

УДК 657.446 (477)

# ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

## ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

НАТАЛІЯ ПРОХАР,

канд. екон. наук, доцент  
кафедри бухгалтерського  
обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки  
«Полтавський університет  
економіки і торгівлі»

У статті проаналізовано норми чинних нормативно-правових актів та прийнятого Податкового кодексу України, здійснено авторське узагальнення особливостей обчислення та відображення інформації про ПДВ в обліку та звітності.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, платники податку, база оподаткування, об'єкт оподаткування, податкове зобов'язання, податковий кредит, бюджетне відшкодування.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Велике значення як у структурі ринкових відносин, так і в механізмі їх регулювання державою відіграють податки та збори, що є одним із найефективніших інструментів непрямого впливу на економічні процеси. В умовах ринкової економіки бюджетні надходження залежать від результатів діяльності суб'єктів господарювання. Тому раціонально організований облік податків і зборів на підприємствах повинен стимулювати господарську й підприємницьку ініціативу, а його нормативно-правове забезпечення має бути простим, зрозумілим і стабільним.

Прийнятий Верховною Радою Податковий кодекс України спрямований передусім на зближення податкового та фінансового обліку й передбачає зміну методичних аспектів відображення в обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), у тому числі податку на додану вартість.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Окремі питання теорії та методики податкового обліку та звітності знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як Ю. Бондар, Ю. Верига, П. Гарасим, О. Гусакова, Ю. Іванов, М. Коцупатрий, Т. Пасько, В. Сердюк, Н. Ткаченко, П. Хомин, Л. Чернелевський та ін. Однак низка проблем, пов'язаних із накопиченням і відображенням у податковій звітності інформації, залишаються недостатньо розробленими

та потребують вирішення з урахуванням положень Податкового кодексу України.

**Мета статті** – висвітлення особливостей відображення в обліку інформації про податок на додану вартість з прийняттям Податкового кодексу України.

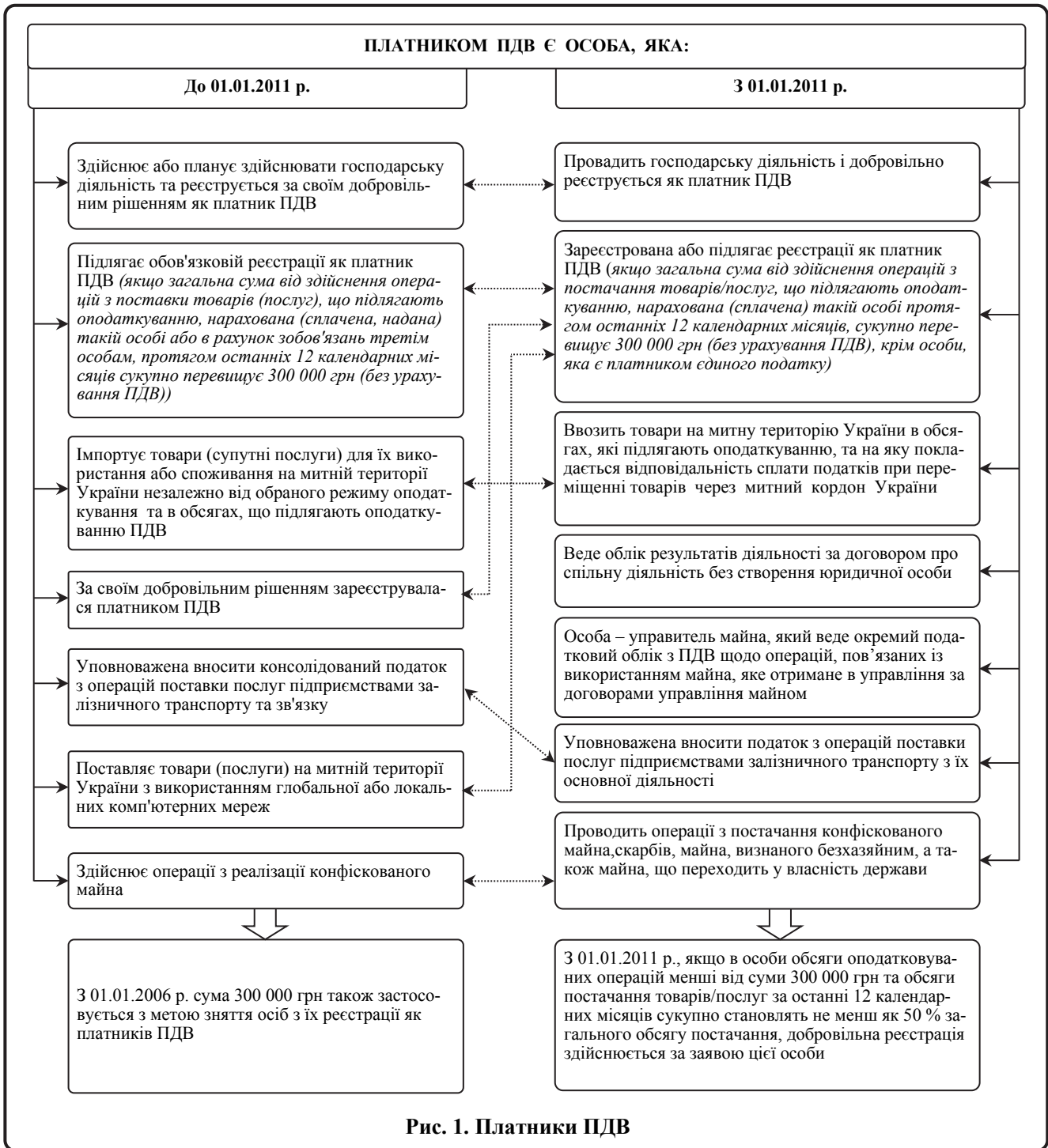
### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податковим кодексом України, який прийнято 02.12.2010 р., значно скорочено кількість загальнодержавних податків та зборів (з 29 до 18), а також місцевих (з 14 до 5), але податок на додану вартість (ПДВ) залишається одним із найважливіших і водночас складних для розуміння податків. Законодавцями внесено низку змін до чинних нормативно-правових актів, що регулюють порядок обчислення і відображення в обліку та звітності ПДВ, тому проаналізуємо їх більш докладно.

