

УДК005.52:336.226.322

ОЛЕКСАНДР ЮРЧЕНКО,

канд. екон. наук, старший
викладач кафедри
бухгалтерського обліку,
Національна академія
статистики, обліку
та аудиту

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: АНАЛІЗ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ 2016 РОКУ

Юрченко, О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року // бухгалтерський облік і аудит, 2015. – №12. – С. 18-25

У статті розглянуто питання адміністрування податку на додану вартість у 2016 році в контексті законодавчих змін. Метою дослідження є розкриття інформації про порядок нарахування і сплати ПДВ, у зв'язку зі змінами у чинному податковому законодавстві. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації питання адміністрування ПДВ у 2016 р. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання – платників ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, об'єкт оподаткування, адміністрування, податкова накладна, система електронного адміністрування, спеціальний режим оподаткування, бюджетне відшкодування.

В статье рассмотрены вопросы администрирования налога на добавленную стоимость в 2016 году в контексте законодательных перемен. Целью исследования является раскрытие информации о порядке начисления и уплаты НДС, в связи с изменениями в действующем налоговом законодательстве в 2016 г. Методы анализа и синтеза использованы для структурирования предметной области исследования на основе идентификации и формализации вопросов администрирования НДС. Полученный результат будет полезным для применения в практической деятельности субъектов хозяйствования – плательщиков НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, объект налогообложения, администрирование, налоговая накладная, система электронного администрирования, специальный режим налогообложения, бюджетное возмещение.

The questions of the administration of VAT in 2016 in the context of legislative changes. The study is the disclosure of the procedure of calculation and payment of VAT due to changes in current tax legislation in 2016. Methods of analysis and synthesis used to structure the substantive research based on identifying and formalizing the issue of VAT administration. The result will be beneficial for use in the practice of business entities – VAT payers.

Keywords: value added tax, object tax administration, tax invoice, the system of electronic administration, special taxation regime refund.

Постановка проблеми.

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) – один із найбільш проблемних податків у податковій системі України. Це пов'язано перш за все із методикою його нарахування і сплати, яка дозволяє державі з одного боку наповнювати дохідну частину свого бюджету, але водночас мати корупційну складову в частині бюджетної заборгованості перед платниками податку, ухилення останніх від сплати у тому числі за рахунок неузгодженості нормативно-правових актів, роз'яснень контролюючих та судових органів,

численних змін та непослідовної податкової політики держави в частині адміністрування ПДВ і недосконалого податкового обліку платників податку.

Прийняття Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1] не вирішило вищевказаних проблем. Крім того, до ПКУ й надалі вносяться численні зміни, приймаються окремі нормативні акти, порушуючи принцип стабільності, на якому повинно ґрунтуватися податкове законодавство. Винятком не став і 2015 рік, в якому було запроваджено систему

електронного адміністрування ПДВ, яка на думку платників податку, не тільки ускладнила роботу бухгалтерів, а й дозволила вивести значну кількість обігових коштів з обороту підприємства, наповнивши таким чином дохідну частину державного бюджету. Що стосується «податкових ям» та «площадок» то вони не були ліквідовані таким нововведенням.

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. №909-VIII [2] внесло безліч цікавих та спірних питань для платників податку в нарахування, сплати, обліку та звітності з ПДВ.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. **Мета статті.** Проблема адміністрування ПДВ досліджувалася багатьма вченими, зокрема О.Д. Василюком, Ю.Б. Івановим, А.І. Крисоватим, М.П. Кучерявенко, А.М. Соколовською, Н.М. Ткаченко та іншими. Вагомий внесок у розвиток організації та методики обліку розрахунків за ПДВ здійснили вітчизняні вчені й науковці О.В. Адамик, В.В. Бабіч, Т.А. Бутинець, А.В. Дми-тренко, С.І. Ковач, М.М. Коцупатрій, Ж.В. Піскова, Т.Ф. Плахтій, К.К. Уллубієва, М.М. Шигун та ін.

Вивчення праць вітчизняних і зарубіжних вчених з адміністрування та обліку розрахунків за ПДВ дозволило виявити ряд проблемних питань, які назріли в цей час і потребують вирішення. Зокрема, це стосується:

- визначення ролі та місця овердрафту у системі електронного адміністрування ПДВ;
- зрозумілості та прозорості бюджетного відшкодування ПДВ;
- доцільності запровадження пропорційного розподілу ПДВ між бюджетом та спеціальним рахунком для сільськогосподарських товаровиробників, які обрали спеціальний режим оподаткування ПДВ.

