

УДК 657:336.226.322

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: СУТНІСТЬ ТА СТАН ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ ©

О.А. ПОДОЛЯНЧУК,
кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку та
оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

Реформування податкової системи України породжує низку проблемних питань, одним із яких є облік податку на додану вартість (ПДВ). У результаті теоретичного вивчення сутності ПДВ підтверджено, що він є одним із найбільш поширених та бюджетоутворюючих податків та має найбільш виражену фіскальну функцію. У статті досліджено дискусійність позицій щодо сутності трактувань «податковий облік» і «податкові розрахунки» ПДВ, існування податкового обліку незалежно від фінансового. Висловлено думку про необхідність врегулювання невизначеності понятійного апарату на законодавчому рівні. Визнано позицію фінансового обліку як єдиної інформаційної бази. Досліджено стан первинного обліку розрахунків за ПДВ та порядок формування податкової накладної. Представлено причини та типи формування особливих податкових накладних. Визначено значення замінників податкових накладних та врахування їх при визначенні податкового кредиту. Результатом проведеного дослідження стало уточнення сутності ПДВ та виокремлення етапів первинного узагальнення розрахунків за ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкова накладна, постачання товарів (послуг), замінники податкових накладних.

Рис. 2. Табл. 5. Літ. 31.

Постановка проблеми. Сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку, є складовою податкової системи. Податок на додану вартість є одним із загальнодержавних податків, який забезпечує стабільність грошових надходжень до державного бюджету. Це зумовлено тим, що він є частиною ціни товарів (робіт, послуг) і відшкодовується виробнику покупцем. Податок на додану вартість в Україні було запроваджено у 1992 році, і нині порядок розрахунків регулюється на підставі вимог Податкового кодексу України. Здавалося б за 24 роки податкове законодавство щодо податку на додану вартість має бути на межі досконалості. Але, сучасна економічна ситуація в країні зумовлює реформування податкової системи та впливає на постійні зміни податкового законодавства, у тому числі на адміністрування, нарахування, сплату, облік розрахунків та формування податкової звітності за податком на додану вартість (ПДВ).

Як стверджує О. Юрченко, податок на додану вартість – 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

© О.А. ПОДОЛЯНЧУК, 2017

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 [1, с. 18].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню питань сутності ПДВ та його ролі в наповненні бюджету, адміністрування та обліку присвятили свої праці багато науковців та практиків: Безверхий К. аналізує зміни податкового законодавства стосовно особливостей обліку та звітності за ПДВ, А. Бурковська обґрунтовує необхідність спрощення записів на субрахунках 643 та 644, Т. Бутинець розкриває складові і порядок документального та облікового відображення ПДВ, Ю. Григоренко визначає сутність поняття «податковий облік» та аргументує систему податкового обліку ПДВ, Л. Гуцаленко та Н. Здирко обґрунтовують облік непрямой державної підтримки за рахунок пільг в оподаткуванні, О. Кушніренко розкриває специфіку обліку розрахунків з ПДВ сільськогосподарських підприємств, О. Малишкін характеризує ПДВ в системах податкового та фінансового обліку, Т. Мараховська окреслює шляхи вдосконалення його справляння, Л. Очеретько виокремлює питання невідповідності змісту назви субрахунків 643 та 644, Р. Сидоренко розкриває сутність ПДВ та перспективи його розвитку, А. Чирва пропонує регламентувати в обліковій політиці підприємства правила ведення обліку ПДВ, О. Юрченко аналізує новації податкового законодавства щодо ПДУ у 2016 році. Усі наукові дослідження свідчать про актуальність і проблематику обліку розрахунків за ПДВ та містять пропозиції з удосконалення. Проте, незважаючи на велику кількість напрацювань у цьому напрямку, проблеми обліку розрахунків з ПДВ на практиці залишаються.

Отже, дослідження сутності податку на додану вартість, питання обліку та звітності розрахунків за ПДВ представлено в наукових працях багатьох науковців та дослідників. Однак тема не перестає бути актуальною у зв'язку із частими змінами податкового законодавства, які іноді бувають суперечливими та призводять до дискусій не лише науковців, але і практикуючих бухгалтерів, органів фіскальної служби та міністерства фінансів України.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є підтвердження сутності ПДВ як основного бюджетоутворюючого податку з високою фіскальною ефективністю, огляд сучасного стану адміністрування та первинного обліку ПДВ, виявлення проблем та спроба надання пропозицій щодо шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [2].

Дещо ширше визначення дає Wikipedia: податок на додану вартість – це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент) [3].

Проведемо аналіз наукових поглядів вчених щодо сутності даного податку.

На думку М. Бондаря, Л. Ловінської, Н. Лисенка та інших податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на споживну вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України [4, с. 218].

Сидоренко Р.В. стверджує, що податок на додану вартість є одним з найбільш прогресивних непрямих податків, який в умовах ринкової економіки є найбільш ефективним. Він є економічно нейтральним, оскільки податок стягується за однаковою ставкою практично зі всієї споживчої бази [5, с. 234].

Семененко Т.М. відзначає, що податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ є податком на внутрішнє споживання продукції, фактично, надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України [6].

Такої ж думки притримується Оксенюк О.І. і визначає ПДВ, як податок на споживання, який стягується із доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, за винятком випадків здійснення операцій за участі нерезидентів [7, с. 17].

Автори Бурковська А.В. та Ходикіна А.А. податок на додану вартість трактують як непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до ціни продукції (робіт або послуг) і сплачується споживачами [8, с. 1197].

Дугар Т.Є. також підтверджує, що ПДВ – це непрямий податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва й обігу, що включається у вигляді надбавки в ціну товару, робіт та послуг і цілком оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг [9, с. 690].