Податковим кодексом України розширено перелік **платників ПДВ**, що узагальнено на рис. 1.

До платників ПДВ також включено осіб:

- на яких покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування в разі порушення таких митних режимів;
- які використовують, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням.



**Рис. 1. Платники ПДВ**

Вартісна межа для обов'язкової реєстрації платників ПДВ з 01.01.2011 р. не змінена і становить 300 000 грн (без урахування ПДВ). Однак якщо особа, яка здійснює оподатковувані операції, не є платником податку в зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій менші від 300 000 грн і обсяги постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становлять не менше ніж

50 % загального обсягу постачання, та вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за заявою цієї особи.

До 01.01.2011 р. подання реєстраційної заяви до органів державної податкової служби здійснювалося за допомогою повідомлення про вручення або вручалася особисто, а з прийняттям Податкового кодексу можливе подання заяви тільки особисто (табл. 1).

**ПОРЯДОК РЕЄСТРАЦІЇ ОСІБ ЯК ПЛАТНИКІВ ПДВ**

Події	До 01.01.2011 р.	З 01.01.2011 р.
<b>Реєстрація осіб як платників ПДВ</b>		
Подання реєстраційної заяви	Направляється з повідомленням про вручення або вручається особисто	Вручається особисто
<b>Терміни подання заяви про реєстрацію</b>		
Подання заяви підприємствами залізничного транспорту, особами, що поставляють товари (послуги) з використанням комп'ютерних мереж, здійснюють реалізацію конфіскованого майна	Не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку здійснення таких операцій	У разі обов'язкової реєстрації особи як платника ПДВ заява подається не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій
Обсяг оподатковуваних операцій протягом звітного податкового періоду перевищує суму 300 000 грн не більш як у два рази	Протягом 20 календарних днів, наступних за таким звітним податковим періодом	
Укладання однієї чи більше цивільно-правових угод, унаслідок яких планується перевищення протягом звітного періоду в два чи більше разів суми 300 000 грн	До кінця такого звітного податкового періоду	
Досягнення обсягу операцій 300 000 грн	Не пізніше 20 календарного дня з моменту досягнення суми оподатковуваних операцій	
Добровільна реєстрація платниками ПДВ	Не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками ПДВ	
Перевищення обмеження щодо обсягу виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) особою, яка є платником єдиного податку	Фізична особа подає заяву не пізніше 20 календарного дня з моменту перевищення; юридична особа – не пізніше: • ніж за 15 днів до початку наступного звітного кварталу, в якому відбулося перевищення (якщо воно відбулося у першому або другому місяці звітного кварталу); • 20 календарного дня після закінчення звітного кварталу, в якому відбулося перевищення, якщо воно відбулося у третьому місяці звітного кварталу	Одночасно з поданням заяви про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування
<b>Визначення у заяві бажаного дня реєстрації платником ПДВ</b>		
Визначення у реєстраційній заяві бажаного дня реєстрації	У разі добровільної реєстрації платником ПДВ або при переході на загальну систему оподаткування із спрощеної (дата початку проведення операцій чи дата початку податкового періоду (календарного місяця))	
	У разі здійснення операцій підприємствами залізничного транспорту, особами, що поставляють товари (послуги) з використанням комп'ютерних мереж, здійснюють реалізацію конфіскованого майна	–
<b>Відмова від реєстрації платником ПДВ</b>		
Відмова від реєстрації платника ПДВ в органах державної податкової служби	<ul style="list-style-type: none"> <li>• У разі невідповідності визначенню платника ПДВ</li> <li>• У разі наявності підстав для анулювання реєстрації платника ПДВ</li> </ul>	
	–	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Недосягнення межі 300 000 грн</li> <li>• Недосягнення 50 % обсягу постачання</li> </ul>
<b>Видача свідоцтва про реєстрацію платником ПДВ</b>		
Видача свідоцтва про податкову реєстрацію платником ПДВ	Протягом 10 календарних днів від дня отримання реєстраційної заяви	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Не пізніше наступного робочого дня після бажаного дня реєстрації, зазначеного у заяві, або протягом 10 робочих днів від дати надходження реєстраційної заяви</li> <li>• Не пізніше бажаного (запланованого) дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві</li> </ul>

**З 01.01.2011 р. терміни подання заяви** для реєстрації платником ПДВ встановлені такі:

➤ у разі обов'язкової реєстрації – не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

➤ у разі добровільної реєстрації – не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками ПДВ та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних;

➤ при переході на загальну систему оподаткування із спрощеної за умови дотримання всіх інших вимог щодо реєстрації ПДВ – одночасно з поданням заяви про відмову від застосування спрощеної системи оподаткування. При цьому датою переходу зазначених осіб на загальну систему оподаткування є дата їх реєстрації як платників податку.

Визначення у заяві бажаного дня реєстрації платником ПДВ (дати початку проведення операцій чи дати початку податкового періоду (календарного місяця) з прийняттям Податкового кодексу дещо звужується й буде можливе тільки при добровільній реєстрації платником ПДВ або при переході на загальну систему оподаткування із спрощеної (див. табл. 1).

