

Т. М. Семенко,
здобувач, Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОСОБЛИВОСТІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ПОДАТКОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Розкрито порядок формування показників у фінансовій та податковій звітності. Показано суперечності при складанні звітності з ПДВ.

The order of forming of indexes is exposed in the financial and tax reporting. Contradictions are rotined at drafting of accounting from VAT.

Ключові слова: податок на додану вартість, Декларація з ПДВ, звітний податковий період.
Key words: value Added Tax, Deklaraciya from VAT, tax period covered.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Звітність — завершальний результат фінансового, виробничого, податкового та статистичного обліку. Вона призначена для використання зовнішніми і внутрішніми користувачами. Податкова звітність — сукупність дій платника податку щодо складання, ведення і подання документів, які містять інформацію про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес обчислення податку, а також суму, яка має бути сплачена до бюджету. Податкова звітність складається платником податків самостійно і подається до податкових органів за результатами звітного періоду у встановлені законодавством терміни.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ З ПРОБЛЕМИ

Питання відображення інформації з податку на додану вартість у фінансовій та податковій звітності висвітлено в працях таких науковців, як: Н. Алпатова, Т. Абрамова, Ф.Ф. Бутиннець, Г.В. Бех, І. Головка, Н.Н. Грабова, С. Джигалов, М. Кулакова, І. Кравець, В.М. Пархоменко, І. Хмельський, К. Юрченко, Ф.О. Ярошенко.

Метою статті є визначення порядку формування та подання податкової звітності з податку на додану вартість.

Для досягнення мети необхідне розкриття порядку формування показників у податковій звітності.

Об'єктом дослідження є податок на додану вартість та податкова звітність з ПДВ.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Податок на додану вартість має досить значний вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств цукрової галузі. Цей результат відображається у фінансовій та податковій звітності суб'єктів господарювання. Декларація з податку на додану вартість є звітним документом і її подання є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання, які є платниками ПДВ, відповідно до пп. 7.7.2 ст. 7 ЗУ "Про податок на додану вартість". Одночасно з декларацією до органів державної податкової служби подаються всі додатки до неї (Додаток 1 "Розрахунок сум коригування ПДВ до податкової декларації з ПДВ", Додаток 2 "Довідка щодо залишку суми від'ємного значення попередніх податкових

періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду", Додаток 3 "Розрахунок суми бюджетного відшкодування", Додаток 4 "Заява про повернення суми бюджетного відшкодування", Додаток 5 "Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів) та відповідні довідки.

Отже, розглянемо порядок заповнення та подання декларації з ПДВ та Додатків до неї. Загалом Декларація з ПДВ складається і з трьох розділів: Розділ 1 "Податкові зобов'язання", Розділ 2 "Податковий кредит", Розділ 3 "Розрахунки з бюджетом за звітний період". Декларація складається на основі первинних документів (податкові накладні, вантажно митні декларації) та Реєстру отриманих та виданих податкових накладних. Вказуються загальні обсяги поставки, за якими у суб'єкта господарювання у звітному періоді виникли податкові зобов'язання. В рядку 6 Декларації відображається обсяг імпорту товарів протягом звітного періоду, при імпорті яких сплату зобов'язань з ПДВ було відстрочено шляхом видачі податкового векселя, та строки погашення такого векселя. Але оскільки Наказом Державної митної служби було відмінено видачу векселів на погашення зобов'язань з ПДВ при імпорті товарів, на нашу думку, доцільним є з декларації прибрати рядок 6. В рядку 7 зазначається сума послуг отримана платником ПДВ від нерезидента на митній території України. У разі виявлення помилки при формуванні податкових зобов'язань минулого періоду заповнюється рядок 8 Декларації, при цьому при заповненні цього рядка обов'язковим є подання Додатка 1 до Декларації з ПДВ. Прикладами, які збільшують податкові зобов'язання з ПДВ, можуть бути наступні:

- матеріальні (нематеріальні) активи, які надані як часткова компенсація продавцю — платнику податків — безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу і які не були включені до контрактної вартості;

- контрактна вартість операцій з продажу товарів (надання послуг) збільшилась з будь-якої причини;

- вартість тари, яка за контрактом повинна бути повернена, не була включена до бази оподаткування і не була повернена протягом терміну позовної давності;

— операції, які були задекларовані як такі, що не є об'єктом оподаткування, чи такі, що звільнені від оподаткування, чи такі, що оподатковуються за нульовою ставкою, але які не були такими (продаж інвалідам товарів, які не включені до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України).