Метою дослідження є розкриття інформації про зміни у податковому законодавстві, які торкнулися питань адміністрування податку на додану вартість.

Виклад основного матеріалу дослідження. В наших попередніх дослідженнях були розглянуто питання особливостей обліку і звітності за податком на додану вартість [3] та розглянуто схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість [4]. Розглянемо новачі податкового законодавства щодо розрахунків за ПДВ у розрізі таких напрямів (рис. 1).



Рис. 1. Новачі податкового законодавства щодо податку на додану вартість

База оподаткування ПДВ. Так зміни в частині адміністрування ПДВ торкнулися порядку визначення бази оподаткування. Зокрема, у п. 188.1 ст. 188 ПКУ з бази оподаткування виключено суми роздрібного акцизу. Таким чином, платник ПДВ під час продажу товарів, які обкладають роздрібним акцизом:

- нараховує акциз на вартість продажу з ПДВ;
- обчислює ПДВ від договірної вартості без акцизу.

Мінімальна база операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/ послуг буде дорівнювати не їхній собівартості, як це було у 2015 році, а звичайній ціні. За покупними

товарами/ послугами нижня межа залишається на рівні ціни придбання, а для необоротних активів – балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду.

У разі постачання(продажу, відчуження іншим способом) банками та іншими фінансовими установами майна, набутого ними у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно, базою оподаткування буде позитивна різниця між ціною постачання та ціною придбання(тобто вартістю, за якою набули у власність) такого майна.

Зміни в частині оподаткування ПДВ операцій щодо пільгового постачання можна розглядати за такими напрямками:

1) скасовано режим звільнення від ПДВ для транспортування природного газу територією України в митному режимі транзиту;

2) розширено межі пільги для міжнародної технічної допомоги (зокрема, на постачання товарів/ послуг, які фінансуватимуть за її рахунок) (п. 197.11 ст. 197 ПКУ [1]). Крім того, здійснення таких операцій не вимагатиме нараховувати «компенсуючи» податкові зобов'язання за п. 198.5 ст. 198 ПКУ [1] та розподіляти податковий кредит за ст. 199 ПКУ[1];

3) звільнено від оподаткування ПДВ операції банків та інших фінансових установ із постачання майна, набутого ними у власність внаслідок звернення стягнення на таке майно. Звільнення від оподаткування стосується тієї частини вартості майна, за якою воно було набуто у власність у рахунок погашення зобов'язань за договором кредиту(позики);

4) до 01.01.2017 р. подовжили дію кінематографічної пільги з ПДВ за п. 12 підрозділу 2 р. XX ПКУ [1];

5) до 01.01.2017 р. звільнили від ПДВ операції платника податку — боржника з постачання товарів для цілей погашення його заборгованості перед кредиторами відповідно до плану реструктуризації, погодженого згідно із законом щодо фінансової реструктуризації, або плану санації, затвердженого згідно із статтею 6 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. №2343-ХІІ з урахуванням особливостей, установлених законом щодо фінансової реструктуризації.

Тобто, під час постачання товарів платник ПДВ – боржник не застосовує норми V-го розділу ПКУ щодо нарахування податкових зобов'язань або коригування раніше визнаних податкових зобов'язань та / або виділеного податкового кредиту у зв'язку з таким постачанням»;

б) умовні податкові зобов'язання, за п. 198.5 ст. 198 ПКУ[1], необхідно нараховувати в разі використання товарів/ послуг, необоротних активів для постачання поза межами митної території України (тобто при здійсненні необ'єктних операцій).

Анулювання реєстрації платників ПДВ. Законом України №909 [2] були внесені зміни до V-го розділу ПКУ в частині анулювання свідоцтва про реєстрацію платників ПДВ. Зокрема, з 01.01.2016 року заборонено скасовувати реєстрацію платника ПДВ, навіть якщо в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців наявний запис про: відсутність юридичної особи або фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання); відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу. Така новація є позитивною для платників ПДВ, оскільки нерідко саме із цих підстав контролюючі органи анулювали ПДВ реєстрацію, що спричиняло втрату податкового кредиту чи залишку від'ємного значення, а також судові баталії навколо такого рішення.