При цьому особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, вважається платником ПДВ з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому досягнуто обсягу оподатковуваних операцій (300 000 грн), без права на віднесення сум податку до податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування до моменту реєстрації платником податку на додану вартість.

З 01.01.2011 р. жорсткішими стануть вимоги щодо відмови у реєстрації платниками ПДВ, а саме в разі:

- ◆ невідповідності визначенню платника ПДВ (див. рис. 1);
- ◆ наявності підстав для анулювання реєстрації платника ПДВ (табл. 2);
- ◆ недосягнення суми операцій 300 000 грн, що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 календарних місяців (без урахування ПДВ);
- ◆ якщо обсяги постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становлять менше ніж 50 % загального обсягу постачання;
- ◆ якщо заява про реєстрацію особи як платника ПДВ подається не особисто такою фізичною особою або не керівником юридичної особи – платника (без документального підтвердження таких осіб та їх повноважень).

Таблиця 2

**АНУЛЮВАННЯ РЕЄСТРАЦІЇ ОСІБ ЯК ПЛАТНИКІВ ПДВ**

Підстави для анулювання реєстрації	До 01.01.2011 р.	З 01.01.2011 р.
Платник податку, який до місяця, в якому подається заява про анулювання реєстрації, зареєстрований більш як 24 календарні місяці, включаючи місяць реєстрації, та має за останні 12 поточних календарних місяців обсяги оподатковуваних операцій менше як 300 000 грн	+	+
Ліквідаційна комісія платника податку, оголошеного банкрутом, закінчує роботу або платник податку ліквідується за власним бажанням чи за рішенням суду (фізична особа позбувається статусу суб'єкта господарювання)	+	+
Особа, зареєстрована як платник ПДВ, прийняла рішення про припинення та затвердила ліквідаційний або передавальний баланс щодо своєї діяльності відповідно до законодавства за умови сплати суми податкових зобов'язань з ПДВ	–	+
Особа, зареєстрована як платник ПДВ, реєструється як платник єдиного податку або стає суб'єктом інших спрощених систем оподаткування чи звільняється від сплати ПДВ за рішенням суду або з будь-яких інших причин	+	+
Зареєстрована як платник податку особа обирає спеціальний режим оподаткування	+	–
Особа, зареєстрована як платник податку, протягом 12 послідовних податкових місяців не подає органу державної податкової служби декларації з ПДВ та/або подає декларацію, яка свідчить про відсутність постачання/придбання товарів, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи кредиту	+	+
Установчі документи особи, зареєстрованої як платник ПДВ, за рішенням суду є недійсними	+	+
В Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців зроблено запис про відсутність юридичної або фізичної особи за її місцезнаходженням чи запис про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу	+	+

Підстави для анулювання реєстрації	До 01.01.2011 р.	З 01.01.2011 р.
Господарським судом винесено ухвалу про ліквідацію юридичної особи – банкрута	–	+
Фізична особа, зареєстрована як платник податку, померла, її оголошено померлою, визнано недієздатною або безвісно відсутньою, обмежено її цивільну дієздатність	–	+
Закінчився строк дії свідоцтва про реєстрацію особи як платника ПДВ	–	+
Обсяг постачання товарів/послуг платниками податку, зареєстрованими добровільно, іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становить менш як 50 % загального обсягу постачання	–	+

З прийняттям Податкового кодексу видача свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ у разі відсутності підстав для відмови у реєстрації такої особи органом державної податкової служби проводиться власноручно або надсилається поштою (з повідомленням про вручення) за такими датами:

- не пізніше наступного робочого дня після бажаного (запланованого) дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві, або протягом 10 робочих днів від дати надходження реєстраційної заяви, якщо бажаний (запланований) день реєстрації у заяві не зазначено чи такий день настає раніше від дати, що припадає на останній день строку, встановленого для реєстрації платника податку органом державної податкової служби;

- якщо бажаний (запланований) день реєстрації, зазначений у заяві особи, настає після завершення 10 робочих днів від дати надходження реєстраційної заяви – не пізніше бажаного (запланованого) дня реєстрації платника податку, зазначеного у його заяві.

Анулювання реєстрації платника ПДВ з 01.01.2011 р., як і до цієї дати, у разі недосягнення оподатковуваними операціями з постачання товарів/послуг за останні 12 календарних місяців суми 300 000 грн здійснюється за заявою платника податку, а в усіх інших випадках – за заявою платника податку або за самостійним рішенням відповідного органу державної податкової служби (див. табл. 2).

У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації орган державної податкової служби протягом 10 календарних днів після надходження заяви платника податку про анулювання реєстрації подає вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації.

Про анулювання реєстрації платника ПДВ податковий орган зобов'язаний письмово повідомити особу протягом трьох робочих днів після дня анулювання такої реєстрації.

**Об'єкт оподаткування ПДВ з 01.01.2011 р.** в основному не змінюється, але:

- до нього також відносять операції передачі права власності на товари, що передаються на умовах товарного кредиту;

- до експорту прирівнюється тільки постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони (рис. 2);

- до імпорту прирівнюється тільки постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України.

Місцем постачання товарів відповідно до Податкового кодексу є фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання; місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання в разі, якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою; місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення продавцем або від його імені.

Місцем постачання послуг є місце фактичного постачання послуг, пов'язаних із рухомим майном (навантаження, розвантаження, складська обробка, проведення експертизи та оцінки рухомого майна); фактичне місцезнаходження нерухомого майна, у тому числі, того, що будується, для послуг, які пов'язані з нерухомим майном (послуг агентств нерухомості, з підготовки та проведення будівельних робіт); місце фактичного надання послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг.

