язалася узгодити з європейським інтеграційним правом.

Історія розвитку інтеграційного законодавства ЄС про податок на додану вартість безпосередньо пов'язана з процесом європейської економічної інтеграції.

На сьогодні більшість підприємств України є платниками податку на додану вартість. Питання правильного відображення в бухгалтерському обліку розрахунків з бюджетом є запорукою фінансової стабільності підприємства. Однак правила обліку податку на додану вартість (далі – ПДВ) не чітко регламентовані діючим чинним законодавством. Відсутність визначеності та упорядкованості теорії і практики, а також недоліки чинного законодавства, що регламентує облік ПДВ, визначали актуальність цієї теми.

Основною проблемою є потреба у детальному дослідженні обліку в ракурсі нової форми податкової накладної з метою спрощення відслідковування діяльності фіктивних, транзитних та інших ризикових посередників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості обліку ПДВ є досить поширеною темою досліджень у різних наукових виданнях. Окремі питання моделювання ПДВ та оцінювання його зв'язку з показниками зовнішньоекономічної діяльності (далі ЗЕД) присвятили свої публікації О. Данилов [1], Т. Єфименко [2], В. Ніколаєв [3], А. Скрипник [4], А. Смирнов [5], Т. Юткіна [6] та інші вчені. Крім того, у фаховій економічній літературі питання ведення обліку висвітлюється лише з погляду опису, техніки виконання й автоматизації тих чи інших облікових процедур. Однак з огляду на практичний аспект переважної більшості публікацій з цього напрямку, як правило, не досліджуються теоретичні питання, що не дає уявлення про розвиток наукових течій.

Одним із головних принципів організації податкового обліку є безперервність відображення в податкових регістрах, зокрема в Декларації з ПДВ і додатках до неї, сум

податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ у хронологічному порядку. При цьому інформаційною базою для заповнення податкових реєстрів є належним чином оформлені податкові накладні.

У працях вітчизняних учених О.В. Адамика [7], О. Гнатів [8] та інших більше уваги приділено аспектам обліку податків, облікової політики щодо розрахунків підприємств і формування її елементів, звітності у системі бухгалтерського обліку. Зосередимо увагу на питаннях методики здійснення податкових розрахунків з податку на додану вартість на підставі руху податкової документації.

Формулювання цілей статті. Головною метою цієї роботи є висвітлення проблем декларування у складі податкової накладної імпортерських операцій під час ведення фінансово-господарської діяльності підприємства для уникнення проведення фіктивних операцій з руху товарів від перетину митного кордону України до кінцевого споживача.

Основним завданням є розроблення нової форми податкової накладної для здійснення контролю розрахунків з податку на додану вартість, що приведе до прозорості ведення податкового обліку суб'єктами господарської діяльності під час експортно-імпортерських операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік є однією з вихідних, першочергових функцій податкових органів, тому рівень його виконання впливає на інші складові роботи податківців, зокрема, на результативність податкового контролю. Облік необхідний, насамперед для створення якнайповнішої бази даних.

Мистецтво заповнення податкової накладної відточувалося не один рік. Адже внаслідок найдрібнішої хиби бухгалтера у заповненні такого документа, він не визнається податківцями і підприємство-покупець позбавляється права на податковий кредит. На нашу думку, новий порядок заповнення податкової накладної стає ще жорсткішим, тому звернемо увагу на такі основні моменти.

З прийняттям Податкового кодексу [9] відбулося багато суттєвих змін, однак проблеми оподаткування залишаються й надалі.

Однією з ключових проблем, яка існує сьогодні, є постійна боротьба з ризиковим (незаконним) імпортом товарів (засилля імпорту).

Для контролю за імпортерським ПДВ у країнах Європейського Союзу (Німеччина, Бельгія) у податковій накладній окремим рядком зазначається номер митної декларації та дата її виписки [10]. Такий порядок декларування митної декларації у складі податкової накладної дає можливість податковим органам контролювати рух товару та сплату податку на додану вартість по всьому ланцюгу постачання.

