

УДК 657.1

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ

ОБЛІКУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

З ПДВ У КОНТЕКСТІ

ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

УКРАЇНИ

ТЕТЯНА СЕМЕНКО,

здобувач кафедри
«Облік та аудит»,
Київський національний
університет
імені Тараса Шевченка

У статті розкрито проблемні питання обліку податкових зобов'язань з податку на додану вартість при внесенні майна у спільну діяльність без створення юридичної особи, ліквідації основних засобів за рішенням платника податку. Надано пропозиції щодо відображення податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: податкове зобов'язання, ПДВ, Податковий кодекс, суб'єкт господарювання, рахунки бухгалтерського обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Питання оподаткування діяльності суб'єктів господарювання завжди вважалося пріоритетним в обліковій практиці. На сьогодні важливе значення має відображення в обліку податкових зобов'язань з ПДВ, особливо в умовах гармонізації податкового законодавства України до законодавства ЄС. Ці питання неодноразово висвітлювалися на сторінках фахових видань, періодичної літератури, у нормативних актах. Нині надзвичайно важливим є врахування динаміки змін податкового законодавства щодо обліку податкових зобов'язань з ПДВ. Проте такі зміни призводять до неузгодженості норм Податкового кодексу України з положеннями бухгалтерських документів, що і визначає актуальність цього питання.

Мета статті – відображення податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку; облік податкових зобов'язань з ПДВ при внесенні майна у спільну діяльність без створення юридичної особи; облік зобов'язань з ПДВ при ліквідації основних засобів за самостійним рішенням суб'єкта господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Методика бухгалтерського обліку ПДВ і відображення інформації про нього у фінансовій та податковій звітності регулюється Податковим кодексом України, постановами Кабінету Міністрів Укра-

їни, наказами Міністерства фінансів України та Державної податкової адміністрації. Аналізуючи Податковий кодекс України, необхідно зазначити, що суттєвих змін у порядку обліку та звітності з ПДВ не відбулося. Проте Податковий кодекс, так само як і чинний до цього Закон України «Про податок на додану вартість» (втратив чинність з 1 січня 2011 р.), має низку недоліків у частині організації обліку податкових зобов'язань з ПДВ. Так, дія правила першої події спричинює те, що момент відображення зазначених показників для цілей податкового обліку, наприклад на цукрових заводах, не збігається з моментом визнання доходів і витрат в бухгалтерському обліку.

Що стосується методики обліку та звітності з ПДВ, то слід зазначити, що відповідно до чинного податкового законодавства України в обліку та звітності з ПДВ обрано найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань. Він полягає у поєднанні системного бухгалтерського та несистемного податкового обліку шляхом визнання доходів одночасно двома способами (за першою з подій).

З метою дослідження проблем з бухгалтерського обліку податкового зобов'язання з ПДВ розглянемо методику обліку податкового зобов'язання з ПДВ на прикладі ПрАТ «Райз-Максимко» (м. Червонозаводське Полтавської області).

Відображення податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку подано в табл. 1.