Крім того, перелік послуг включає:

- 1) створення за замовленням та використання об'єктів права інтелектуальної власності, у тому числі за ліцензійними договорами;



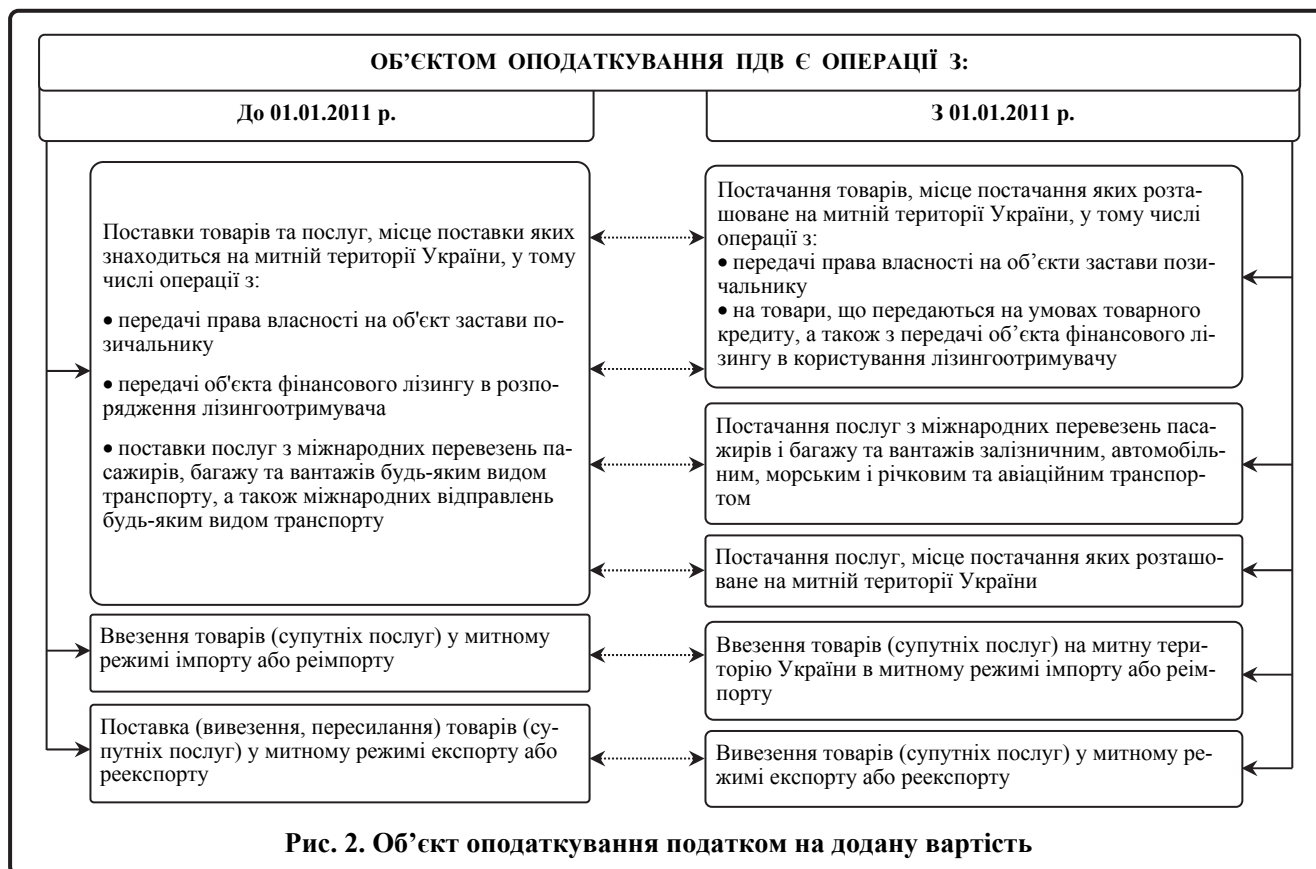


Рис. 2. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість

2) рекламні послуги;

3) консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні, у тому числі адвокатські, бухгалтерські, аудиторські та інші подібні послуги консультативного характеру, послуги з розробки, постачання та тестування програмного забезпечення;

4) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів і банківських сейфів;

5) телекомунікаційні послуги;

6) послуги радіомовлення та телевізійного мовлення;

7) посередницькі послуги;

8) транспортно-експедиторські послуги, місцем постачання яких вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання, а в разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання.

Дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ з прийняттям Податкового кодексу в основному не змінені, крім випадків (табл. 3):

➤ у разі експорту товарів – такою датою є оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України;

➤ при постачанні товарів за договорами товарно-

го кредиту, умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків, – дата нарахування відсотків згідно з умовами відповідного договору;

➤ при виконанні довгострокових договорів (контрактів) – не дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту, а дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами.

**Порядок визначення бази оподаткування операцій з постачання товарів/послуг з 01.01.2011 р.** не змінюється і визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижчої від звичайних цін при постачанні товарів/послуг на території України (табл. 4).

До складу договірної (контрактної) вартості, як і раніше, включатимуться будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику ПДВ, загальнодержавні податки та збори (крім ПДВ). Однак з 01.01.2011 р. до договірної (контрактної) вартості не включатиметься сума акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів.