Таку практику пропонується застосовувати і в Україні, тому що за найскромнішими підрахунками, Державний бюджет України від роботи транзитних, фіктивних та ризикових імпортерів внаслідок пересортиці товару, маніпулювання цінами тощо втрачає близько 5 млрд грн [11].

Удосконалена форма податкової накладної наведена на рисунку.

Необхідність вказувати в податковій накладній номер і дату митної декларації є важкою для виконання вимогою, тому що переважна частина товарів, що імпортуються в Україну, є товарами, визначеними родовими ознаками, які регулярно поставляються за різними реквізитами. Тобто буде більше труднощів для підтвердження, що конкретний товар імпортований за цим реквізитом, а не за іншим. Крім того, суб'єкти господарської діяльності, які мають статус платника ПДВ, змушені будуть докладати певні зусилля і витратити більше людських та фінансових ресурсів для виконання цієї вимоги.

Паперова	Оригінал (видається покупцю)	x
	Копія (залишається у продавця)	
Електронна		x
Підлягає реєстрації в ЄРПН		x
Усі примірники залишаються у продавця (тип причини)		

(Потрібне виділити поміткою "X")

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

Дата складання податкової накладної

0 1 0 5 2 0 1 2

Порядковий номер
(¹) (номер філії)

2 5 / /

Продавець
Особа (платник податку) - продавець
Товариство з обмеженою відповідальністю
«Аркадія лімітед»
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи-підприємця)
3 5 5 4 6 8 1 9 6 2 0 1
(індивідуальний податковий номер продавця)

Місцезнаходження (податкова адреса) продавця

м. Київ, вул. Героїв Дніпра, 4

Номер телефону

0 4 4 5 8 1 3 0 1 2

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (продавця)

3 5 5 4 6 8 1 9 3 2

Вид цивільно-правового договору

Договір поставки

від 1 2 0 4 2 0 1 2

№ 456

(вид договору)

Форма проведених розрахунків

оплата з розрахункового рахунку
(бартер, готівка, оплата з поточного рахунку, чек тощо)

Покупець
Особа (платник податку) - покупець
Приватне підприємство «Сузір'я»
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові - для фізичної особи-підприємця)
5 4 5 9 1 6 2 3 8 4 5 1
(індивідуальний податковий номер покупця)

Місцезнаходження (податкова адреса) покупця

м. Київ, вул. Полярна, 47

Номер телефону

0 4 4 3 2 4 6 8 1 2

Номер свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість (покупця)

5 4 5 9 1 6 2 3 8 9

Розділ	Дата виникнення податкового зобов'язання (постачання (оплати ²))	Номенклатура товарів/послуг продавця	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Митна декларація		Одиниця виміру товару/послуги	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	
				номер	дата				основна ставка	нульова ставка (постачання на митній території України)	звільнення від ПДВ ³ (експорт)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
I	01.05.2012	Коньяк 5 зірок	22	12451	25.04.2012	шт.	100	140,00	14000,00	-	-	-	19000,00
	01.05.2012	Вино марочне		-	-	шт	100	50,00	5000,00	-	-	-	
	Усього по розділу I			X	X	-	-	X	X	19000,00	-	-	
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	-	-	X	X	X	X	X	X	-
III	Податок на додану вартість		X	X	-	-	X	X	3800,00	-	-	-	3800,00
IV	Загальна сума з ПДВ		X	X	-	-	X	X	22800,00	-	-	-	22800,00

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

М. П.

Карпінська Л.О.

(підпис і прізвище особи, яка склала податкову накладну)

¹ Зазначається код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування (2, або 3, або 4), у разі складання податкової накладної за такою діяльністю.

² 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.

Рис. Удосконалена форма податкової накладної

Разом з тим ця інформація дасть можливість здійснювати контроль за нарахуванням ПДВ як підприємством, так і зі сторони податкової інспекції.

Введення до податкової накладної пропонованих додаткових реквізитів унеможливує діяльність фіктивних, транзитних та інших ризикових посередників, що здійснюють пересортицю товару та маніпулюють цінами.

Більшість операцій з купівлі-продажу імпортованого товару на митній території України відбуваються за попередньою оплатою. Тобто безпосереднє ввезення товару на митну територію України та відвантаження його внутрішньому покупцеві ризикують в часі.

