

ЯРМОЛЕНКО Ю. Ю.

начальник відділу контролю за декларуванням ПДВ
Хмельницька ОДПІ
naukaiekonomica@kheu.km.ua

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ПРОПОРЦІЙНОГО ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ РОЗРАХУНКАХ З БЮДЖЕТОМ

У статті досліджується стан та механізм розподілу податкового кредиту з ПДВ після набуття чинності Податкового кодексу України. Доведено, що як під час дії Закону України «Про податок на додану вартість», так й в сучасних умовах ця прикладна проблема потребує практичного вирішення. Також систематизовано та узагальнено пропозиції з облікового забезпечення при розподілі податкового кредиту з ПДВ, що надасть можливість господарюючим суб'єктам правильно визначати податкові зобов'язання за умов проведення оподатковуваних та пільгових операцій.

Ключові слова: Податковий кодекс України, податковий кредит з ПДВ, пропорційний облік податку, оподатковувані операції, звільнені від оподаткування та такі, що не підлягають обкладанню ПДВ.

ЯРМОЛЕНКО Ю. Ю.

начальник отдела контроля за декларированием НДС
Хмельницкая ОГПИ
naukaiekonomica@kheu.km.ua

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРОПОРЦИОНАЛЬНОГО УЧЕТА НАЛОГОВОГО КРЕДИТА ПО НДС ПРИ РАСЧЕТАХ С БЮДЖЕТОМ

В статье исследуется состояние и механизм распределения налогового кредита НДС после принятия Налогового кодекса Украины. Доказано, что как и во время действия Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость», так и в современных условиях эта прикладная проблема требует практической реализации. Также систематизированы и обобщены предложения по учетному обеспечению при распределении налогового кредита с НДС, что предоставит возможность хозяйствующим субъектам правильно определять налоговые обязательства при условии проведения облагаемых и льготных операций.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Украины, налоговый кредит по НДС, пропорциональный учет налога, налогооблагаемые операции, освобожденные от налогообложения и не подлежащие обложению НДС.

YARMOLENKO Y. Y.

head of department of VAT declaration control
Khmelnyskyi Region State Tax Inspection
naukaiekonomica@kheu.km.ua

MODERN PROBLEMS OF PROPORTIONAL REGISTRATION OF TAX CREDIT WITH VAT IN THE CALCULATION OF THE BUDGET

The article examines the state and the mechanism of distribution of the tax credit the VAT after the adoption of the Tax code of Ukraine. It is proved that as the Law of Ukraine «on value added tax», and in modern conditions this applied problem requires practical implementation. Also systematized and compiled proposals by cost provision in the distribution of tax credit of VAT, which will allow economic agents to determine tax liability, subject to subject and concessional operations.

Keywords: Tax Code of Ukraine, VAT credit is proportional registration tax, taxable transactions, exempted and which are not subject VAT taxation.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими практичними завданнями. Загальновідомо, що розробка оптимальної податкової бази, безумовно в межах чинного законодавства, вкрай актуальна для господарюючих суб'єктів. Адже від стану розрахунків з бюджетом залежатиме ефективність господарювання вітчизняних підприємств, їх фінансова платоспроможність та здатність використовувати свій

потенціал для реалізації завдань динамічного і сталого розвитку. За таких умов важливим інструментом фінансового забезпечення суб'єктів господарювання залишається непряме оподаткування господарських операцій через механізм справляння податку на додану вартість (ПДВ), який є найважливішим та найвагомішим важелем управління фінансовими ресурсами як на рівні підприємств, так одним із головних джерел наповнення дохідної частини бюджету країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та прикладні аспекти ефективності механізму наповнення бюджету через справляння податку на додану вартість досліджували відомі вітчизняні економісти, а саме: О. Данілов, І. Луніна, І. Лютий, Т. Єфіменко, А. Скрипник, А. Соколовська, А. Сігайов та інші. Проблемні питання регулювання фінансовими ресурсами підприємств через вдосконалення механізму пропорційного розподілу податкового кредиту з ПДВ в умовах дії Закону України «Про податок на додану вартість» знаходимо у статтях, опублікованих у фахових виданнях такими авторами, як Н. Каштанова [10], І. Садовська [13], І. Сардачук [13], В. Синчак [15], у матеріалах деяких навчальних посібників [12, с.151–153], в публікаціях практичного спрямування експертів з оподаткування Н. Алпатової [4], О. Водопянової [6], Н. Голоскубової [7] та інших. На існування прогалин та наявності проблем у податковому законодавстві до запровадження Податкового кодексу України (ПКУ) при пропорційному обліку податкового кредиту з податку на додану вартість за умов проведення оподатковуваних та неоподатковуваних (пільгових) операцій звертав увагу й автор статті, запропонувавши у наукових фахових виданнях власне бачення вирішення даної проблеми [16, 17].

