**Тема 5. Податковий облік та звітність з податку на додану вартість**

План

5.1. Податок на додану вартість.

5.2. Облік податку на додану вартість.

5.3. Складові та порядок подання декларації з податку на додану вартість.

**5.1 Поняття податку на додану вартість**

Податок на додану вартість – непрямий податок, який визначається як різниця між податковим зобов’язанням та податковим кредитом.

Податковий кредит – сума ПДВ у вартості придбання матеріалів, основних засобів, нематеріальних активів (товарів, робіт, послуг), на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов’язання звітного (податкового) періоду.

Податкове зобов’язання – сума ПДВ у вартості реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім збору на пенсійне страхування з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів) (п. 188.1 ПКУ).

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), 3% річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю - бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку.

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв’язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу (п. 198.1 ПКУ).

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

– дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

– дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною (п. 198.2 ПКУ).

Датою виникнення податкових зобо вязань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку

– дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку (п. 187.1 ПКУ).

За операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку відповідно до підпункту14.1.266 ПКУ.

Податкове зобов’язання = Вартість до реалізації × 20 ÷ 100

Податковий кредит = Вартість придбання з ПДВ × 20 ÷ 120

ПДВ до сплати = Податкове зобов’язання – Податковий кредит

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах: 20 %, 0 %, 7 % (по операціях з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, а також медичних виробів; постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання) (п. 193.1 ПКУ).

Операції, крім операцій, що не є об’єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка та 7%, оподатковуються за ставкою, яка є основною. Податок становить 20% та 7% бази оподаткування та додається до ціни товарів/послуг (п. 194.1 ПКУ).

За нульовою ставкою оподатковуються операції з (п. 195.1 ПКУ):

– вивезення товарів за межі митної території України:

а) у митному режимі експорту;

б) у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим;

в) у митному режимі безмитної торгівлі;

г) у митному режимі вільної митної зони (ст. 291.5 ПКУ).

**5.2 Облік податку на додану вартість**

В бухгалтерському обліку податки відображаються згідно інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства з податку на додану вартість. За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» має такі субрахунки:

641 «Розрахунки за податками»;

643 «Податкові зобов’язання»;

644 «Податковий кредит».

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на додану вартість).

На субрахунку 643 «Податкові зобов’язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, яка визначена, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання. Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

В податковому обліку нарахування та сплата ПДВ не відображається.

Відображення обліку податкового кредиту з ПДВ наведено у табл. 5.1.

Таблиця 5.1 – Облік податкового кредиту з ПДВ

| Зміст операцій | Бухгалтерський облік | Податковий облік | Рядок в Декла-рації |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Доход | Витрати |
| **1 подія – надходження матеріалів****2 подія – оплата постачальникам**  |  |  |  |  |  |
| Оприбутковано матеріали від постачальника | 201 | 631 | - | - |  |
| Відображено суму ПДВ (податковий кредит) згідно з податковою накладною | 641 | 631 | - | - | 10.1, 17 |
| Здійснено оплату постачальникам за отримані матеріали  | 631 | 311 | - | - |  |
| **1 подія – попередня оплата постачальникам****2 подія – надходження матеріалів** |  |  |  |  |  |
| Перераховано аванс постачальникам за матеріали  | 371 | 311 | - | - |  |
| Відображено суму ПДВ (податковий кредит) при сплаті авансу | 641 | 644 | - | - |  |
| Оприбутковано матеріали від постачальника | 201 | 631 | - | - |  |
| Відображено суму ПДВ (податковий кредит) при одержанні товарів згідно з отриманою податковою накладною  | 644 | 631 | - | - | 10.1, 17 |
| Залік заборгованості | 631 | 371 | - | - |  |

Відображення обліку податкового зобов’язання з ПДВ наведено у табл. 5.2.