Причинами зменшення зобов'язань з податку на додану вартість можуть бути наступні:

— продані товари повернуто постачальнику, оскільки вони були поганої якості, а постачальник вже задекларував ПДВ у декларації попереднього звітного періоду;

— поставлені товари не було оплачено покупцем, і борг було визнано безнадійним, а ПДВ було задекларовано;

— контрактна вартість операцій з продажу товарів (надання послуг) зменшилась з будь-якої причини;

— постачальник не може отримати належні суми (включаючи ПДВ) від покупця, але ПДВ було задекларовано у попередніх звітних періодах, у випадку банкрутства, коли борг не можна погасити під час ліквідації підприємства.

У розділі 2 Декларації зазначаються всі операції пов'язані з формуванням податкового кредиту. Зокрема, до рядків 10—15 декларації включаються обсяги придбання, включаючи ПДВ або без ПДВ вартість товарів, основних засобів на митній території України, а також імпортовані товари отримані від нерезидента з метою їх подальшого використання у господарській діяльності суб'єкта господарювання відповідно до п. 6.5 ст. 6 ЗУ "Про податок на додану вартість". В рядку 16 відображається коригування податкового кредиту за попередні періоди, при заповненні цього рядка обов'язковим є подання Додатку 1 до Декларації.

У третьому розділі Декларації з ПДВ відображаються суми податку, які повинні бути сплачені до бюджету у встановлені строки чи відшкодовані з державного бюджету платнику податку. Сума податку, яка підлягає сплаті до бюджету за підсумками поточного звітного податкового періоду та з урахуванням від'ємного значення податкового зобов'язання з ПДВ за минулий звітний податковий період, відображаються в рядку 27 Декларації. Якщо за результатами поточного податкового періоду платником податку визначено від'ємне значення різниці між податковим зобов'язанням та податковим кредитом, то таке значення відображається у рядку 22.1, як зменшення суми податкового боргу за попередні податкові періоди, в тому числі суми розстроченого податкового боргу з ПДВ, а решта зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду і відображається у рядку 22.2. та переноситься до рядка 23.1 Декларації наступного звітного періоду.

Якщо за результати звітного періоду різниця між сумою податкових зобов'язань з ПДВ та сумою податкового кредиту (при цьому враховується залишок такого від'ємного значення минулого податкового періоду, що був врахований як сума податкового кредиту наступного звітного періоду) відображається в рядку 25.1 чи 25.2 Декларації, в залежності від обраного платником податку напрямку відшкодування. При цьому разом з Декларацією подається Додаток 3 та Додаток 4 до Декларації.

У випадку наявності від'ємного значення після декларування бюджетного відшкодування така сума включається до податкового кредиту наступного звітного періоду та відображається у рядку 26 Декларації та таке значення переноситься до рядка 23.2 Декларації наступного звітного періоду.

Розглянемо порядок заповнення та подання Додатків до Декларації. Додаток 1 до податкової Декларації з ПДВ, Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації

з податку на додану вартість подається разом Декларацією у випадку заповнення рядка 8 та рядка 16 декларації. Підставою для заповнення Додатка 1 до податкової декларації з ПДВ є податкові накладні. При цьому суми, які не були враховані в Декларації попереднього податкового періоду, в цьому Додатку вказуються зі знаком "+", а суми, які були зайво враховані, відображаються зі знаком "-". Розглянемо окремі випадки, які можуть виникнути при заповненні Додатка 1 податкової декларації з ПДВ. у попередньому звітному періоду не включену суму до податкових зобов'язань. Для виправлення помилки суму, не включену до податкового зобов'язання (кредиту) минулого звітного періоду, необхідно включити до податкових зобов'язань (кредиту) наступного звітного періоду, тобто збільшити податкові зобов'язання (податковий кредит), відповідно в Додатку 1 ця сума буде відображена зі знаком "+". Зазначена зміна може привести до таких результатів:

— до збільшення суми, яка підлягає сплаті до бюджету;

— зменшення суми заявленої до відшкодування з бюджету;

— зменшення суми, яка підлягає сплаті до бюджету.