Невирішені раніше частини проблеми. В той же час, проблеми пропорційного розподілу податкового кредиту з ПДВ в нових законодавчих умовах ще потребують свого вирішення та реалізації як у практичних виданнях та фаховій науковій літературі з оподаткування, так й безпосередньо у податковій звітності платників при розрахунках з бюджетом.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Беручи до увагу вищенаведене, метою статті є розкриття сутності розподілу податкового кредиту з ПДВ під час дії ПКУ, недосконалості механізму реалізації у податковій звітності пропорційного відображення податку на додану вартість та необхідності подальшого вдосконалення методики розподілу податкового кредиту з ПДВ.

Виклад основного матеріалу дослідження

Проаналізувавши нормативні акти Міністерства фінансів України та ДПС України [2, 3] та статті у виданнях практичного спрямування [8, 9, 14], опубліковані після набуття чинності ПКУ, зазначимо, що в сучасних законодавчих умовах продовжується пошук оптимального механізму пропорційного обліку податкового кредиту з податку на додану вартість (ПДВ), або іншими словами, розподілу податкового кредиту з «вхідного» ПДВ. А тому зазначена проблема не втратила актуальності й до теперішнього часу потребує свого практичного вирішення.

В той же час ще недостатніми є публікації із зазначеного питання у фахових економічних виданнях. За таких обставин слід відмітити статтю викладачів з Вінницького торговельно-економічного інституту (ВТЕУ) під назвою «Проблеми розподілу податкового кредиту з ПДВ на вітчизняних підприємствах», опубліковану у 2012 році у економічному журналі фахового видання Хмельницького національного університету [5]. Ми підтримуємо думку авторів про те, що механізм розподілу податкового кредиту з ПДВ, набув більшого, ніж в умовах дії закону України «Про податок на додану вартість» законодавчого регулювання, однак викликав багато запитань, пов'язаних з його практичним застосуванням, а тому питання розподілу податкового кредиту з ПДВ в нових законодавчих умовах залишається відкритим [5, с.94].

Проте, незважаючи на принципові висновки щодо недосконалості методики розподілу ПДВ, з якими слід погодитися, у зазначеній публікації наукового спрямування так і

залишилися невисвітленими питання щодо сутності, механізму та проблемних аспектів пропорційного обліку податкового кредиту у податковій звітності платників податків. У вищезгаданій статті ми знаходимо передрук речень з окремих статей Податкового кодексу України (п.199.1 та п.199.2 ст. 199 ПКУ) та, на жаль, не знаходимо прикладних розрахунків. Хоча, на нашу думку, повинні обов'язково бути наведено практичні ситуації, оскільки вищеназвана публікація стосується саме прикладної проблеми фінансового напрямку забезпечення діяльності платників податків.

Крім того науковцями зроблено суттєву методологічну помилку щодо віднесення сум розподілу з ПДВ до рядків декларації з ПДВ (ряд. 10.1 декларації) за умов, якщо товари частково використовуються в оподатковуваній діяльності, а частково ні. Однак, згідно з п.4.4 розділу V Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2011 №1492, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.12.2011 за №1490/20228 (далі – Наказ № 1492) товари, які придбані з метою одночасного (часткового) використання в господарській діяльності господарюючого суб'єкта в оподатковуваних та в неоподатковуваних операціях відображаються в рядку 15.1 та рядку 15.2 податкової декларації з ПДВ відповідно до обрахованої частки використання в зазначених операціях. При тому обсяги придбання, суми ПДВ за якими не підлягають включенню до податкового кредиту, слід відобразити у рядку 15.2 (колонка А) декларації з ПДВ, Суми ПДВ, які відповідають даній частці, відображаються у рядку 15.1 декларації з ПДВ [2].