За твердженнями Світового О.М., сутність податку на додану вартість зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг. Податок на додану вартість – це непрямий податок на додану вартість, який додається до ціни товару та сплачується кінцевим споживачем, який сплачує цей податок до Державного бюджету, продавцю товару. Тобто, проміжний споживач товару на кожному етапі виробництва чи переробки відповідної продукції до моменту його придбання кінцевим споживачем оплачує попередньому продавцю відповідну суму з доданої вартості, яку цей продавець перераховує державі як податок на додану вартість. Іншими словами, кінцевий споживач, оплачуючи товар, сплачує усю суму податку на додану вартість, що сплачувалася продавцями до Державного бюджету протягом усього ланцюга просування товару [10, с. 214].

Лесько М.В. дає визначення ПДВ як фіскального податку, який стягується на стадії виробництва і руху товарів із суми доданої вартості незалежно від фінансових результатів господарської діяльності [11, с. 13].

Заслуговує на увагу визначення Чирви А.А.: ПДВ – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем. Згідно чинного законодавства показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво та реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів [12, с. 68].

Всі вище приведені визначення, на нашу думку, розкривають сутність ПДВ як складової управління фінансами.

З точки зору бухгалтерського обліку слушною є думка Власової О.Є.: податок на додану вартість – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті податку до бюджету, що передбачено в системі податкового обліку з ПДВ [13, с. 36].

Дослідження наукових підходів до розкриття сутності ПДВ та норм ПКУ дало можливість обґрунтувати власну думку з цього приводу: ПДВ – непрямий загальнодержавний податок, який є складовою ціни товарів і послуг та включає податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ (рис. 1).

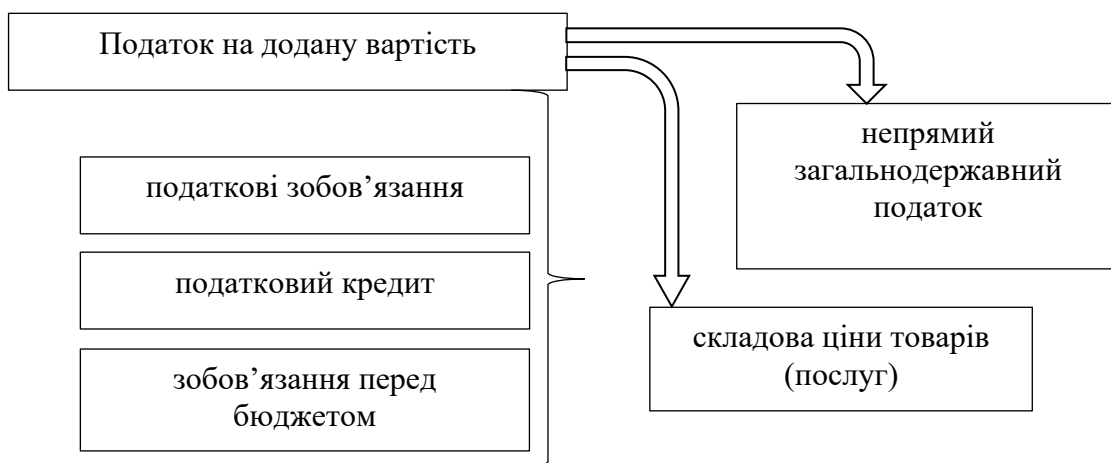


Рис. 1. Сутність податку на додану вартість

Джерело: сформовано автором

На сучасному етапі, як стверджують науковці та статистика [4, с. 219; 14, с. 66-67; 15, с. 750], ПДВ є найбільш бюджетоутворюючим податком, питома вага надходжень до бюджету у вигляді податку на додану вартість за останні роки становить 44-50%. (табл. 1).

Таблиця 1

**Податкові надходження до Державного бюджету України
у розрізі основних бюджетоутворюючих податків за 2011-2015 рр.**

Період	Одиниця виміру	Податкові надходження всього	ПДВ	Податок на прибуток	Акцизний податок	Мито	Інші
2011	млрд. грн.	261,60	130,09	54,74	33,01	11,77	2,77
	%	100	49,73	20,93	12,62	4,50	1,06
2012	млрд. грн.	274,72	138,83	55,35	37,19	13,19	3,19
	%	100	50,54	20,15	13,54	4,8	1,16
2013	млрд. грн.	262,78	128,27	54,32	35,31	13,34	4,41
	%	100	48,81	20,67	13,44	5,08	1,68
2014	млрд. грн.	280,18	139,02	39,94	41,94	12,61	5,99
	%	100	49,62	14,26	14,97	4,5	2,14
2015	млрд. грн.	409,42	178,45	34,78	63,11	40,30	0,67
	%	100	43,59	8,49	15,41	9,84	0,16

Джерело: сформовано за [14, с. 66]

На основі проведеного аналізу підтверджується фіскальна ефективність ПДВ, оскільки спостерігається тенденція до зростання його частки у формуванні дохідної частини бюджету.

Однак, слушною є думка науковців про те, що сьогодні виникає необхідність зміни розмірів ставок ПДВ у бік зниження або диференціації. З метою зменшення диференціації рівня життя громадян ставки непрямих податків, в тому числі і ПДВ, доцільно встановлювати диференційовані: використовувати занижені ставки для товарів, які включені до мінімального споживчого кошика, і завищені – для предметів розкоші [9, с. 692]. Але з 1 жовтня 2016 року Уряд запровадив пілотний проект скасування державного регулювання цін на продукти харчування [16]. Такий підхід, на думку Уряду, дозволить зменшити тиск на бізнес. Але ж, у такому випадку, основний тягар ляже на плечі споживача. Проте, це не єдина проблема, пов'язана з ПДВ.

Для бухгалтера проблема даного податку полягає в обліковому його відображенні в системі рахунків. Як підтвердження нашої думки наведемо позицію Семенко Т.М.: «Розглядаючи методика обліку та звітності з ПДВ необхідно зазначити, що відповідно до чинного податкового законодавства України, в обліку та звітності з ПДВ вибраний найскладніший підхід щодо обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Він полягає у поєднанні системного бухгалтерського обліку та несистемного податкового обліку шляхом визнання доходів одночасно двома способами (за першою з подій)» [17, с. 53]. Таким же вагомими є твердження Мараховської Т.М., яка зазначає, що серед цілей підвищення фіскальної ефективності ПДВ є гармонізація податкового та бухгалтерського обліку [18, с. 151]. Таким чином, як стверджують Гуцаленко Л.В. та Здирко Н.Г., недосконалість системи обліку спричиняє існування фактів безгосподарності та зловживань [19, с. 240].