Проте, після донарахування платником податку податкового зобов'язання та відповідно подання Розрахунку коригування сум ПДВ до податкової декларації з податку на додану вартість, платник податку відповідно до п. 17.2 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" повинен сплати суму такої недоїмки та штраф у розмірі 5 % від суми заниження податкового зобов'язання і відображається в рядку 28 Декларації.

У тому випадку, коли самостійне виправлення помилки в декларації призводить до зменшення суми ПДВ, заявленої до бюджетного відшкодування в минулому періоді, і таке відшкодування ще не було здійснено, то штраф не нараховується, в іншому випадку — штраф нараховується в розмірі 5 % від суми, на яку було зменшено суму бюджетного відшкодування.

Для виправлення помилки суму, не включену до минулого податкового періоду необхідно включити до податкового кредиту поточного звітного періоду, тобто збільшити податковий кредит на цю суму. Відповідно в Додатку 1 до декларації з ПДВ така сума буде відображатися зі знаком "+". Відповідно самостійне виправлення помилок в результаті невключення суми податкового кредиту може призвести до збільшення суми заявленої до бюджетного відшкодування. Оскільки допущені помилки при нарахування податкового кредиту не призвели до зменшення податкового зобов'язання то встановлений п. 17.2 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" не нараховується.

У тому випадку, якщо в минулому звітному періоді була надлишково включена сума ПДВ до податкового кредиту, то цю суму необхідно виключити з податкового кредиту і відповідно в Додатку 1 вона буде відображатися зі знаком "-". Що призводить відповідно до наступних наслідків:

— збільшення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету;

— зменшення суми заявленої до бюджетного відшкодування минулого звітного періоду;

— одночасно зменшення суми, яка підлягає відшкодуванню з бюджету, та збільшення суми, яка підлягає сплаті до бюджету.

Тому відповідно до п. 17.2 ст. 17 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" платник податку має нарахувати та сплатити штраф і відобразити

це у рядку 28 Декларації. Проте, якщо в результаті самостійного виправлення помилки зменшується сума, заявлена до бюджетного відшкодування, необхідно враховувати наступне: якщо сума, заявлена до відшкодування, була повернута із бюджету, то штраф нараховується в розмірі 5 % від суми, на яку має бути зменшене таке відшкодування; в тому випадку, якщо заявлену суму до відшкодування не було отримано, то штраф не нараховується.

Розглянемо методику розрахунку показників при заповненні Додатка 2 до податкової декларації з ПДВ. Першим етапом заповнення Додатка 2 до податкової декларації з ПДВ є розподіл даних в колонках 2 та 3. Для здійснення розподілу необхідно провести послідовне зіставлення значення рядка 24 декларації з різницею рядків 22.2 декларації попередніх періодів (рядків 23.1 поточних) та 25 поточних періодів, тобто:

— значення колонки 3 підсумкового рядка Додатку 2 повинно відповідати рядку 24 Декларації;

— за умови, що значення рядка 24 декларації за звітний період менше або дорівнює значенню рядка 22.2 декларації за минулий звітний період (рядка 23.1 декларації за поточний звітний період), в Додатку будуть відображені дані одного податкового періоду (минулого). При цьому значення колонки 3 Додатка 2 дорівнюватиме значення рядка 24 декларації звітного податкового періоду;

— в іншому випадку значення колонки 3 рядка за минулий звітний період Додатка 2 дорівнюватиме значенню рядка 22.2 декларації за попередній податковий період (рядка 23.1 декларації за звітний період);

— подальша розшифровка залишку від'ємного значення розраховується як різниця між значенням підсумкового рядка 3 Додатка 2 та значеннями колонки 3 по відображених періодах. Тобто значення колонки 3 Додатка 2 для кожного з попередніх періодів буде дорівнювати різниці між значеннями рядків 22.2 за відповідні періоди та рядків 25 декларацій наступних періодів. Цикл розрахункових операцій закінчується періодом, в якому ця різниця буде перебільшувати залишок від'ємного значення: значення колонки 3 Додатку.

Подальші розподіли в майбутніх звітних періодах рядка 24 декларації відбуватимуться з урахуванням значень колонки 5 Додатка 2 (рядок 26 декларації) попереднього звітного періоду з урахуванням коригувань.