Аналогічно і при імпорту товарів, які придбані з метою використання в господарській діяльності частково в оподатковуваних та частково в неоподатковуваних операціях, зазначені операції слід відображати в рядках 15.1 та рядку 15.2 податкової декларації з ПДВ відповідно до обрахованої частки використання операцій в операціях, що оподатковуються та пільгових операціях. У разі відсутності обсягів поставок (постачання), які не обкладаються ПДВ та/або звільнені від оподаткування податком, сплачених імпортерами ПДВ при розмитненні товарів, підлягає відображенню лише у рядку 12.1 «обсяг придбання, податок на додану вартість, сплачений митним органам» (кол.Б) без відповідного розподілу у ряд. 15.1 та 15.2 декларації.

Рядок 10.1 декларації, на який посилаються автори [5, с.94], передбачено лише для фіксації господарських операцій підприємств та підприємців-платників ПДВ за умов, якщо у відповідному звітному періоді у платника відсутні обсяги поставок (постачання), які не обкладаються ПДВ або/та звільнені від оподаткування податком.

Отже, у разі реалізації на практиці відповідних пропозицій науковців ВТЕУ платниками податків щодо розподілу з ПДВ у податковій звітності (ряд. 10.1 декларації) за наявності оподатковуваних та пільгових операцій, до платників ПДВ будуть вжиті заходи у вигляді донарахувань та застосувань штрафних та адміністративних санкцій з боку контролюючих органів Міністерства доходів і зборів України з відповідними для господарюючих суб'єктів наслідками. Тому, на нашу думку, наведений підхід авторів до досліджуваної проблеми є дискусійним і потребує додаткових обґрунтувань, оскільки з практичної точки зору його застосування буде проблематичним для платників ПДВ з наведеними вище наслідками.

Отже, розподілу підлягає вся сума податкового кредиту звітного періоду за умов коли неможливо довести чи приймають всі товари, придбані (споруджені, ввезені, виготовлені тощо) в оподатковуваних операціях чи ні. Наприкінці року ця сума згідно річного перерахунку перераховується виходячи з фактичного співвідношення оподатковуваних та неоподатковуваних операцій за цілий рік.

Також можна заперечити, що правова норма розподілу всієї суми податкового кредиту звітного періоду за наявності оподатковуваних та пільгових операцій (звільнених, не є об'єктом оподаткування та тих, що не оподатковуються згідно з п.186.2,186.3 ст.186 ПКУ) за неможливості доведення платником податків подальшого напрямку придбаних товарів відсутня у Податковому кодексі України. Слід зазначити, що вищенаведена думка має право на існування, але, на нашу думку, вона є помилковою.

Порівняльний аналіз розподілу податкового кредиту з ПДВ за наявності (відсутності) різних видів господарських операцій *

Назва та код рядків II розділу «Податковий кредит» декларації з податку на додану вартість	За наявності операцій, які не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування та/або не оподатковуються	За відсутності операцій, які не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування та/або не оподатковуються
	Дозволений податковий кредит	Дозволений податковий кредит
Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) з ПДВ на митній території України товарів/послуг та необоротних активів для здійснення оподатковуваних операцій за основною ставкою (20%) та нульовою ставкою (рядок 10.1):	ні	так
Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи та отримані від нерезидента на митній території України послуги для здійснення операцій, які оподатковуються за основною ставкою та ставкою 0% (рядок 12), в т.ч.	X	X
обсяг придбання, ПДВ, сплачений митним органам (рядок 12.1)	ні	так
послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України (рядок 12.4)	ні	так
Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення, ввезення) з ПДВ товарів/послуг та необоротних активів, які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні (в операціях, які не є об'єктом оподаткування та/або звільнені від оподаткування та/або не оподатковуються), рядок 15 декларації, в т.ч.:	X	X
частина, що включається до складу податкового кредиту (рядок 15.1)	так	ні
частина, що не включається до складу податкового кредиту (рядок 15.2)	так	ні

* складено та узагальнено автором. Для зручності назви рядків декларацій спрощено. Також рядки 13 та 14 декларації з ПДВ, які не приймають участі у розрахунку розподілу, не відображено у таблиці. Оскільки в умовах Податкового кодексу України під поняття оподатковуваних операцій не підпадають операції з придбання товарів, сума зазначена у рядках 11.1 та 11.2 не приймає участь у розрахунку коефіцієнта (частки) під час пропорційного розподілу податкового кредиту, а тому її упущено

Залишаючи питання відповідності нормативних актів державних органів, уповноважених на реалізацію податкової політики, яким є Міністерства фінансів України та

доходів і зборів України, діючому законодавству, оскільки ця тема потребує додаткового дослідження, зазначимо таке. Право тлумачити норми ПКУ законодавством надано уповноваженому органу, що реалізує державну податкову політику у вигляді узагальнюючих податкових консультацій [3]. Крім цього, наказ № 1492, який регламентує порядок заповнення податкової звітності з ПДВ зареєстровано в Міністерстві юстиції України, а тому є обов'язковий для платників ПДВ під час заповнення та подання податкової звітності з ПДВ.