На думку Малишікіна О. практика вимагає пошуків нових шляхів удосконалення обліку та звітності ПДВ, які лежать у площині методик розрахунків, первинного та аналітичного обліку складових ПДВ [20, с. 27].

Насамперед варто відзначити, що в сучасній системі господарського обліку сформовано декілька самостійних підсистем єдиної системи бухгалтерського обліку. Серед них науковці [21, с. 17] виділяють підсистеми фінансового (бухгалтерського), управлінського (внутрішньогосподарського), податкового та статистичного обліку. Який же облік використовується для розрахунків з бюджетом за ПДВ?

У зв'язку із тим, що в чинному законодавстві не визначено поняття (термін) «податковий облік», у спеціальній літературі по-різному його тлумачать. Так, ще до прийняття Податкового кодексу України, певне коло авторів стверджували, що для наявності окремого податкового обліку не було підстав. Замість нього, наприклад, автори наукових досліджень та посібників з організації бухгалтерського обліку пропонували застосувати термін «податкові розрахунки». Ці автори також вважають, що розрахунки слід проводити у системі бухгалтерського обліку, але в окремих спеціальних регістрах. Дослідники з питань оподаткування вважають, що питання податкового обліку належать до сфери обліку та звітності, а дослідники з питань бухгалтерського обліку – до сфери оподаткування та фінансів. Як стверджує Бараннік О.О., одна частина вчених вважає, що податкового обліку не існує, інші замінюють визначення «податковий облік» на «податкові розрахунки» [22].

Крім того, одні автори вважають його підсистемою бухгалтерського обліку, інші називають його системою групування інформації для визначення податкової бази за податками [14, с. 65].

До речі, сьогодні у вищих навчальних закладах викладається дисципліна «Облік і звітність в оподаткуванні». Отже, питання є дискусійним, і на нашу думку, не суттєво, як називати розрахунки за ПДВ в системі обліку – чи податковий облік, чи податкові розрахунки. Сутність полягає в іншому – етапи утворення ПДВ ускладнюють обліковий процес. Однак, слушною є думка науковців [21, с. 14] про необхідність на законодавчому рівні врегулювати невизначеність понятійного апарату.

Характерними рисами податкового обліку ПДВ Малишкін О. вважає наступні:

- окремі правила виникнення й обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту – за правилом першої події або за касовим методом (для окремих операцій платника податку);
- окремий первинний документ, за яким оформлюють операції постачання товарів (робіт, послуг) – податкова накладна, розрахунок коригувань до податкової накладної (на внутрішні операції), митна декларація (на імпорт і експорт);
- окремі правила коригування (зменшення та відновлення) сум податкового зобов'язання та податкового кредиту – за окремим первинним документом (розрахунок коригувань до податкової накладної);
- окремий реєстр аналітичного обліку у формі Реєстру виданих та отриманих податкових накладних;
- окрема форма декларації та додатки до неї.

Усі ці чинники, на думку автора, дають змогу стверджувати, що в Україні склалася автономна відокремлена від бухгалтерського обліку система інформації про складові ПДВ [20, с. 28].

Як зазначає Кушніренко О.А., частина науковців практично ставить на перше і головне місце так званий податковий облік і фактично відкидає потребу в бухгалтерському обліку та надає йому другорядного значення. Із такою думкою неможливо погодитись, адже в ПКУ нормативно закріплено позицію бухгалтерського обліку як єдиної інформаційної бази [23].

Навіть, якщо врахувати думки дослідників [24, с. 51] про те, що значна частина специфічних податкових операцій податкового обліку з ПДВ (до 50%) в бухгалтерському фінансовому обліку не оформляються документально і не проводяться по рахунках, твердження про автономність існування податкового обліку, на нашу думку, є суперечливим. Адже згідно чинного законодавства [25] основою будь-яких господарських операцій чи фактів господарської діяльності підприємства є первинні документи, які підтверджують їх здійснення. Також у ПКУ зазначено: «Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством» [2].

Так, документальною підставою відображення господарських операцій у фінансовому обліку є «товарні» документи – накладні, рахунки, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо. А податкова накладна є первинним документом і підставою для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ у зв'язку з постачанням (продажем) товарів (робіт, послуг) у продавця-платника ПДВ, і

одночасно - документальним доказом права на віднесення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ при придбанні товарів у покупця – платника податку. Тому податкова накладна не може існувати окремо від так званих «товарних» документів або інших документів підтверджуючих факти господарського життя підприємства.

Варто зазначити, що право на складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники 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, ніж 20%, 0% та 7%, втрачають право на складання податкової накладної.

Усі податкові накладні підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних та за формою, чинною на день такої реєстрації.

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

З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в єдиному реєстрі податкових накладних, як покупець, так і продавець надсилає в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних (витяг з єдиного реєстру податкових накладних) та податкову накладну в електронному вигляді. Така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних та отриманою покупцем та продавцем.

Датою та часом надання податкової накладної в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, є дата та час, зафіксовані у квитанції про реєстрацію.

Якщо надіслані податкові накладні сформовано з порушенням вимог, протягом операційного дня продавцю чи покупцю надсилається квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття їх в електронному вигляді із зазначенням причин.

Якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, така податкова накладна вважається зареєстрованою в єдиному реєстрі податкових накладних.

Відсутність факту реєстрації платником податку – продавцем товарів (послуг) податкових накладних в єдиному реєстрі податкових накладних не дає права покупцю на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Податкову накладну в електронній формі платник податку зобов'язаний скласти на дату виникнення податкових зобов'язань та зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних у термін не пізніше 15 календарних днів, наступних за датою її складання.