Наступним етапом заповнення Додатка 2 є відображення сум в колонці 4 Додатку. Фактично сплачену суму частини залишку від'ємного значення для кожного із податкових періодів, у якому виникла така сума, що призвела до формування такого залишку можна визначити наступним чином. Для кожного із періодів визначених в колонці 2 Додатка 2:

— станом на початок звітного періоду (Додаток 2 до декларації, що перевіряється) необхідно з'ясувати обсяг грошових розрахунків з вітчизняними постачальниками, а у випадку імпорту — з бюджетом;

— якщо розрахунки здійснені в повному обсязі можна вважати, що залишок від'ємного значення сплачений, тобто значення колонки 4 Додатка дорівнюватиме значенню колонки 3, але за умови, що розрахунки були здійснені у грошовій формі;

— в тому випадку, якщо податковий кредит того звітного періоду, який розглядається, сплачений частково, необхідно встановити чи не брала частина такої сплати участі при розрахунку бюджетного відшкодування протягом попередніх податкових періодів. В тому випадку, якщо частково сплачений податковий кредит повністю відшкодований до значення колонки 4 Додатка 2 буду дорівнювати нулю. В тому випадку, якщо частково сплачений податковий кредит перевищує суму, яка підлягає бюджетному

відшкодуванню, значення колонки 4 Додатка буде дорівнювати різниці між сумою частково сплаченого податкового кредиту та сумою заявленою до бюджетного відшкодування, але повинно бути не більше залишку від'ємного значення.

Наступним етапом є відображення сум в колонці 5 Додатка 2, якщо наслідками перевірки податковими органами виявлено факти заниження заявленої до бюджетного відшкодування суми ПДВ, визначеної податковим органом в результаті такої перевірки, то вважається, що платник податку самостійно відмовився від отримання такої суми шляхом заниження бюджетного відшкодування. Тобто така сума в подальшому не може бути заявлена до відшкодування, тобто не може бути відображена в рядку 25.1 чи 25.2 декларації. Сума такого заниженого бюджетного відшкодування відображається платником у рядку 26 декларації як така, що підлягає зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань з цього податку у наступних податкових періодах. В цьому випадку розрахункове значення колонки 5 Додатка не може дорівнювати різниці між значеннями колонок 3 та 4 Додатка, тобто буде відрізнятись на суму такого заниженого бюджетного відшкодування.

При заявленні до бюджетного відшкодування суб'єкти господарювання разом з декларацією звітного податкового періоду подають до органів державної податкової служби Додаток 3 та Додаток 4. Дані для відображення в Додатку 3 до податкової декларації з податку на додану вартість "Розрахунок суми бюджетного відшкодування" беруться відповідно з Декларації з ПДВ, зокрема з рядка 24 та 25 декларації звітного періоду. Рядок 3 Додатка 3 заповнюється на основі даних підсумкового значення колонки 4 Додатка 2 до декларації з податку на додану вартість. У Додатку 4 до декларації з ПДВ вказується дані підприємства заявника, сума, яка підлягає бюджетному відшкодуванню, та номер розрахункового рахунку, на яке підприємство-заявник бажає отримати кошти в рахунок бюджетного відшкодування.

Крім того, відповідно до чинного податкового законодавства підприємство разом з декларацією за звітний період до органів державної податкової служби зобов'язане подати Додаток 5 до податкової декларації з ПДВ "Розшифровка податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів". При цьому первинними документами для заповнення Додатка 5 є видані та отримані податкові накладні та, відповідно Реєстр отриманих та виданих податкових накладних. У разі подання уточнювальних розрахунків, в які проводиться коригування податкового кредиту та/чи податкового зобов'язання такі ж розшифровки в розрізі контрагентів подаються на суму уточнення.

ВИСНОВКИ

Проте, незважаючи на досить розгалужену систему нормативно-правових актів, які регулюють порядок складання та подання податкової звітності з податку на додану вартість, на практиці зустрічаються численні порушення при заповненні декларації з ПДВ та додатків до неї.

Література:

1. Господарський кодекс України: станом на 16 січня 2003 р. / Верховна Рада України № 436-IV.
 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996-XIV зі змінами та доповненнями.
 3. Бухгалтерський облік для економістів і правознавців: навч. посіб. / За заг.ред. Ю.А.Кузьмінського. — К.: КНЕУ 2007. — 648 с.
- Стаття надійшла до редакції 30.03.2011 р.*