Оскільки в умовах Податкового кодексу України під поняття оподатковуваних операцій під час пропорційного обліку податкового кредиту не відносяться операції з придбання товарів (з ПДВ чи без податку), вони також не приймають участі у розподілу зазначених сум і підлягають відображенню у рядках 11.1 та 11.2 декларації. Слід зазначити, що під час дії Закону України «Про податок на додану вартість» розподіл податкового кредиту з ПДВ, проводився з врахуванням частки придбаних товарів згідно з листом ДПА України від 16.11.2000 № 1525/7/16-1201 й які приймали участь у розподілі податкового кредиту, про що автором статті з використанням прикладного розрахунку доведено в одному з фахових економічних видань [16].

Отже, в Податковому кодексі України була вирішена проблема, яка довгий час не знаходила практичної реалізації під час дії закону України «Про ПДВ», а саме: часовий лаг розподілу (розподіл відбувається у тому періоді, коли вперше з'являються пільгові операції) та законодавчо регламентовано варіант розрахунку частки (коефіцієнта) розподілу (чітко прописаний у п.199.2 ст.199 ПКУ за відсутності відповідного порядку розрахунку частки у Законі України «Про податок на додану вартість»).

Для підтвердження вищезазначеного відповідні узагальнюючі висновки надамо у вигляді таблиці, додавши до неї, окремі колонки та рядки податкової декларації з ПДВ (див. табл. 1).

Аналізуючи механізм реалізації окремих норм наказу № 1492, згаданого вище, слід зазначити таке. Згідно наказу ДПА України від 15.06.2005 № 213 (зі змінами та доповненнями), яким регламентувався порядок заповнення податкової звітності з ПДВ в умовах дії Закону України «Про податок на додану вартість» та також зареєстрований в Міністерстві юстиції України до складу операцій, що підлягали обкладанню ПДВ було віднесено звільнені від ПДВ операції, які відображалися у рядку 5.1 І розділу «Податкові зобов'язання» декларації з ПДВ.

За таких умов, сума ПДВ, яка підлягала пропорційному віднесенню до складу податкового кредиту, надавала можливість задекларувати більш суму від'ємного значення, а й відповідно і з цієї величини саму частку податку до відшкодування, ніж за інших обставин, коли до складу операцій, що підлягають справлянню ПДВ і використовується для розрахунку частки розподілу податкового кредиту не потрібно було відносити операції, що звільнено від обкладання ПДВ [17, с.124].

З цих міркувань, з фіскальної точки зору, в нових законодавчих умовах під час дії вже наказу № 1492, що регламентує порядок заповнення податкової звітності з ПДВ, при розрахунку частки використання сплаченого (нарахованого) податку в додатку 7 до декларації з ПДВ (Д7), яка визначається як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без ПДВ), за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (за цей же попередній календарний рік у відсотковому виразі) вже не приймають участь звільнені від обкладання ПДВ операції. В той же час при розрахунку податкових зобов'язань (розділ І декларації з ПДВ) пільгові операції, які звільнено від ПДВ відносяться до операцій, що є об'єктом оподаткування (ряд. 6.1 декларації з ПДВ).