Проте, податкова накладна може складатися не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено постачання товарів, яке має безперервний або ритмічний характер, або для осіб, не зареєстрованих платниками ПДВ. Податкова накладна може бути

складена також за щоденними підсумками операцій (якщо не була складена на ці операції): якщо розрахунки здійснювались за готівку або у разі виписки документів (квитки, рахунки послуг, чеки на товар тощо).

Однак, трапляються випадки, коли податкові накладні формуються несвоєчасно, із перевищенням 15-денного терміну. Тому, якщо платник податку (покупець) не включив у відповідному звітному періоді до податкового кредиту суму податку на додану вартість на підставі отриманих податкових накладних, зареєстрованих в єдиному реєстрі податкових накладних, таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів з дати складення податкової накладної (відповідно до п. 198.6 ст. 198 ПКУ). Якщо ж платник податку (продавець) не здійснив реєстрацію податкової накладної, що підлягає наданню покупцю – платнику ПДВ, чи розрахунку коригування до такої податкової накладної в єдиному реєстрі податкових накладних протягом 180 календарних днів з дати її складання, то до такого платника застосовується штраф в розмірі 50% від суми податку на додану вартість, зазначеної в такій податковій накладній (розрахунку коригування) (п. 120¹.2 ст. 120 ПКУ).

Досліджуючи особливості формування та реєстрації податкових накладних важливо звернути увагу на те, що податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс) (п. 201.7 ст. 201).

Під постачанням товарів та послуг слід розуміти будь-яку передачу права користування матеріальними чи нематеріальними активами, а також надання послуг (табл. 2).

Таблиця 2

Сутність постачання товарів та постачання послуг

1	2
Товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.	Послуги – це дії, результат яких споживається в процесі їх надання [26]
Постачання товарів – будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власника, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. З метою застосування поняття «постачання товарів» електрична й теплова енергія, газ, пара, вода, повітря, охолоджене чи кондиційоване, вважаються товаром.	Постачання послуг – будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності.
Постачанням товарів також вважаються: а) фактична передача матеріальних активів іншій особі на підставі договору про фінансовий лізинг (повернення матеріальних активів згідно з договором про фінансовий лізинг) чи іншої домовленості, відповідно до якої оплата відстрочена, але право власності на матеріальні активи передається не пізніше дати здійснення останнього платежу;	З метою оподаткування постачанням послуг, зокрема, є: а) досягнення домовленості утримуватися від певної дії або від конкуренції з третьою особою чи надання дозволу на будь-яку дію за умови укладення договору; б) постачання послуг за рішенням органу державної влади чи органу місцевого самоврядування або в примусовому порядку;

Продовження табл. 1

1	2
<p>б) передача права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства;</p> <p>в) будь-яка із зазначених дій платника податку щодо матеріальних активів, якщо платник податку мав право на віднесення сум податку до податкового кредиту у разі придбання зазначеного майна чи його частини (безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку; передача у межах балансу платника податку майна, що планувалося для використання в оподатковуваних операціях, для його використання в операціях, що звільнюються від оподаткування або не підлягають оподаткуванню);</p> <p>г) передача (внесення) товарів (у тому числі необоротних активів) як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також їх повернення;</p> <p>д) ліквідація платником податку за власним бажанням необоротних активів, які перебувають у такого платника;</p> <p>е) передача товарів згідно з договором, за яким сплачується комісія (винагорода) за продаж чи купівлю.</p>	<p>в) постачання послуг іншій особі на безоплатній основі;</p> <p>г) передача результатів виконаних робіт, наданих послуг платнику податку, уповноваженому згідно з договором вести облік результатів спільної діяльності без утворення юридичної особи, а також їх повернення таким платником податку після закінчення спільної діяльності;</p> <p>г) передача (внесення) виконаних робіт, наданих послуг як вклад у спільну діяльність без утворення юридичної особи, а також повернення послуг;</p> <p>д) постачання послуг з розміщення знаку відповідної торгової марки або самого товару чи послуги в кінофільмі, серіалі або телевізійній програмі, які є візуальними (глядачі лише бачать продукт або знак торговельної марки, продукт чи торговельна марка згадується у розмові персонажа; товар, послуга чи торговельна марка органічно влітаються в сюжет і є його частиною).</p>

Джерело: сформовано за [2]

Відповідно, у результаті постачання товарів і послуг можуть формуватися податкові накладні за так званими «особливими» операціями. Задля цього Порядком заповнення податкової накладної [27] передбачено типи формування податкових накладних за «особливими» операціями та індивідуальні податкові номери (ПН) отримувача (покупця) (табл. 3).

Усе вище викладене дає можливість говорити про те, що податковий облік та бухгалтерський облік розрахунків за ПДВ максимально приведено у відповідність, тобто кожна господарська операція з постачання товарів (послуг) супроводжується формуванням податкових накладних, які реєструються в єдиному реєстрі податкових накладних. Інформація із зареєстрованих податкових накладних в єдиному реєстрі переноситься до Податкової декларації з ПДВ та забезпечує право платнику податку на податковий кредит та відображення податкового зобов'язання.

Таблиця 3

Причини формування «особливих» податкових накладних та індивідуальні податкові номери отримувача (покупця)

Назва операцій	Тип причини	Умовний ПІН покупця
якщо після постачання товарів/послуг покупцю - платнику податку, відбувається збільшення суми компенсації їх вартості, при цьому на дату такого збільшення покупцю анульовано реєстрацію платника податку, постачальник (продавець) складає податкову накладну на суму такого збільшення	01	100000000000
постачання неплатнику податку	02	100000000000
постачання товарів/послуг у рахунок оплати праці фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах із платником податку	03	400000000000
постачання у межах балансу для невиробничого використання	04	400000000000
ліквідація основних засобів за самостійним рішенням платника податку	05	400000000000
переведенням виробничих основних засобів до складу невиробничих	06	400000000000
на операції з вивезення товарів за межі митної території України	07	300000000000
на постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість	08	400000000000
на постачання для операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість	09	400000000000
визначення при анулюванні реєстрації платника податку податкових зобов'язань за товарами/послугами, необоротними активами, суми податку за якими були включені до складу податкового кредиту та не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності	10	400000000000
за щоденними підсумками операцій	11	100000000000
на постачання неплатнику, в якій зазначається назва покупця (для податкових накладних з особливістю заповнення)	12	200000000000
у зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/послуг не в господарській діяльності	13	400000000000
отримувачем (покупцем) послуг від нерезидента	14	500000000000
на суму перевищення ціни придбання товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання	15	ПІН платника
на суму перевищення балансової (залишкової) вартості необоротних активів над фактичною ціною їх постачання	16	ПІН платника
на суму перевищення звичайної ціни самостійно виготовлених товарів (послуг) над фактичною ціною їх постачання	17	ПІН платника