Документування розрахунків за ПДВ. Так законодавцем внесено зміни щодо визначення дня оформлення електронної податкової накладної (далі – ЕПН). Протягом 2015 року від платників ПДВ вимагали складати ЕПН у день виникнення податкового зобов'язання продавця(п. 201.4 ст. 201 ПКУ[1]). 30.01.2016 р. схоже формулювання закріплено в п. 201.1 ст. 201 ПКУ[1] але воно більш невиразне. Зокрема, необхідно складати ЕПН на дату виникнення податкового зобов'язання. Це можна трактувати наступним чином, наприклад, за сьогоднішнім постачанням ЕПН можна виписати і завтра – аби її тільки датували днем постачання.

Окрім того введено новий штраф за помилки в обов'язкових реквізитах податкових накладних. Виходячи з п. 120¹ 4 ст. 120 ПКУ [1] його накладатимуть, якщо помилку в обов'язкових реквізитах податкової накладної виявлять податківці під час

позапланової перевірки, проведеної за заявою покупця.

Отже, подання невдоволеним покупцем додатка Д8 до декларації з ПДВ (заява-скарга) спричинятиме покарання у вигляді штрафу – 170 грн. на платника ПДВ та зобов'язання виправити помилку. У тому

випадку, якщо постачальник не виправить допущену в ЕПН помилку протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, то його очікують більш жорсткіші фінансові санкції (табл. 1).

Таблиця 1

Штрафи за не виправлення помилки в податковій накладній

№ з/п	Період не виправлення помилки за наслідками позапланової перевірки	Розмір штрафу, % від суми ПДВ у податковій накладній
1	Протягом 15 календарних днів	10
2	Від 16 до 30 календарних днів	20
3	Від 31 до 60 календарних днів	30
4	Від 61 до 90 календарних днів	40
5	Від 91 до 120 календарних днів	50
6	Від 121 до 150 календарних днів	60
7	Від 151 до 180 календарних днів	70
8	Після спливу 181 календарного дня	100

Варто зауважити, що за допомогою драконівських штрафів законодавець вирішив захистити податковий кредит покупців від сваволі постачальників, які відмовлялися виправляти огріхи. Однак нововведені штрафи за помилки в податкових накладних навіть вище штрафів за відсутність (зокрема, не оформлення) податкових накладних. Тож, у деяких випадках помилка в оформленні ЕПН коштуватиме дорожче, ніж не складання такого документа. До того ж, якщо ЕПН не зареєстрували в ЄРПН, то нова процедура не допоможе покупцю зберегти податковий кредит.

Отже, відповідно до абз. 19 п. 201.10 ст. 201 ПКУ [1]: «.податкова накладна, що містить помилки в реквізитах, визначених п. 201.1 ст. 201 ПКУ (крім коду товару згідно з УКТ ЗЕД), які не заважають ідентифікувати здійснену операцію, її зміст (товар/ послугу, що постачаються), період, сторони та суму податкових зобов'язань, є підставою для віднесення покупцем сум податку до податкового кредиту». Виходячи з цього покупець вправі вирішувати чи хоче він сформувати податковий кредит за ЕПН, щодо правильності якої має сумніви, або ж бажає направити до постачальника позапланову перевірку та спонукати контрагента усунути недоліки.

Як бачимо, помилка в обов'язкових реквізитах ЕПН та не реєстрація податкової накладної у ЄРПН надають покупцю право поскаржитися на постачальника, подавши відповідну заяву (додаток Д8 до декларації). Тому від покупця залежить, чи

перевірятимуть контролери постачальника позапланово.

Податкові зміни не оминули і розрахунків коригувань (далі – РК) до ЕПН. Так, зокрема:

- заборонено сформувати податковий кредит за незареєстрованими у Єдиному реєстрі розрахунками коригування;
- дозволено формувати податковий кредит за несвоєчасно зареєстрованим РК в періоді його реєстрації, але не пізніше 365 днів із дати його складання.

Система електронного адміністрування ПДВ у 2016 році зазнала незначних змін.