Зазначимо також, що розподіл податкового кредиту крім ст. 199 ПКУ, регулюються також п.198.4–198.5 ст.198 ПКУ [1]. Так, відповідно до п. 198.4 ст.198 ПКУ, якщо платник податку придбаває (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 податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не відносяться до податкового кредиту зазначеного платника. Тому ми погоджуємося з позицією окремих експертів щодо існуючих різних підходів до застосування п.198.4 ст.198 ПКУ та п.199.2 ст.199 ПКУ на практиці [11]. Так, на думку С. Лавренчука, застосовувати п. 198.4 ст.198 ПКУ для розподілу вхідного ПДВ слід тоді, коли придбані (виготовлені) товари/послуги призначені виключно та в повному обсязі для неоподатковуваних ПДВ операцій. У разі ж, коли такі товари чи послуги частково використовуються як в оподатковуваних, так і в неоподатковуваних операціях, або провести такий розподіл неможливо, застосовується методика пропорційного розподілу згідно з п.199.2 ст.199 ПКУ.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проблема пропорційного обліку податкового кредиту з ПДВ залишається актуальною в умовах дії ПКУ. Про це свідчить наявність публікацій у практичних виданнях. Потрібує свого вирішення ця проблематика у фаховій економічній науковій літературі, яка ще не знайшла достатнього висвітлення. Зокрема, це стосується порядку розподілу податкового кредиту на підприємствах агропромислового комплексу та у переробних підприємств, оскільки для цієї категорії суб'єктів господарювання законодавством передбачено особливий механізм пропорційного розподілу податкового кредиту, передбаченого ст. 209 ПКУ та підрозділом 2 розділу XX ПКУ [1]. Зважаючи на проблемні питання з пропорційного податкового обліку податкового кредиту на підприємствах цих галузей економіки [8, 9], подальшим напрямом досліджень автора стануть особливості механізму та порядку розподілу ПДВ на підприємствах з галузевою специфікою.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 – VI (зі змінами та доп. у редакції від 01.10.2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : затв. наказом Міністерства фінансів України № 1492 від 25.11.2011, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.12.2011 за № 1490/20228 (зі змінами та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua>
3. Узагальнююча податкова консультація щодо окремих питань пропорційного віднесення сум податку до податкового кредиту у разі використання придбаних та/або виготовлених товарів/послуг, необоротних активів частково в оподатковуваних операціях, а частково – ні : затв. наказом ДПС України від 16.02.2012 № 129 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua>
4. Алпатова Н. Як не обпектися на пільгах : секрети правильного розподілу ПДВ / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 50. – С. 29–32.
5. Блакита Г.В. Проблеми розподілу податкового кредиту з ПДВ на вітчизняних підприємствах [Електронний ресурс] / Г.В. Блакита, Л.А. Майстер, І.М. Вішневський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 2. Т. 1. – С. 93–95. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2012_2_1/093-095.pdf
6. Водопянова О. Розподіл податкового кредиту з ПДВ [Електронний ресурс] / О. Водопянова // Дебет-Кредит. – 2008. – № 23. – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/1cid03638.html>
7. Голоскубова Н. Розподіляємо податковий кредит між операціями оподатковуваними та неоподатковуваними ПДВ / Н. Голоскубова // Бухгалтерський тиждень. – 2006. – № 10. – С.15–18, 31–32.
8. Золотухін О. Розподіл ПДВ суб'єктами спеціального режиму: практичні ситуації / О. Золотухін // Бухгалтерія. – 2012. – № 48. – С. 49–52.
9. Золотухін О. Продукція з частковим використанням сільгоспсировини: розподіл ПДВ у переробника / О. Золотухін // Бухгалтерія. – 2012. – № 48. – С. 49–52.

10. Каштанова І. Проблемні питання розподілу податкового кредиту при здійсненні оподатковуваних операцій та звільнених від ПДВ операцій / І. Каштанова // Економіка. Фінанси. Право. – 2006. – № 2. – С. 35–38.
 11. Лавренчук С. Як розподіляється вхідний ПДВ між оподатковуваними та неоподатковуваними операціями? [Електронний ресурс] / С. Лавренчук. – 2013. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=62691>
 12. Педь І.В. Непрямі податки в податковій системі України : [навч. посібник / за ред. Ю.М. Лисенкова]. – К. : Знання, 2008. – 348 с.
 13. Садовська І.Б. Формування ефективної податкової політики в системі аграрного бізнесу – запорука розвитку і економічного росту сільськогосподарських підприємств / І.Б. Садовська, І.І. Сардачук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 12. – С. 135–141.
 14. Самарченко С. З оподатковуваних у неоподатковувані: що робити з ПДВ ? / С. Самарченко // Бухгалтерія. – 2012. – № 40. – С. 54–57.
 15. Синчак В.П. Спеціальний режим у непрямому оподаткуванні сільгоспвиробників / В.П. Синчак // Економіка АПК. – 2003. – № 7. – С. 102–109.
 16. Синчак В.П. Особливості в розподілі податкового кредиту при нарахуванні податку на додану вартість / В.П. Синчак, Ю.Ю. Ярмоленко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – Рівне : Редакційно-видавничий центр НУВГП, 2005. – Випуск 4 (32). – С. 139–146.
 17. Синчак В.П. Деякі проблемні питання розподілу податкового кредиту у фінансовому менеджменті підприємства / В.П. Синчак, Ю.Ю. Ярмоленко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 3. – Т. 3. – С. 122–125.
-