Джерело: сформовано за [27]

Проте, існують випадки, коли платники податку мають право включати суму ПДВ до податкового кредиту без отримання податкової накладної. Серед переліку документів (так званих замінників податкової накладної), визначених п. 201.11 ст. 201 ПКУ, за якими нарахована в них сума ПДВ може бути включена до складу кредиту, визначено:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця, крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів (послуг), загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника). При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів (послуг) не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку);

в) бухгалтерська довідка, складена відповідно до п. 36 підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ;

г) податкова накладна нерезидента, що діє на митній території України.

Розглянемо детально сутність документів, визначених у п. «а» і «б», які стосуються підзвітних коштів (табл. 4), оскільки порядок формування документів за пунктами «в» і «г» чітко визначено ПКУ.

Таблиця 4

Документи, які є підставою для відображення суми податкового кредиту без податкової накладної

Форма документа	Реквізити	Гранична сума постачання	Норма ПКУ
Транспортний квиток	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця (крім тих, форма яких встановлена міжнародними стандартами)	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Готельний рахунок	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Рахунок, який виставляється платнику ПДВ за послуги зв'язку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Рахунок за послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку	Загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер продавця	Без обмежень	Пп. «а» п. 201.11 ПКУ
Касовий чек	Загальна сума коштів, що підлягає сплаті покупцем з урахуванням податку, сума ПДВ, що сплачується у складі загальної суми (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника)	200 грн. (без урахування ПДВ) за день	Пп. «б» п. 201.11 ПКУ

Джерело: сформовано за [2]

З даних таблиці 3 видно, що усі документи повинні обов'язково містити загальну суму вартості отриманих товарів (послуг), суму ПДВ та податковий номер продавця. Крім того, усі документи, крім касового чеку, не мають граничного

обмеження в сумі постачання. Отже, можна стверджувати, що не кожен касовий чек може виступати заміником податкової накладної, оскільки у ньому повинно бути визначено фіскальний та податковий номер постачальника.

Тобто, з метою відображення податкового кредиту касовий чек повинен містити реквізити, не тільки зазначені в п. 201. 11 ст. 201 ПКУ, а й ті, що передбачені у п. 2 розділу II Положення про форму та зміст розрахункових документів. Якщо ж розрахунки за товари (послуги) проведені через термінал з використанням платіжної картки платіжного терміналу, сполученого чи поєднаного з реєстратором розрахункових операцій, то касовий чек повинен мати додаткові реквізити, зазначені в п. 6 розділу II зазначеного Порядку [28].

Отже, чеки інших форм, у тому числі й нефіскальні, або товарні, видані суб'єктами господарювання, які працюють без реєстраторів розрахункових операцій, не можуть бути підставою для відображення податкового кредиту.

За касовими чеками також існує обмеження у включенні до податкового кредиту суми ПДВ, при цьому дане обмеження стосується чеків, зібраних за один день.

Наприклад: у платника податку є чотири чеки, датовані 10.10.2016. Сума першого чеку – 144 грн. (в т.ч. ПДВ 24 грн.), сума у другому чеку – 48 грн. (в т.ч. ПДВ 8 грн.), сума у третьому чеку – 96 грн. (в т.ч. ПДВ 16 грн.), сума у четвертому чеку 360 грн. (у т.ч. ПДВ 60 грн.). Платник має право взяти для включення до податкового кредиту лише два чеки, при чому, з найвигіднішим варіантом: перший і третій, загальна сума за якими без ПДВ складатиме 200 грн. $((144-24) + (96-16) = 120+80 = 200)$. При цьому сума четвертого чеку - 360 грн. - взагалі не може враховуватися у складі податкового кредиту.

Розглядаючи первинні документи – замітники податкових накладних, варто звернути увагу не лише на суми, а і на дати звітування підзвітних осіб за такими документами.

Відповідно до п. 3 Порядку складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (Порядок №841) [29], Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (авансовий звіт), подається до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує таке відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок податкового агента платника податку, що надав кошти під звіт.

При цьому, якщо під час службового відрядження платник податку отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає Звіт і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження. Відрядженій особі – платнику податку, який застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі, а строк подання платником податку Звіту не перевищив десяти банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може продовжити такий строк до двадцяти банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами) (абзац четвертий п. 3 Порядку №841).

Згідно з п. 6 Порядку №841 Звіт складається платником податку (підзвітною особою), що отримала такі кошти на підприємствах всіх організаційно-правових форм або у самозайнятої особи.

Оскільки документи, що підтверджують витрати, понесені підзвітною особою під час відрядження або виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок податкового агента платника податку, подаються разом зі Звітом, то датою

формування податкового кредиту на підставі податкової накладної та інших документів, які дають право на формування податкового кредиту без отримання податкової накладної, є дата подання затвердженого керівником підприємства авансового звіту.

Наприклад, підзвітною особою подано авансовий звіт 25.10.2016 р. з підтверджуючими документами датованими 20.10.2016 р. на суму 240 грн. (в т.ч. ПДВ 40 грн.) та 21.10.2016 р. на суму 120 грн. (в т.ч. ПДВ 20 грн.). Цією ж датою авансовий звіт було затверджено керівником підприємства. Тому платник податку – підприємство - має право 25.10.2016 р. включити до податкового кредиту з ПДВ суму 60 грн.