Митна декларація, на підставі якої декларуються товари, що переміщуються через митний кордон України платниками податків, відповідно до п. 1 ст. 4 Митного кодексу України є заявою встановленої форми, що містить певні реквізити, зокрема: дату, номер, номенклатуру та код товару згідно з УКТ ЗЕД [12]. Цей документ подається до митного органу з метою проведення митного оформлення товару ввезеного на територію України і містить обсяг відомостей, достатній для завершення митного оформлення товарів у заявлений митний режим відповідно до ст. 258 МКУ. Під необхідним обсягом відомостей слід розуміти: результат проходження фітосанітарного контролю, перевірки продукції у державних сертифікаційних центрах, оцінювання незалежного експерта, перевірки Службою безпеки України тощо. Отже, митне оформлення може тривати достатньо довго, що стримує передачу товару кінцевому покупцю.

Згідно з п.п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу України датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника ПДВ як оплата товарів, що підлягають постачанню або дата відвантаження товарів. Отже, отримавши попередню оплату від покупця продавець зобов'язаний нарахувати та сплатити податкове зобов'язання з ПДВ, а також, згідно з п. 201.7 ст. 201 Податкового кодексу України скласти податкову накладну, що підтверджує право покупця на податковий кредит.

Так як дані митної декларації ще невідомі, то у складі податкової накладної в графах 5 та 6 необхідно поставити прочерки та до податкової накладної надати письмові пояснення та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, незалежно від розміру зазначеного в ній податку на додану вартість. Лише у цьому році покупець матиме право на формування податкового кредиту згідно з цією податковою накладною. Слід зазначити, що імпортери повинні вести облік імпортованого товару в розрізі окремих вантажних митних декларацій.

Висновки і пропозиції. З урахуванням європейської практики форми податкової накладної пропонується удосконалення затвердженої форми податкової накладної за допомогою її доповнення реквізитами "Митна декларація" та графами 5 "Номер" і "Дата виписки".

Введення до податкової накладної пропонованих реквізитів сприятиме скороченню часу на відслідковування руху товарів від перетину митного кордону України до кінцевого споживача, відсіюванню на ринку фіктивних, транзитних та інших ризикових посередників, що здійснюють пересортицю товару, що приводить до підвищення ціни на нього.

У перспективі планується на основі аналізу зовнішньої торгівлі України створити робочу групу при Міністерстві доходів та зборів для розроблення пропозицій за критеріями ризиків щодо поліпшення здійснення експортно-імпортних операцій.

Список використаних джерел

1. Данилов О. Методологічний підхід до економіко-математичного моделювання податкової політики / О. Данилов // Наук. пр. УФЕІ. – 1999. – № 3 (6). – С. 21.
2. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : монографія / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – 344 с.

3. *Прогнозування* податкових надходжень в перехідній економіці: проблеми методології і організації : монографія / під ред. В. П. Ніколаєва. – К. : МП Леся, 2006. – 320 с.
4. *Скрипник А. В.* Державне регулювання трансформаційної економіки: (аспекти моделювання) : монографія / А. В. Скрипник. – Ірпінь, 2002. – 312 с.
5. *Смирнов А.* Налогообложение: модели оптимизации / А. Смирнов // Экономист. – 1998. – № 2. – С. 69.
6. *Юткина Т. Ф.* Налоговедение: от реформы к реформе : монография / Т. Ф. Юткина. – М. : Инфра–М., 1999. – 292 с.
7. *Адамик О. В.* Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торговельних підприємств західного регіону України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / О. В. Адамик ; Терноп. акад. народ. госп-ва. – Тернопіль, 2003. – 20 с.
8. *Гнатів О.* Облікова політика щодо розрахунків підприємств і формування її елементів /
9. *О. Гнатів* // Економічні науки. Серія «Облік, фінанси, кредит». – 2009. – № 5. – С. 48-56.
10. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/taxqabase/catalog>.
11. *Законодавство ЄС про податок на додану вартість* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=487>.
12. *Сайт державної податкової служби* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua>.
13. *Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI (із змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/taxqabase/catalog>.