1. Змінено формулу обчислення суми реєстраційного ліміту в п. 200¹.3 ст. 200¹ ПКУ [1]. Так, формула, за якою розраховується сума податку, на яку платник може виписати ЕПН матиме такий вигляд:

$$\text{Накл} = \sum \text{Накл Отр} + \sum \text{Митн} + \sum \text{Поп Рах} + \sum \text{Овердрафт} - \sum \text{Накл Вид} - \sum \text{Відшкод} - \sum \text{Перевищ} \quad (1)$$

де $\sum \text{Накл Отр}$ – загальна сума ПДВ за отриманими податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, і розрахунками коригувань до таких податкових накладних, зареєстрованих у ЄРПН;

$\sum \text{Митн}$ – загальна сума податку, сплачена платником ПДВ під час увезення товарів на територію України;

$\sum \text{Поп Рах}$ – загальна сума поповнення ПДВ-рахунка, перерахована платником зі свого поточного рахунка;

$\sum \text{Овердрафт}$ – це сума середньомісячного розміру сум податку, які за останніх 12 звітних (податкових) місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені

чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником-сільгоспідприємством, що обрав спеціальний режим відповідно до ст. 209 ПКУ[1];

ΣНаклВид – загальна сума ПДВ за виданими та зареєстрованими податковими накладними, складеними на дату виникнення податкових зобов'язань, і за розрахунками коригувань до них;

ΣВідшкод – загальна сума податку, заявлена платником ПДВ до бюджетного відшкодування на поточний рахунок у декларації після ПДВ та уточнюючого розрахунку до неї;

ΣПеревищ – різниця між сумою податкових зобов'язань, визначених платником ПДВ у декларації, і сумою ПДВ, зазначеною у складених і зареєстрованих у ЄРПН податкових накладних і розрахунках коригувань до них.

Новий показник овердрафт перераховуватимуть щокварталу(протягом перших шести робочих днів). Молодим платникам ПДВ (які станом на 01.01.2016 р. зареєстровані менш як 12 звітних(податкових) місяців, а також платникам, зареєстрованим після 01.01.2016 р.) овердрафт нараховуватимуть протягом перших шести робочих днів кварталу, що настає за кварталом, у якому строк такої реєстрації досягає 12 звітних(податкових) місяців.

2. У п. 200¹.6 ст. п. 200¹ ПКУ[1] зазначено, що повернути надлишок коштів з електронного рахунку на поточний(для цього слід оформити додаток Д4 до декларації з ПДВ) можна, якщо повернення не призведе до формування від'ємного значення реєстраційного ліміту за п. 200¹.3 п. 200¹ ПКУ[1]. Така вимога діяла й у 2015 році, однак тільки зараз її прописали в ПКУ[1].

3. У п. 200¹.3 п. 200¹ ПКУ[1] по-новому описали правила збільшення реєстраційного ліміту платникам ПДВ, яким погашають заборгованість із різниці в тарифах на теплову енергію, опалення та постачання гарячої води, послуги із централізованого водопостачання, водовідведення. Зокрема, показник ΣНакл зростає на суму зменшення залишку узгоджених податкових зобов'язань такого платника податку.

4. Новації в системі електронного адміністрування пов'язані з оновленим спеціальним режимом обкладення ПДВ у сільському господарстві за ст. 209 ПКУ[1].

5. Для платників ПДВ, які використовують касовий метод за п. 187.10 ст. 187 ПКУ[1] під

час розрахунку показника ліміту, на який вони вправі зареєструвати ЕПН в Єдиному реєстрі (ΣНакл), будуть враховуватися суми податку, зазначені в податкових накладних, складених до 01.07.2015 р., за якими право на включення таких сум до податкового кредиту виникає після 01.07.2015 р. Передбачається, що такі суми податку візьмуть участь в обрахунку суми ΣНакл на підставі податкової декларації з податку за звітний період, у якому платник податку, який обрав касовий метод обліку ПДВ, включає такі суми податку до податкового кредиту.

6. Зафіксований напрямок повернення з бюджету переоплати з ПДВ. Такі кошти переказуватимуть тільки на електронний рахунок платника ПДВ. Тобто можна констатувати той факт, що грошові кошти платника податку будуть фактично заморожені ще певний час. Адже скористатися цими коштами на власний розсуд платник ПДВ зможе тільки після їх надходження на поточний рахунок. А для цього потрібно подати декларацію разом із додатком Д4 та висловити в ньому бажання переказати на власний поточний рахунок залишок, який перевищує суму поточних податкових зобов'язань та податковий борг (за наявності).