**ДАТА ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПДВ**

Подія	До 01.01.2011 р.	З 01.01.2011 р.
Постачання товарів (робіт, послуг)	Дата першої з подій, що сталася раніше: <ul style="list-style-type: none"> <li>• або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають постачанню, дата оприбуткування готівки в касі платника податку, дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку</li> <li>• або дата відвантаження товарів, для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку</li> </ul>	
	–	у разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України
Постачання товарів або послуг з використанням торговельних автоматів або іншого подібного устаткування	Дата виймання з таких торговельних апаратів або подібного устаткування грошової виручки	
Постачання товарів/послуг через торговельні автомати з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти	Дата постачання таких жетонів, карток або інших замінників національної валюти	
Постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарної позики, розстрочки), умови яких передбачають сплату (нарахування) відсотків	–	Дата нарахування відсотків згідно з умовами відповідного договору
Постачання товарів (робіт, послуг) здійснюється з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків	Дата, що засвідчує факт постачання платником податку товарів/послуг покупцю, оформлена податковою накладною, або дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) залежно від того, яка подія відбулася раніше	
Здійснення операцій фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичної передачі об'єкта фінансової оренди (лізингу) в користування орендарю (лізингоотримувачу)	
Постачання товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом	
Імпорт товарів	Дата подання митної декларації для митного оформлення	
Імпорт робіт (послуг) нерезидентами	Дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату послуг або дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася раніше	
Виконання довгострокових договорів (контрактів)	Дата збільшення валового доходу виконавця довгострокового контракту	Дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт за такими договорами (контрактами)

Таблиця 4

**ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ В РАЗІ ПОСТАЧАННЯ ТОВАРІВ /ПОСЛУГ**

Подія	База оподаткування	
	до 01.01.2011 р.	з 01.01.2011 р.
Постачання товарів/послуг на території України	Договірна (контрактна) вартість, визначена за вільними цінами, але не нижчими за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ, а також збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку	Договірна (контрактна) вартість, що включає будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку, але не нижче від звичайних цін з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім податку на додану вартість)
	Якщо звичайна ціна на товари (послуги) перевищує договірну ціну на такі товари (послуги) більше ніж на 20 %, база оподаткування операції з поставки таких товарів (послуг) визначається за звичайними цінами	

Подія	База оподаткування	
	до 01.01.2011 р.	з 01.01.2011 р.
Постачання товарів, ввезених на митну територію України	Договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менша від митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням понесених витрат до пункту перетину митного кордону України, сплати винагород, пов'язаних з ввезенням (пересиланням) товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ, що включаються у ціну товарів (робіт, послуг). Перерахунок у гривні за валютним (обмінним) курсом НБУ, який діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому товар (товарна партія) вперше підпадає під режим митного контролю	Договірна (контрактна) вартість, але не нижча від митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком ПДВ, що включаються в ціну товарів/послуг. Перерахунок у національну валюту здійснюється за офіційним курсом НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а в разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання
Постачання товарів/послуг за регульованими цінами (тарифами)	–	Договірна (контрактна) вартість, визначена за такими цінами (тарифами)
Постачання товарів за договорами фінансового лізингу	Договірна (контрактна) вартість, але не нижча від ціни придбання об'єкта лізингу	
Постачання товарів/послуг без оплати, з частковою оплатою їх вартості коштами у межах бартерних операцій, натуральних виплат у рахунок оплати праці, постачання товарів/послуг у межах балансу платника податку для невиробничого використання, постачання товарів/послуг пов'язаних з постачальником особі, суб'єкту господарювання, який не зареєстрований як платник податку, чи фізичній особі	Фактична ціна операції, але не нижча від звичайних цін	
Передача зворотної тари	До бази оподаткування не включається. У разі, якщо у строк більш як 12 календарних місяців з моменту надходження зворотної тари вона не повертається відправнику, її вартість включається до бази оподаткування отримувача	
Постачання вживаних товарів (комісійна торгівля), що придбані в осіб, не зареєстрованих як платники податку	Комісійна винагорода такого платника податку	
Діяльність з постачання однорідних вживаних товарів, придбаних у фізичних осіб, не зареєстрованих як платники податку, в межах договорів, що передбачають передання права власності на такі товари	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів	
Передача/отримання товарів/послуг у межах договорів комісії (консигнації), поруки, довірного управління	Продажна вартість цих товарів	Вартість постачання цих товарів
Постачання товарів за договорами фінансового лізингу, які були повернуті лізингоотримувачем, не зареєстрованим як платник податку в зв'язку з невиконанням умов такого договору	–	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів
Постачання товарів/послуг, які є об'єктом оподаткування під забезпечення боргових зобов'язань покупця, наданих такому платнику податку у формі простого або переказного векселя, або інших боргових інструментів, випущених таким покупцем або третьою особою	Договірна вартість без урахування дисконтів або інших знижок з номіналу такого векселя, а за процентними векселями – така договірна вартість, збільшена на суму відсотків, нарахованих або таких, що мають бути нараховані на суму номіналу такого векселя	