За операціями, що ми розглянули вище, у платника податку – продавця - виникає податкове зобов'язання.

Продаючи товар (послуги), незалежно від їх вартості, платник податку – продавець - на дату виникнення податкових зобов'язань зобов'язаний скласти в установлені терміни податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних та надати її покупцю на його вимогу (п. 201.1 та п. 201.10 ст. 201 ПКУ).

При цьому, якщо податкова накладна не була складена на ці операції і передана покупцю за його вимогою, платник податку – продавець - має право сформувавати податкову накладну за щоденними підсумками таких операцій (тип причини «11» ППН «10000000000») [27].

І на завершення відзначимо, що платник податку зобов'язаний вести реєстр документів, які заміняють податкові накладні, і згодом відображати інформацію у податковій декларації з ПДВ (пп. 201.11.1 п. 201.11 ст. 201 ПКУ). При цьому, форму реєстру таких документів не визначено та не затверджено. Однак, неведення реєстру тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (85 грн. – 170 грн.), а у разі повторного виявлення такого порушення податкового обліку протягом року – від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170 грн. – 255 грн.).

До 1.01.2015 р. платники ПДВ вели реєстр виданих та отриманих податкових накладних для відображення податкових накладних. Починаючи з 1 січня 2015 р. дана норма ПКУ скасована, оскільки податкові накладні реєструються в єдиному реєстрі податкових накладних в електронному вигляді. Відповідно і платники ПДВ не зобов'язані подавати до органу державної фіскальної служби копії записів у реєстрах, виданих та отриманих податкових накладних. Хоча форма реєстру та порядок його формування є чинними і до теперішнього часу [30].

Тобто, платники ПДВ можуть використовувати старий реєстр виданих та отриманих податкових накладних, але інформацію відображати лише за документами – заміниками «вхідних» податкових накладних. Форма даного реєстру трудомістка та містить зайві поля, графи і рядки.

Тому, податкові експерти [31] з цього приводу пропонують самостійно розробляти реєстр документів (замінників податкових накладних) та формувати їх в електронному вигляді (табл. 5).

**Реєстр документів,
перерахованих в пп. «а» - «в» п. 201.11 ст. 201 ПКУ**

№п.п.	Касовий чек, транспортний квиток, готельний рахунок, рахунок за послуги зв'язку, рахунок за послуги, які визначаються за показниками приладів обліку, бухгалтерська довідка, складена відповідно до п.36 підрозділу 2 розділу XX ПКУ						Загальна сума, включаючи ПДВ	Придбання товарів, придбання послуг за:				
	дата отримання	дата складання	номер документа	вид документа	постачальник			основною ставкою		ставкою 7%		
					найменування (ПІБ – для фізичної особи - підприємця)	ПІН		вартість без ПДВ	сума ПДВ	вартість без ПДВ	сума ПДВ	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
...												
Всього за звітний період												

Джерело: сформовано за [31]

Отже, даний реєстр формується за певними правилами:

- ведеться в електронній формі;
- вартісні показники відображаються у гривнях з копійками;
- в графі 2 зазначається дата отримання документа (наприклад, за касовим чеком це буде дата затвердження авансового звіту);
- в графі 3 зазначається дата складання документа;
- в графі 5 – вид документу. Тут можна використовувати умовні позначення, передбачені реєстром виданих і отриманих податкових накладних: ЧК – касовий чек, ТК – транспортний квиток, ГР – готельний рахунок, ПЗ – рахунок за послуги зв'язку, ПО – послуги, вартість який визначається за показниками приладів обліку, БО – бухгалтерська довідка;
- в графах 6 та 7 – найменування і відповідно ПІН постачальника;
- в наступних графах 9-12 вказуються вартісні показники із документів.

Вище викладене дає можливість сформувати схему первинного обліку розрахунків за ПДВ (рис. 2).

Таким чином, при здійсненні операцій з постачання товарів (послуг) платник податку на додану вартість – продавець товарів (послуг) зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. Податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів (послуг), які звільненні від оподаткування, підлягають реєстрації у цьому електронному реєстрі. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної або розрахунку коригування до єдиного електронного реєстру є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.