Бюджетне відшкодування ПДВ. Закон України №909 [2] дозволив розширити межі використання бюджетного відшкодування. Відтепер платник податку вправі зарахувати бюджетне відшкодування ПДВ у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету.

Скасована заборона на отримання бюджетного відшкодування платниками ПДВ зареєстрованими менше року та платниками ПДВ із малими обсягами оподатковуваних поставок(які менше суми бюджетного відшкодування).

З 01.02.2016 р. Мінфін формуватиме два Реєстри заяв про повернення суми бюджетного відшкодування:

– які відповідають критеріям, визначеним у п. 200.19 ст. 200 ПКУ[1] (пп. "а" пп. 200.7.1 п. 200.7 ст. 200 ПКУ);

– які не відповідають критеріям, визначеним у п. 200.19 ст. 200 ПКУ[1] (пп. "б" пп. 200.7.1 п. 200.7 ст. 200 ПКУ).

Оновлені критерії, викладені в п. 200.19 ст. 200 ПКУ[1] подібні до вимог, які раніше

висували до претендентів на автоматичне відшкодування. Поряд із цим зі ст. 200 ПКУ[1] зникнуть як згадки про термін «автоматичне бюджетне відшкодування», так і про преференції (зокрема, у термінах повернення коштів), що супроводжували його. Окрім того, законодавець навів тільки загальні риси нового порядку відшкодування. Зокрема, передбачається, що заяви на відшкодування автоматично вноситимуть до відповідного Реєстру "...протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку їх надходження". Однак відшкодовувати будуть узгоджені контролюючим органом суми бюджетного відшкодування (пп. 200.7.2 п. 200.7 ст. 200 ПКУ), а дату такого узгодження мають зазначити в Реєстрі (пп. 200.7.1 п. 200.7 ст. 200 ПКУ). Отже, швидкість відшкодування ПДВ знову-таки залежатиме від контролюючих органів, адже податківці будуть узгоджувати відшкодування:

- за наслідками камеральної перевірки. Її проводять протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном подання декларації (п. 200.10 ст. 200 ПКУ);

- після документальної перевірки в окремих випадках із п. 200.11 ст. 200 ПКУ[1]. Йдеться про ситуації, коли від'ємне значення сформовано за операціями до 01.07.2015 р. та не підтверджено документальними перевірками або ж за операціями з придбання до 01.01.2016 р. товарів/ послуг у сільськогосподарських товаровиробників, які обрали спеціальний режим оподаткування відповідно до ст. 209 ПКУ[1].

Суми ж, заявлені до відшкодування до 01.07.2015 р., відшкодовуватимуть за правилами, визначеними старою (станом на 01.07.2015 р.) редакцією ст. 200 ПКУ[1] (п. 37 підрозділу 2 р. XX ПКУ).

Спеціальний режим оподаткування ПДВ. Резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства та відповідає переліченим нижче критеріям (далі – сільськогосподарське підприємство), може обрати спеціальний режим оподаткування.

Сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є поставка вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих виробничих потужностях, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості

сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів сукупно. Ця норма податкового законодавства діє з урахуванням того, що:

- а) для новоствореного сільськогосподарського підприємства, зареєстрованого як суб'єкт господарювання, який здійснює господарську діяльність менше 12 календарних місяців, така питома вага сільськогосподарських товарів (послуг) розраховується за наслідками кожного звітного податкового періоду;

- б) з метою розрахунку такої питомої ваги до складу основної діяльності сільськогосподарського підприємства не включаються оподатковувані операції з постачання капітальних активів, що перебували у складі його основних фондів не менше 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, якщо такі поставки не були постійними і не становили окремої підприємницької діяльності.

Даний режим не поширюють на виробників підакцизних товарів, крім підприємств первинного виноробства, які поставляють виноматеріали (коди УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30).

Для застосування спеціального режиму оподаткування підприємство повинно отримати свідоцтво про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування. У свідоцтві повинен міститися перелік видів діяльності такого сільськогосподарського підприємства. Згідно із спеціальним режимом оподаткування сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), у 2015 році не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.