Подія	База оподаткування	
	до 01.01.2011 р.	з 01.01.2011 р.
Основні виробничі або невиробничі фонди ліквідуються за самостійним рішенням платника податку чи безоплатно передаються особі, не зареєстрованій як платник податку, а також у разі переведення необоротних активів до складу невиробничих фондів	Така ліквідація, безоплатна передача чи переведення розглядаються для цілей оподаткування як постачання таких основних виробничих фондів або невиробничих фондів за звичайними цінами, що діють на момент такої поставки	
	Для основних фондів групи 1 – за звичайними цінами, але не меншими від їх балансової вартості	–
Внаслідок ліквідації необоротних активів отримуються комплектуючі вироби, складові частини, компоненти або інші відходи, які оприбутковуються з метою їх використання в господарській діяльності	Ліквідація таких комплектуючих, складових частин, компонентів або інших відходів проводиться за правилами, встановленими для ліквідації основного фонду	На такі операції не нараховуються податкові зобов'язання
Умовне постачання товарів	–	Звичайна ціна відповідних товарів чи необоротних активів
Операції з постачання особам, які не зареєстровані як платники податку, сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, раніше придбаних (заготовлених) таким платником податку у фізичних осіб, які не є платниками цього податку	–	Торгова націнка (надбавка), встановлена таким платником податку
Постачання послуг, які надаються нерезидентами на митній території України	Договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком ПДВ, що включаються до ціни постачання	
	Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому було складено акт, який засвідчує факт отримання послуг	Визначена вартість перераховується в національну валюту за валютним (обмінним) курсом НБУ на дату виникнення податкових зобов'язань. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається виходячи із звичайних цін без урахування податку
Митне оформлення давальницької сировини або готової продукції, отриманої українським виконавцем як оплата за постачання послуг з переробки	Договірна (контрактна) вартість, але не менша від митної вартості з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком ПДВ, що включаються до ціни товарів/послуг	

При ввезенні товарів в Україну базою оподаткування також буде договірна (контрактна) вартість, не нижча від митної вартості. При цьому перерахунок іноземної валюти в національну здійснюватиметься за офіційним курсом, установленим Національним банком України, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення, а в разі нарахування суми податкового зобов'язання митним органом у випадках, коли митна декларація не подавалася, – на день визначення податкового зобов'язання.

При умовному постачанні товарів базою оподаткування у Податковому кодексі визначено звичайну ціну відповідних товарів чи необоротних активів, при здійсненні операцій з постачання особам, які не зареєстровані як платники податку, сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, раніше придбаних (заготовлених) таким платником податку у фізичних осіб, які не є платниками цього податку,

базою оподаткування є торгова націнка (надбавка), встановлена таким платником податку. При постачанні товарів (послуг) за регульованими цінами, тарифами базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість, визначена за такими цінами (тарифами).

Якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у разі повернення товарів особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань і податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню, правила якого з прийняттям Податкового кодексу не змінилися.

Операції, що є об'єктом оподаткування, оподатковуються за ставкою, яка є основною та становить **20 %**, а з **01.01.2014 р.** – **17 %**.

За нульовою ставкою оподатковуються експортні операції, постачання товарів для заправки або забезпечення морських, повітряних суден, космічних кораблів, наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, постачання товарів/послуг підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України в зонах митного контролю.

З 01.01.2011 р. звільненою від оподаткування вважатиметься поставка товарів (крім підакцизних) та послуг (крім грального і лотерейного бізнесу), з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших договорів, що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів.

З введенням Податкового кодексу в дію перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, майже не змінено, але до складу цих операцій включені консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні (у тому числі адвокатські), бухгалтерські, аудиторські, актуарні та інші подібні послуги консультаційного характеру, а також послуги з розробки, постачання та тестування програмного забезпечення, надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем.

Із діючого переліку операцій, що не є об'єктом оподаткування, вилучені та включені до операцій, звільнених від оподаткування ПДВ:

- імпорт майна як технічної або благодійної (гуманітарної) допомоги згідно з нормами міжнародних

договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

- оплата вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування;

- безоплатна передача у державну чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку та передаються на баланс іншого платника податку, якщо такі операції здійснюються за рішеннями Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади, місцевого самоврядування, прийнятими у межах їх повноважень.

До операцій, звільнених від оподаткування ПДВ, у 2011 р. додатково включені операції з поставки на митній території України пально-мастильних матеріалів, що придбаваються нерезидентами для передачі учасникам спільних з підрозділами Збройних Сил України військових навчань, а також постачання послуг з аеронавігаційного обслуговування повітряних суден, які здійснюють внутрішні, міжнародні та транзитні польоти в районах польотної інформації зони відповідальності України.

Дати виникнення податкового кредиту з ПДВ з прийняттям Податкового кодексу не змінено, крім випадку відображення податкового кредиту при виконанні довгострокових договорів (табл. 5): датою є не дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту, а дата фактичного отримання замовником результатів робіт, що оформлені актами виконаних робіт.

Таблиця 5

**ДАТА ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ**

Подія	До 01.01.2011 р.	З 01.01.2011 р.
Придбання товарів та послуг, необоротних активів	Дата тієї події, що відбулася раніше: • дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг • дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною	
Ввезення на митну територію України товарів та постачання послуг нерезидентом на митній території України	Дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями	
Операції фінансової оренди (лізингу)	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу таким орендарем	
Виконання договорів (контрактів), визначених довгостроковими	Дата збільшення валових витрат замовника довгострокового контракту	Дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт) за такими договорами (контрактами)
Постачання товарів/послуг, придбання яких контролюється приладами обліку	Факт постачання (придбання) таких товарів/послуг, що засвідчується даними обліку	

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях платника податку протягом звітнього періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом звітнього податкового періоду. Якщо платник ПДВ придбає (виготовляє) товари/послуги та необоротні активи, які призначаються для їх використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, то суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не відносять до податкового кредиту зазначеного платника.

Якщо у подальшому такі товари/послуги фактично використовуються в операціях, які не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, чи основні фонди переводяться до складу невиробничих фондів, то з метою оподаткування такі товари/послуги, основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає таке використання або переведення, але не нижче від ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження).

У разі, якщо платник податку не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму ПДВ на основі отриманих податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати виписки податкової накладної.