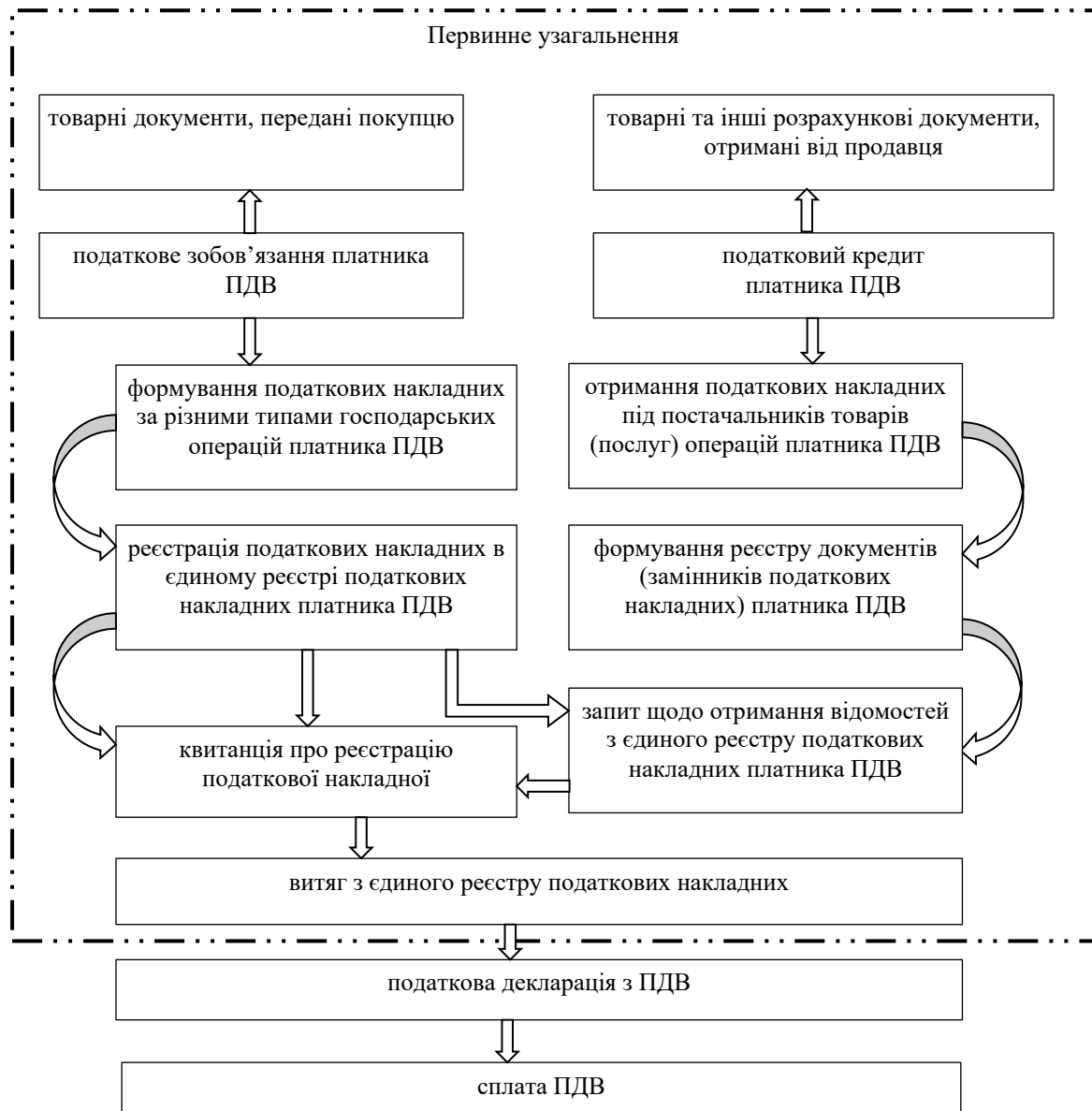


Рис. 2. Етапи первинного узагальнення розрахунків за ПДВ

Джерело: сформовано автором

Також, платник податку може, з метою отримання податкової накладної чи розрахунку, надіслати в електронному вигляді запит до єдиного реєстру податкових накладних. За запитом платник відповідно в електронному вигляді отримує повідомлення про реєстрацію. Виявлення розбіжностей між даними податкової декларації (сформованої за податковими накладними) і даними єдиного реєстру податкових накладних може стати підставою для проведення контролюючими органами документальної позапланової виїзної перевірки.

Висновки. Проведені дослідження підтверджують складність податку на додану вартість в усіх його проявах. Так, незалежно від фінансових результатів господарської діяльності підприємств-платників ПДВ, даний податок є найбільш бюджетоутворюючим податком, що підтверджує його фіскальну ефективність.

Складовими ПДВ є податкові зобов'язання щодо постачання товарів (послуг), податковий кредит щодо постачання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ. Часті зміни податкового законодавства впливають на організацію первинного обліку розрахунків за ПДВ, що в свою чергу ускладнює облік розрахунків за ПДВ в системі рахунків. Тому облік розрахунків за ПДВ потребує більш виваженого та обґрунтованого аналізу його адміністрування, первинного узагальнення та обліку і врегулювання окремих питань на законодавчому рівні.

Список використаних джерел

1. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року / О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №12. – С. 18-25.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
3. Податок на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податок_на_додану_вартість.
4. Облік і звітність підприємств у системі оподаткування: навч. посіб. [Електронний ресурс] / М.І. Бондар, Л.Г. Ловінська, Н.М. Лисенко та ін.; за заг. ред. М.І. Бондаря та Н.М. Лисенко. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: ДННУ «акад. фін. управління», 2014. – 585 с. – Режим доступу: http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd7bcb081e07f6a1d3.
5. Сидоренко Р.В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку [Електронний ресурс] / Р.В. Сидоренко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2014. – Вип. 11 (1). – Ч. 1. – С. 234-240. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
6. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія [Електронний ресурс] / Т.М. Семенко // Ефективна економіка. – 2011. – №4. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
7. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість векономіці України: дис. к.е.н.: 08.00.08 / О.І. Оксенюк. – Львів, 2015. – 231 с.
8. Ходикіна А.А. Актуальні тенденції обліку розрахунків з податку на додану вартість / А.А. Ходикіна, А.В. Бурковська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 8. – С. 1196-1199.
9. Дугар Т.Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі [Електронний ресурс] / Т.Є. Дугар // Економіка і суспільство. – 2016. – Вип. №2. – С. 689-693 – Режим доступу: <http://www.economyandsociety.in.ua>.
10. Світовий О.М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому під комплексі України / О.М. Світовий // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2014. – №1(25). – С. 213-216.
11. Лесько М.В. ПДВ та його вплив на господарську діяльність суб'єктів підприємництва: автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / М.В. Лесько. – Київ, 2014. – 21 с.
12. Чирва А.А. Удосконалення облікової політики підприємства в частині обліку ПДВ / А.А. Чирва // Облік і фінанси. – 2015. – №4 (70). – С. 67-71.
13. Власова О.Є. Конспект лекцій з курсу «Податковий облік» / О.Є. Власова // Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. – ХНАМГ, 2010. – 218 с.