З 01.01.2016 р. для сільськогосподарських підприємств, які обрали спеціальний режим оподаткування ПДВ застосовували особливі правила: частину спецрежимного ПДВ доведеться сплачувати в державну казну, і лише певний відсоток податку потраплятиме

на спеціальний рахунок. Залежно від операцій, які здійснюють сільгоспвиробники, позитивна різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом звітного періоду буде розподілена в такому співвідношенні (п. 209.2 ст. 209 ПКУ[1]):

- за операціями із сільськогосподарськими товарами/ послугами(крім зернових і технічних культур та продукції тваринництва) — 50% до бюджету, решта 50% осідатиме на спеціальному рахунку;

- за операціями із зерновими і технічними культурами — 85% повинен отримати бюджет, 15% залишиться в розпорядженні платника податку;

- за операціями з продукцією тваринництва — 20% до державного бюджету, 80% — на спеціальний рахунок підприємства.

Окрім основного рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ, яким зараз користуються платники податку, які обрали спеціальний режим оподаткування, для розрахунків із бюджетом, сільгоспвиробникам будуть відкриті додаткові електронні рахунки для здійснення операцій з постачання (п. 200¹.2 ст. 200¹ ПКУ[1]):

- сільськогосподарських товарів/ послуг (окрім зернових і технічних культур та продукції тваринництва);

- зернових та технічних культур;

- продукції тваринництва.

Саме за допомогою цих рахунків відбуватиметься розподіл сум ПДВ до бюджету та на спеціальний рахунок підприємства. Сільськогосподарський товаровиробник перераховує на відповідний

додатковий рахунок всю суму ПДВ, обчислену за операціями з певного виду сільськогосподарської продукції. Протягом наступного операційного дня кошти автоматично розподіляються: частина ПДВ, яку належить отримати бюджету, потрапляє на основний електронний рахунок, інша частина поповнює спеціальний рахунок платника податку. З основного електронного ПДВ-рахунку кошти будуть списані в бюджет у строки, установлені для самостійної сплати ПДВ. Розглянемо це на прикладі.

ТОВ «Колос» – платник ПДВ, який обрав спеціальний режим оподаткування Сума ПДВ за лютий 2016 р. по зерну становить 1000 грн. Підприємство перераховує на додатковий «зерновий» рахунок у системі електронного адміністрування 1000 грн. Із них 850 грн. (85 %) буде автоматично зараховано на основний електронний рахунок, а 150 грн. (15 %)

– на спеціальний рахунок. Водночас за операціями з іншими сільгосптоварами/ послугами ПДВ за лютий 2016 р. становить 3000 грн. Всю суму потрібно перерахувати на додатковий «сільськогосподарський» рахунок у СЕА. При цьому 50 % від неї — 1500 грн., потрапить на основний електронний рахунок і стільки ж — на спеціальний рахунок. За результатами лютого 2016 року, сільгоспвиробник, який обрав спеціальний режим оподаткування сплатить 2350 грн. ПДВ у бюджет, а 1650 грн. лишиться в його розпорядженні на спеціальному рахунку. Більш схематично розподіл ПДВ представлено на рис. 2.