Таблиця 5.2 – Облік податкового зобов’язання з ПДВ

| Зміст операцій | Бухгалтерський облік | Податковий облік | Рядок в Декла-рації |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Доход | Витрати |
| **1 подія – відвантаження продукції****2 подія – оплата від покупців** |  |  |  |  |  |
| Відвантажена готова продукція покупцям та відображено дохід від реалізації | 361 | 701 | на сумубез ПДВ |  |  |
| Відображено суму ПДВ (податкове зобов’язання) згідно з податковою накладною | 701 | 641 |  |  | 1, 9 |
| Отримано оплату від покупців за готову продукцію | 311 | 361 |  |  |  |
| **1 подія – попередня оплата від покупців** **2 подія – відвантаження продукції**  |  |  |  |  |  |
| Отримано аванс від покупців за готову продукцію | 311 | 681 |  |  |  |
| Відображено суму ПДВ (податкове зобов’язання) при сплаті авансу | 643 | 641 |  |  |  |
| Відвантажена готова продукція покупцям та відображено дохід від реалізації | 361 | 701 | на сумубез ПДВ |  | 1, 9 |
| Відображено суму ПДВ (податкове зобов’язання) при одержані товарів згідно з отриманою податковою накладною | 701 | 643 |  |  |  |
| Залік заборгованості | 681 | 361 |  |  |  |
| **Перераховано ПДВ у бюджет** (ПЗ-ПК) | 641 | 311 |  |  |  |

**5.3 Складові та порядок подання декларації з податку на додану вартість**

Форма Декларації з податку на додану вартість встановлена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 28.01.2016 р. №21.

Форма податкової накладної встановлена наказом Міністерства фінансів від 22.09.2014 р. №957 «Про затвердження Форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної»**.**

**Порядок заповнення податкової накладної**

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку у контролюючому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість.

Суб’єкти підприємницької діяльності, що перейшли на спрощену систему оподаткування, яка не передбачає сплати податку на додану вартість або передбачає його нарахування за іншими ставками втрачають право на складання податкової накладної.

Податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов’язань продавця. Порядок заповнення податкової накладної наведено у табл. 5.3.

Таблиця 5.3 – Порядок заповнення податкової накладної

| Показник | Зміст |
| --- | --- |
| Дата складання податкової накладної | заповнюється цифрами у такій послідовності: день місяця (дві цифри), місяць (дві цифри), рік (чотири цифри). При цьому крапки, коми та інші розділові знаки в даті складання податкової накладної не проставляються |
| Порядковий номер податкової накладної | складається з трьох частин: 1) (до знаків дробу) проставляється порядковий номер; 2) (між знаками дробу) проставляється код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування; 3) (після знаків дробу) проставляється числовий номер філії чи структурного підрозділу |
| Місце знаходження | (податкова адреса) продавця та місцезнаходження (податкова адреса) покупця |
| Вид цивiльно-правового договору | зазначається вид цивільно-правового договору згідно з видом договірних зобов’язань |
| Розділ I | дані у розрізі номенклатури постачання товарів/послуг |
| графа 2 | дата виникнення податкового зобов’язання у продавця, тобто здійснення будь-якої з подій, що сталася раніше |
| графа 3 | номенклатура товарів/послуг продавця |

Продовження таблиці 4.3

|  |  |
| --- | --- |
| Показник | Зміст |
| графа 4 | код товару згідно з УКТ ЗЕД. Заповнюється у разі постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України, на всіх етапах постачання таких товарів |
| графа 5 | одиниця виміру товарів/послуг – грн, шт., кг, м, см, м куб., см куб., л, послуга тощо |
| графа 6 | кількість (об'єм, обсяг) постачання товарів/послуг |
| графа 7 | ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування податку на додану вартість |
| графа 8 | база оподаткування товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за основною ставкою |
| графа 9 | база оподаткування при здійсненні операцій на митній території України з постачання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за нульовою ставкою  |
| графа 10 | база оподаткування при здійсненні експортних операцій, які підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за нульовою ставкою (пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 роз. V ПКУ) |
| графа 11 | база оподаткування товарів/послуг, які звільнені від оподаткування відповідно до ст. 197 роз. V та підроз. 2 роз. ХХ ПКУ |
| графа 12 | загальна сума коштів, що підлягає сплаті |

Усі примірники податкової накладної підписуються особою, уповноваженою платником податку здійснювати постачання товарів/послуг, та скріплюються печаткою такого платника податку – продавця. Податкова накладна не підписується покупцем товарів/послуг i не скріплюється його печаткою. Для скріплення податкових накладних може бути виготовлена окрема печатка «Для податкових накладних». Податкова накладна складається у двох примірниках.

При здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов’язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (п. 201.10. ПКУ).

Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

Податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

З метою отримання податкової накладної/розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та податкову накладну/розрахунок коригування в електронному вигляді. Такі податкова накладна/розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманими покупцем.

До податкової звітності з податку на додану вартість належать:

– податкова декларація з податку на додану вартість;

– уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок;

– розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Податкова звітність подається до органу державної податкової служби особою, яка зареєстрована платником податку на додану вартість.

Звітний (податковий) період – календарний: місяць або квартал.

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Якщо звітний (податковий) період дорівнює календарному кварталу, декларація подається до контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податку, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Сума податкового зобов’язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації.

Податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі всіма платниками цього податку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі припинення договору про визнання електронних документів з підстав, визначених законом, платник податків має право до складання нового договору подавати податкову звітність до контролюючого органу, в якому він перебуває на обліку як платник податку, в один із таких способів:

1) особисто платником податку або уповноваженою на це особою;

2) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення.

Платник податку зобов'язаний здійснити відправлення податкової звітності на адресу відповідного контролюючого органу:

при поданні податкової звітності в електронній формі – не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає граничний строк подання податкової декларації;

у разі надсилання декларації поштою платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше ніж за п’ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації.

Усі показники у податковій звітності проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

У колонці А в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування податку на додану вартість, сума податку вказується у колонці Б.

Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в податковій звітності. Дані, наведені в податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника.

У рядках податкової звітності, що не заповнюються, нулі, прочерки та інші знаки чи символи не проставляються.

 Податкова звітність повинна бути підписана:

1) керівником платника податку або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу. У разі ведення бухгалтерського обліку і подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником;

2) фізичною особою – платником податку або його законним представником;

3) особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно з договором про спільну діяльність або з договором про управління майном;

4) особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації інвестора (оператора), який веде окремий податковий облік, пов’язаний із виконанням угоди про розподіл продукції.

Подання податкової звітності засобами електронного зв'язку в електронній формі здійснюється відповідно до порядку підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку.

Декларація подається платником за звітний період, в якому виникають об’єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог ПКУ.

У складі декларації подаються передбачені цим Порядком додатки (у разі заповнення даних у відповідних рядках декларації).

Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України, подається отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, у разі наявності таких операцій.

Повідомлення про делегування філіям (структурним підрозділам) права складання податкових накладних та розрахунків коригування (додаток 2) подається платниками у разі наявності у них філій (структурних підрозділів) разом з декларацією за перший звітний (податковий) період року і надалі разом з декларацією за той звітний (податковий) період, у якому відбулися зміни у переліку філій (структурних підрозділів).

Заява про відмову/зупинення використання пільги, передбаченої пунктом 45 підрозділу 2 розділу ХХ Податкового кодексу України (додаток 3) подається платниками, які виявили бажання відмовитись/зупинити використання пільги, передбаченої пунктом 45 підрозділу 2 розділу XX Кодексу. У заяві зазначається звітний (податковий) період, з якого платник податку не передбачає використання податкової пільги, але не раніше звітного (податкового) періоду, що настає за звітним (податковим) періодом, в якому подано заяву.

 Додатками до декларації є:

1) розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Д1) (додаток 1);

2) довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2) (додаток 2);

3) розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3) (додаток 3);

4) заяви про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунку реєстраційної суми правонаступника (Д4) (додаток 4);

5) розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5) (додаток 5);

6) розрахунок сум податку на додану вартість, не сплачених суб’єктом господарювання до бюджету у зв’язку з отриманням податкових пільг, та/або показників, відповідно до яких підприємства (організації) належать до підприємства (організації) осіб з інвалідністю (Д6) (додаток 6);

7) розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7) (додаток 7);

8) заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов’язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д8) (додаток 8);

9) розрахунок податкових зобов’язань за операціями, визначеними в статті 16**-1** Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС9) (додаток 9).

Додатки додаються до декларацій за наявності подій, які підлягають відображенню у таких додатках.