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	д-т	к-т	
Перша подія – передоплата від покупця			
Зараховано на поточний рахунок попередню оплату від постачальника за ціною реалізації (документ – виписка банку)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	1 200
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ (податкова накладна відсутня)	6431 «Податкові зобов'язання»	6411 «Розрахунки за ПДВ»	200
Відображено у складі доходу виручку від реалізації продукції за продажною ціною (документ – видаткова накладна)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	1 200
Зараховано передоплату за реалізовану продукцію	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1 200
Відображено суму ПДВ, раніше включену до суми податкового зобов'язання	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	6431 «Податкові зобов'язання»	200
Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	900
Перераховано суму податкового зобов'язання до бюджету	6411 «Розрахунки за ПДВ»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	200
Віднесено суму доходу (виручки) від реалізації за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату від основної діяльності підприємства	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності»	1 000
Списано собівартість реалізованої продукції на зменшення фінансового результату від основної діяльності підприємства	791 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	900
Перша подія – відвантаження продукції			
Відвантажено готову продукцію покупцю, майбутню виручку відображено у складі доходу від реалізації продукції за реалізаційними цінами (документ – видаткова накладна)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	2 400
Нараховано зобов'язання з ПДВ (документ – податкова накладна)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	6411 «Розрахунки за ПДВ»	400
Перераховано суму ПДВ до державного бюджету (документ – платіжне доручення, виписка банку)	6411 «Розрахунки за ПДВ»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	400
Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	1 100
Віднесено суму доходу від реалізації продукції на збільшення фінансового результату від основної діяльності підприємства	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат операційної діяльності»	2 000
Списано собівартість на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	1 100
Зараховано на поточний рахунок оплату від покупця (документ – виписка банку)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	2 400

Аналізуючи чинний порядок бухгалтерського обліку зобов'язань з ПДВ, необхідно вказати гromізкість цього процесу та певні суперечності з чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку. Зокрема, розглядаючи порядок відображення податкового зобов'язання на рахунках бухгалтерського обліку, коли першою подією є передплата, кореспонденція рахунків Д-т 643 – К-т 641 є некоректною. Наприклад, якщо взяти до уваги той факт, що на дату складання фінансової звітності відбулася тільки перша подія у фінансовій звітності, ці зобов'язання з ПДВ за такою операцією не будуть відображені. При цьому субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» «нейтралізує» суму податкових зобов'язань, яка відображена на субрахунку 641. Це

зумовлено тим, що субрахунок 643 є пасивним, і виникнення дебетових оборотів раніше за кредитом по цьому субрахунку суперечить чинному Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині вказівок з ведення обліку на субрахунку 643.

Крім того, складно вести бухгалтерський облік податкових зобов'язань з ПДВ при обліку сум ПДВ за внесками. Проілюструємо це на конкретному прикладі ПрАТ «Райз-Максимко», м. Червонозаводське Полтавської області (табл. 2). Рішенням учасників ПрАТ було передано будівлю ТОВ «Максимко», яку оцінено в 80 000 грн. При цьому балансова вартість будівлі (первісна вартість за мінусом зносу) становить 76 000 грн (96 000 – 20 000), а контрактна вартість – 80 000 грн.

Таблиця 2

ОБЛІК ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ ЗА ВНЕСКАМИ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	Д-т	К-т	
Передано будівлю на баланс підприємства-емітента	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	682 «Внутрішні розрахунки»	9 600
Списано переданий об'єкт	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	103 «Будинки та споруди»	7 600
Списано суму зносу переданого об'єкта	131 «Знос основних засобів»	103 «Будинки та споруди»	2 000
Нараховано «виручку»	682 «Внутрішні розрахунки»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	9 600
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	6411 «Розрахунки за ПДВ»	1 600
Відображено дохід	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	792 «Результат фінансових операцій»	8 000
Списано витрати	792 «Результат фінансових операцій»	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	7 600

У результаті маємо сім записів, оскільки до схеми введені уявні розрахунки через нарахування уявних доходів-витрат. Як видно із наведеного прикладу, на фінансовий результат це не впливає, тобто дохід 400 тис. грн, різниця між справедливою вартістю будівлі, тобто різниця між оцінкою інвестицій та вартістю матеріального внеска учасника ПрАТ, за яким такий актив зарахувався на його баланс. Фактично після передачі будівлі цей актив зі статті основних засобів переміщується до статті фінансових інвестицій як пакет акцій, тобто частка в капіталі дочірнього підприємства. Отже, відображення вказаної операції у складі витрат є некоректним, оскільки активів не поменшало, навпаки,

вони збільшилися, але не на 8 000 тис. грн, а лише на 400 тис. грн, що відповідним чином позначилося на фінансовому результаті.