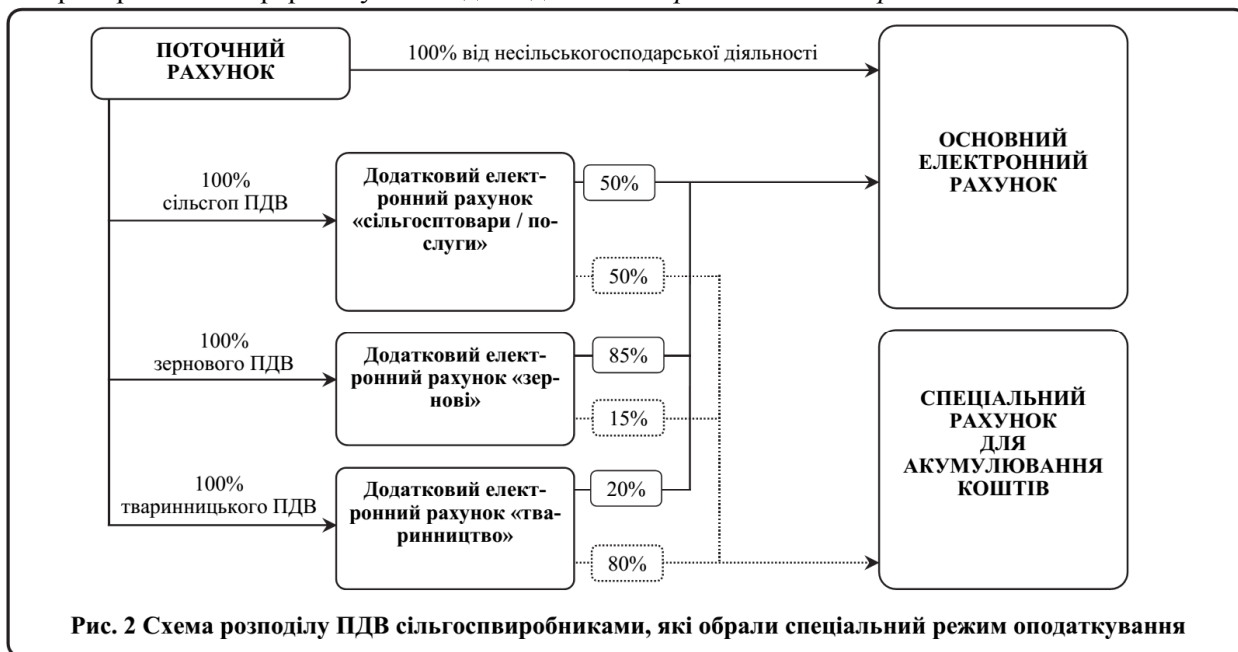


Рис. 2 Схема розподілу ПДВ сільгоспвиробниками, які обрали спеціальний режим оподаткування

Сплата спецрежимного ПДВ впливає на реєстраційний ліміт із п. 200¹.3 ст. 200¹ПКУ [1]. Кошти, які сільгоспідприємство перераховує на основний та будь-який із додаткових електронних рахунків, на дату такого перерахування збільшують суму реєстраційного ліміту. Вони включаються до показника Σ ПопРах. Подальший переказ частини коштів із додаткового електронного рахунку на основний електронний рахунок(у визначеній п. 209.2 ст. 209 ПКУ[1] пропорції) ніяк не позначиться на сумі реєстраційного ліміту (п. 200¹.3 ст. 200¹ ПКУ [1]).

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження нами були проаналізовані законодавчі новації в частині адміністрування податку на додану вартість. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання – платників ПДВ. В подальших дослідженнях пропонується зосередити увагу на законодавчих змінах стосовно обліку і звітності єдиного соціального внеску. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Податковий кодекс України** 02.12.2010 №2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. **Закон України** «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015. №909-VIII.
3. **Безверхий К.** Особливості обліку і звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих змін/ К. Безверхий// Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №1. – С.26 – 33.
4. **Безверхий К.** Схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість/ К. Безверхий, О. Юрченко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №8 – 9. – С.44 – 51.
5. **Адамик, О.В.** Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торговельних підприємств Західного регіону України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Оксана Василівна Адамик. – Тернопіль, 2003. – 20 с.
6. **Бутинець Т.А.** Сучасний стан обліку і документування розрахунків з податку на додану вартість/ Т. А. Бутинець// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – Вип. 1 (28). – С. 51 – 61.
7. **Василик О.Д.** Податкова система України: [Навч. посіб.] / О.Д. Василик. – К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с.
8. **Владімірська М.** Як працює ПДВ– формула: загальні правила/ М. Владімірська, О. Нагорна// Бібліотека Баланс: практичне керівництво. – 2015. – №11. – С. 5 – 9.
9. **Владімірська М.** Як працює ПДВ-рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ/ М. Владімірська// Бібліотека Баланс: практичне керівництво. – 2015. – №11. – С. 9 – 11.
10. **Іванов Ю.Б.** Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: [Моногр.] / Ю.Б. Іванов. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
11. **Коцупатрий М.М.** Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях: навч. посіб. для студ. Напрямку підготовки 030509 «Облік і аудит» / М. М. Коцупатрий, С. І. Ковач, К. В. Безверхий. – К.: КНЕУ, 2015. – 196 с.
12. **Кравченко І.Ю.** Облік і аналіз податкових платежів підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І. Ю. Кравченко. – К., 2010. – 18 с.
13. **Семенко Т.М.** Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України/ Т. М. Семенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_ark/2011_2/12_Semen.pdf
14. **Соколовська А.М.** Податкова система держави: теорія й практика становлення/ А. М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
15. **Уллубієва К.К.** Бухгалтерський облік і контроль розрахунків за податком на додану вартість: організація та методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит(за видами економічної діяльності)» / К. К. Уллубієва. – К., 2012. – 20 с.