Платники податку, що застосовували касовий метод до набуття чинності Податковим кодексом, мають право на включення до податкового кредиту сум податку відповідно до податкових накладних, отриманих протягом 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунку платника податку.

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.

Крім того, платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій.

Частка використання застосовується для здійснення коригування сум податку, які віднесено до податкового кредиту. Результати перерахунку сум податкового кредиту відображуються у податковій декларації за останній податковий період року.

З 01.01.2011 р., як і до цього часу, підставою для записів у Реєстр отриманих та виданих податкових накладних є належно оформлені податкова накладна, транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється за послуги, вартість яких визначається за показниками спеціальних приладів обліку, касовий чек, який містить суму отриманих товарів/послуг, загальну суму ПДВ (із визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника) (на суму до 200 грн за день без ПДВ), митна декларація (рис. 3).

Органи державної податкової служби за даними Реєстру виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді повідомляють платника податку про наявність у такому Реєстрі розбіжностей з даними контрагентів, які можна уточнити протягом 10 днів після отримання такого повідомлення без застосування штрафних санкцій.

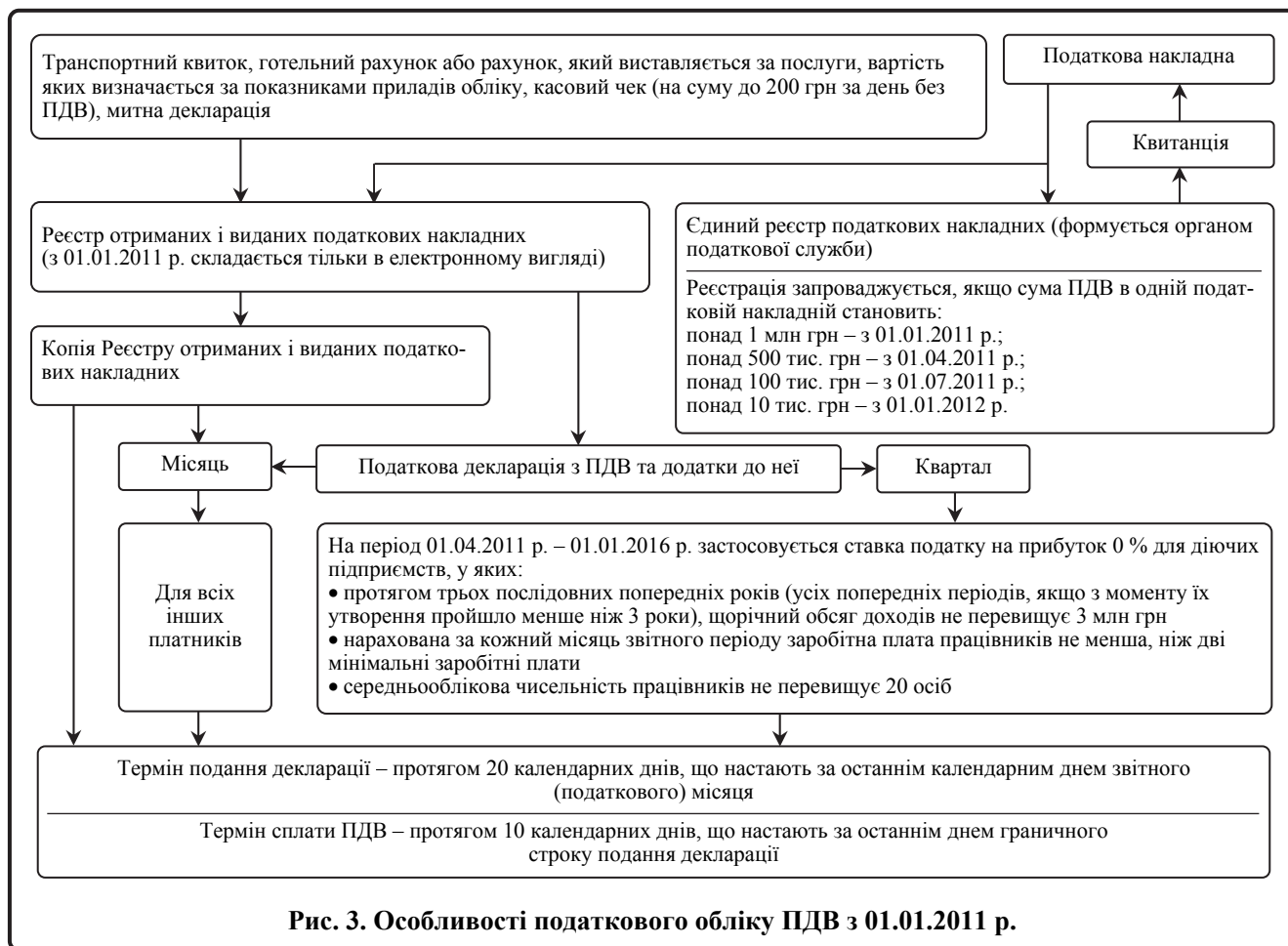
При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг продавець зобов'язаний надати покупцю податкову накладну після реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних за термінами, що наведені на рис. 3, залежно від суми ПДВ в одній податковій накладній.

Податкова накладна, в якій сума ПДВ не перевищує 10 000 грн, не підлягає включенню до Єдиного реєстру податкових накладних.

Підтвердженням продавцю про прийняття податкової накладної та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня (у ній зазначається дата та час подання податкової накладної).

Якщо надіслана податкова накладна та/або розрахунок коригування сформовані з порушенням вимог законодавства, продавцю надсилається квитанція в електронному вигляді про її неприйняття із зазначенням причини.

У разі, якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, така податкова накладна вважається зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних.