Крім того, виникає така суперечність: держава змушує учасників, які роблять свій внесок матеріальними активами, додатково понад справедливую вартість цих активів (у нашому випадку будівля) вносити ще й кошти в сумі 20 % від цієї вартості – 1 600 тис. грн. При цьому таку суму сплачують не прямо дочірньому підприємству, а через посередника – Держказначейство, оскільки підприємство-емітент зараховує цю суму собі на зменшення податкового зобов'язання з ПДВ (табл. 3).

ОБЛІК ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ЗА ВНЕСКАМИ
У ПІДПРИЄМСТВА-ЕМІТЕНТА ТОВ «МАКСИМКО»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	д-т	к-т	
Відображено внесок ПрАТ «Райз-Максимко» на суму, яка дорівнює оцінці отриманої будівлі	10	46	80 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	6411	46	16 000

Фактично при здійсненні цих операцій доданої вартості не створюється. Тобто учасники роблять внески до статутного капіталу дочірніх підприємств у розмірі, що на 20 % перевищує ту частку в капіталі, яку вони самі собі визначили. Тому виникає правова неузгодженість: зачіпаються інтереси двох сторін (учасника та дочірнього підприємства), адже фактично сума ПДВ, відображена за кредитом рахунку 46 «Неоплачений капітал», є реальним внеском до статутного капіталу, що відповідно впливає на розмір дивідендів.

Отже, нарахування ПДВ на матеріальні внески учасників є невиправданим, про що свідчать і норми Податкового кодексу України. На сьогодні в норма-

тивних актах, а саме в ПКУ та П(С)БО 12, існує величезна кількість розбіжностей в частині оподаткування внесків до спільної діяльності, що призводить до складностей при веденні обліку податкових зобов'язань з ПДВ. Тому доцільним є ведення обліку нарахування ПДВ під час здійснення спільної діяльності, а не на її початку.

Ще одним важливим моментом при обліку податкових зобов'язань з ПДВ є ліквідація необоротних активів за самостійним рішенням платника податку. Відповідно до п. 188.1 ст. 188 ПКУ операції з ліквідації необоротних активів підлягають оподаткуванню. Покажемо такі операції на конкретному прикладі (табл. 4).

Таблиця 4

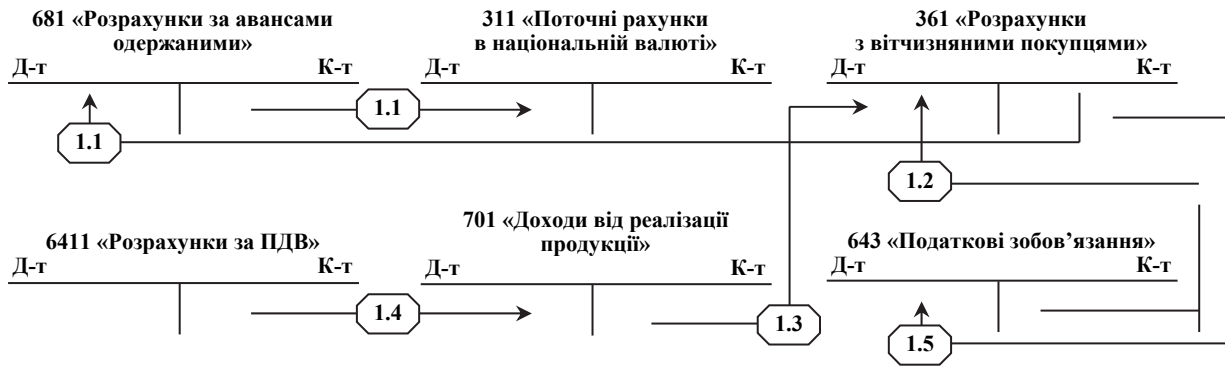
ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЛІКВІДАЦІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	д-т	к-т	
Списано суму зносу обладнання, що ліквідується	131	104	4 500
Списано залишкову вартість обладнання	976	104	500
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	976	6411	100