Відсутність факту реєстрації продавцем товарів/послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних та порушення порядку заповнення податкової накладної не дає права на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє від обов'язку включення суми ПДВ, зазначеної в податковій накладній, до податкових зобов'язань.

Копії реєстрів виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, а також декларації з ПДВ щомісяця подаються до органу державної податкової служби протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації.

Однак звітним періодом не завжди може бути місяць, що можливе у випадках:

а) якщо особа реєструється як платник податку з іншого дня, ніж перший день календарного місяця, першим звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається від дня такої реєстрації та закінчується останнім днем першого повного календарного місяця;

б) якщо податкова реєстрація особи анулюється в інший день, ніж останній день календарного місяця, то останнім звітним (податковим) періодом є період, який розпочинається з першого дня такого місяця та закінчується днем такого анулювання.

Якщо звітним періодом для подання декларації є квартал, заява про вибір квартального податкового періоду подається податковому органу разом із декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року, а такий період починає застосовуватися з першого податкового періоду наступного календарного року.

**Порядок визначення суми ПДВ до сплати в бюджет з 01.01.2011 р. не змінився і є різницею податкового зобов'язання й податкового кредиту звітнього періоду.**

Однак у разі отримання суми ПДВ з від'ємним значенням процедура бюджетного відшкодування дещо спростилася і включає такі етапи:

**а)** бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх податкових періодах постачальникам або до Державного бюджету України, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України – сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за

отримані від нерезидента послуги отримувачем товарів/послуг;

**б)** залишок від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування включається до складу сум, які відносять до податкового кредиту наступного податкового періоду.

З прийняттям Податкового кодексу введено поняття **автоматичного бюджетного відшкодування**. Право на його отримання мають платники податку, які подали відповідну заяву та одночасно відповідають критеріям, узагальненим у табл. 6.

Визначення відповідності платника податку зазначеним критеріям здійснюється в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності.

Таблиця 6

**КРИТЕРІЇ ДЛЯ ОТРИМАННЯ ПРАВА НА АВТОМАТИЧНЕ БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ**

№ з/п	Критерії
1	Неперебування у судових процедурах банкрутства відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»
2	Включення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, відсутність записів про: а) відсутність підтвердження відомостей б) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання) в) прийняття рішень про виділення, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця г) визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи ґ) припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця та стосовно таких осіб відсутність рішення або відомості, на основі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця
3	Здійснення операцій, до яких застосовується нульова ставка (частка яких протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менш як 50 % загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів)
4	Загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами, та податковими зобов'язаннями його контрагентів, у частині постачання таких товарів/послуг за даними податкових накладних не перевищує 10 % заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування
5	Середня заробітна плата не менше ніж у 2,5 раза перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів)
6	Наявність одного з таких критеріїв: а) або чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), установлених Податковим кодексом б) або наявність основних фондів для ведення задекларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців в) або рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), установлених Податковим кодексом
7	Відсутність податкового боргу

Автоматичне бюджетне відшкодування здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка про-

водиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання податкової декларації.



Орган державної податкової служби зобов'язаний протягом трьох робочих днів після закінчення перевірки надати органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми автоматичного відшкодування з бюджету.

Орган Державного казначейства України надає платнику податку суму автоматичного бюджетного відшкодування через перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом трьох операційних днів після отримання висновку органу державної податкової служби.

У разі невідповідності за висновком органу державної податкової служби платника податку визначеним критеріям та відсутності в такого платника права на автоматичне бюджетне відшкодування податку орган державної податкової служби зобов'язаний протягом 17 календарних днів після граничного терміну подання звітності повідомити про це платника податку та надати докладні пояснення і розрахунки за критеріями, значення яких недотримано. Відповідне рішення може бути оскаржене плат-

ником податку в установленому порядку.

Якщо орган державної податкової служби у встановлений термін не надіслав платнику податку зазначеного повідомлення, вважається, що такий платник відповідає критеріям для отримання права на автоматичне бюджетне відшкодування податку.

Починаючи з 01.01.2014 р. камеральна перевірка податкової звітності платників податку, які мають позитивну податкову історію, проводиться протягом п'яти календарних днів з дня подання податкової декларації.

Платники податку, які протягом попередніх 36 послідовних місяців відповідають критеріям, які затверджує Кабінет Міністрів України, вважаються такими, що мають позитивну податкову історію.

Суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного терміну, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 % облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

### **ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

Розглянуті й узагальнені особливості відображення в обліку інформації про ПДВ, регламентовані Податковим кодексом України, свідчать про спрощення адміністрування цього податку та посилення податкового контролю за його сплатою.

Викладені авторські узагальнення мають практичне значення й забезпечать подальше вдосконалення методики обліку ПДВ.

### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

- |  |  |
|--|--|
| 1. <i>Про податок</i> на додану вартість: Закон України від 03.04.97 р. № 168/97-ВР. | платників податку на додану вартість: Наказ ДПАУ від 01.03.2000 р. № 79. |
| 2. <i>Про затвердження</i> Положення про реєстрацію                                  | 3. <i>Податковий</i> кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755-VI.        |

В статье проанализированы нормы действующих нормативно-правовых актов и принятого Налогового кодекса Украины, осуществлено авторское обобщение особенностей исчисления и отражения информации о НДС в учете и отчетности.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, налогоплательщики, база налогообложения, объект налогообложения, налоговое обязательство, налоговый кредит, бюджетное возмещение.

It has been analyzed the normative-legal acts currently in force and adopted Tax code of Ukraine, and it has been made an author's generalization of peculiarities of calculation as well as reflection of data on VAT in accounting and reporting.