З табл. 4 видно, що при здійсненні вказаних операцій недоцільно нарахувати податкові зобов'язання, адже суб'єкт господарювання в ході ліквідації необоротних активів фактично доходу не отримує. Крім того, відповідно до ст. 187 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів вважається одна з подій, яка сталася раніше. Тобто згідно із ст. 22 ПКУ об'єктом оподаткування є операції з постачання товарів, робіт, послуг, але в Податковому кодексі України не наведено визначення такої категорії, як «операції з постачання товарів». У свою чергу, відповідно до ст. 264 Господарського кодексу України та Цивільного кодексу України *постачанням товарів* є будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договора-

ми, які передбачають передачу прав власності на такі товари за компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатної поставки товарів (робіт, послуг) чи поставки майна за будь-якими іншими договорами. Звідси випливає, що операції з ліквідації необоротних активів не підпадають під визначення постачання товарів, наведених у Цивільному кодексі України та Господарському кодексі України. Це свідчить про недоцільність відображення в обліку податкових зобов'язань при ліквідації необоротних активів.

З метою повного та достовірного відображення податкового зобов'язання на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності пропонуємо порядок відображення податкового зобов'язання, поданий на рисунку.



Умовні позначення: 1. Облік податкового зобов'язання з ПДВ за першою з подій – надходження передоплати від покупця:
 1.1 – відображення зарахування коштів в рахунок передоплати від покупця (Д-т 311 – К-т 681);
 1.2 – відображення суми податкового зобов'язання з ПДВ (податкова накладна відсутня) (Д-т 361 – К-т 643);
 1.3 – відображення у складі доходу виручки від реалізації продукції (Д-т 361 – К-т 701);
 1.4 – відображення суми податкового зобов'язання з ПДВ (Д-т 701 – К-т 641);
 1.5 – відображення взаємозаліку розрахунків (Д-т 643 – К-т 361, Д-т 681 – К-т 361).

Рисунок. Облік податкового зобов'язання з ПДВ*

* Розроблено автором на основі ПКУ, Інструкції бухгалтерського обліку з податку на додану вартість і Плану рахунків бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У результаті проведеного дослідження встановлено, що чинна методика бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ має низку методичних недоліків, які потребують вирішення.

Запропонована кореспонденція рахунків Д-т 361 – К-т 643 дасть змогу бухгалтеру контролювати черговість подій та позбавить необхідності ведення аналітичного обліку за субрахунком 643, оскільки використання цієї кореспонденції рахунків показує факт видачі податкової накладної покупцю.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>
2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91, із змінами і доповненнями.
3. **Господарський** кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>
4. **Цивільний** кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>
5. **Омелькін В.** Юридичні аспекти спільної діяльності / В. Омелькін // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95. – С. 8–12.
6. **Привалова Н.** Спільну діяльність припинено: облік повернення майна / Н. Привалова // Баланс. – 2005. – № 29. – С. 15–17.
7. **Вишневський М.** Реєстрація спільної діяльності / М. Вишневський // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – №95. – С. 12–14.
8. **Білоцерківська Г.** Податок на додану вартість / Г. Білоцерківська // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 13. – С. 33–34.

В статье раскрыты проблемные вопросы учета налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость при внесении имущества в совместную деятельность без создания юридического лица, а также ликвидации основных средств по решению налогоплательщика. Даны предложения относительно отражения налогового обязательства по НДС на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: налоговое обязательство, НДС, Налоговый кодекс, субъект хозяйствования, счета бухгалтерского учета.

In the article the problem questions of account of tax liabilities are exposed from a Value added tax at bringing of property in joint activity without creation of legal entity, liquidation of the fixed assets, in decision of payer of tax. Suggestions are given in relation to the reflection of tax liabilities from VAT on the accounts of record-keeping.