14. Григоренко Ю.В. Особливості податкового обліку податку на додану вартість / Ю.В. Григоренко // Молодий вчений. – 2016. – №3 (30). – С. 64-69.
15. Матвійчук Л.О. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини державного бюджету України [Електронний ресурс] / Л.О. Матвійчук, І.В. Гоменюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – №11. – С. 749-752. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/157.pdf>.
16. Про реалізацію пілотного проекту щодо тимчасового обмеження застосування постанови Кабінету міністрів України від 25 грудня 1996 р. №1548 та постанови Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2007 р. №1222 [Електронний ресурс] // Постанова Кабінету Міністрів України від 22.09.2016 р. №656. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.
17. Семенко Т.М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України / Т.М. Семенко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №2. – С. 52-57.
18. Мараховська Т.М. Шляхи вдосконалення справляння податку на додану вартість / Т.М. Мараховська // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – №4 (70). – С. 149-154.
19. Гуцаленко Л.В. Особливості відображення в обліку державної підтримки фермерських господарств / Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №3. – С. 240-245.
20. Малишкін О. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №11. – С. 27-41.
21. Малишкін О. Диференціація поняття «бухгалтерський облік»: податковий аспект / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №3. – С. 13-20.
22. Бараннік О.О. Проблемні питання щодо ведення підсистем бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О.О. Бараннік // Матеріали конференції Наукового клубу Sophus – Режим доступу: <http://sophus.at.ua>.
23. Кушніренко О.А. Облікове відображення розрахунків із податку на додану вартість при формуванні фінансової звітності [Електронний ресурс] / О.А. Кушніренко. – Режим доступу: [journals.nubip.edu.ua/index.php /Economica/article/download/4908/4835](http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/4908/4835).
24. Ліхоносова Г.С. Проблемні аспекти організації обліку платників податку на додану вартість / Г.С. Ліхоносова, В.С. Марченков // Часопис економічних реформ. – 2013. – №4 (13). – С. 49-53.
25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
26. Послуга [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Послуга>.
27. Порядок заповнення податкової накладної [Електронний ресурс]: Наказ міністерства фінансів України від 31.12.2015 №1307. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.
28. Положення про форму та зміст розрахункових документів [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 21.01.2016 р. №13. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16>.
29. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015 № 841. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15/paran9#n9>.

30. Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення [Електронний ресурс]: Наказ міністерства фінансів України від 22.09.2014 р. №958. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1228-14>.

31. Реєстр документов (заменителей налоговых накладных). Урок от бухгалтер 911 (28.09.16) [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.cjm/news-1022305.html>.

Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Yurchenko O. Podatok na dodanu vartist': analiz podatkovoyi reformy 2016 roku / O. Yurchenko // Bukhhalters'kyu oblik i audyt. – 2015. – #12. – S. 18-25.

2. Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 02.12.2010 r. #2755-VI [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua.3>.

3. Podatok na dodanu vartist' [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: https://uk.wikipedia.org/wiki/Podatok_na_dodanu_vartist'.

4. Oblik i zvitnist' pidpryyemstv u systemi opodatkovannya: navch. posib. [Elektronnyy resurs] / M.I. Bondar, L.H. Lovins'ka, N.M. Lysenko ta in.; za zah. red. M.I. Bondarya ta N.M. Lysenko. – 2-he vyd., pererobl. i dopov. – K.: DNNU «akad. fin. upravlinnya», 2014. – 585 s. – Rezhym dostupu: http://afu.minfin.gov.ua/getfile.php?page_id=158&num=12&PHPSESSID=610cba7e1a0ebbd7bcb081e07f6a1d3.

5. Sydorenko R.V. Vyznachennya sutnosti podatku na dodanu vartist' ta perspektyvy yoho rozvytku [Elektronnyy resurs] / R.V. Sydorenko // Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy». – 2014. – Vyp. 11 (1). – Ch. 1. – S. 234-240. – Rezhym dostupu: <http://nbuv.gov.ua>.

6. Semenko T.M. Podatok na dodanu vartist' yak ekonomichna katehoriya [Elektronnyy resurs] / T.M. Semenko // Efektyvna ekonomika. – 2011. – #4. – Rezhym dostupu: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

7. Oksenyuk O.I. Fiskal'na efektyvnist' podatku na dodanu vartist' vekonomitsi Ukrayiny: dys. k.e.n.: 08.00.08 /O.I. Oksenyuk. – L'viv, 2015. – 231 s.

8. Khodykina A.A. Aktual'ni tendentsiyi obliku rozrakhunkiv z podatku na dodanu vartist' / A.A. Khodykina, A.V. Burkovs'ka // Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky. – 2015. – Vyp. 8. – S. 1196-1199.

9. Duhar T.Ye. Problema administruvannya podatku na dodanu vartist' na suchasnomu etapi [Elektronnyy resurs] / T.Ye. Duhar // Ekonomika i suspil'stvo. – 2016. – Vyp. #2. – S. 689-693 – Rezhym dostupu: <http://www.economyandsociety.in.ua>.

10. Svitovyy O.M. Ekonomichna sutnist' ta funktsiyi podatku na dodanu vartist' u zernoproduktovomu pid kompleksi Ukrayiny / O.M. Svitovyy // Zbirnyk naukovykh prats' Tavriys'koho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu. – 2014. – #1(25). – S. 213-216.

11. Les'ko M.V. PDV ta yoho vplyv na hospodars'ku diyal'nist' sub"yektiv pidpryyemnytstva: avtoref. dys.na zdobuttya nauk. stupenya kand. ekon. nauk: spets. 08.00.08 «Hroshi, finansy i kredyt» / M.V. Les'ko. – Kyuiv, 2014. – 21 s.

12. Chyrva A.A. Udoshkonalennya oblikovoyi polityky pidpryyemstva v chastyni obliku PDV / A.A. Chyrva // Oblik i finansy. – 2015. – #4 (70). – S. 67-71.

13. Vlasova O.Ye. Konspekt lektsiy z kursu «Podatkovyy oblik» / O.Ye. Vlasova // Khark. nats. akad. mis'k. hosp.va. – Kh. – KhNAMH, 2010. – 218 s.

14. Hryhorenko Yu.V. Osoblyvosti podatkovoho obliku podatku na dodanu vartist' / Yu.V. Hryhorenko // Molodyy vchenyy. – 2016. – #3 (30). – S. 64-69.

15. Matviychuk L.O. Ekonomichna sutnist' PDV ta yoho rol' u formuvanni dokhidnoyi chastyny derzhavnoho byudzhetu Ukrayiny [Elektronnyy resurs] / L.O. Matviychuk, I.V. Homenyuk // Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky. – 2016. – #11. – S. 749-752. – Rezhym dostupu: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/157.pdf>.

16. Pro realizatsiyu pilotnoho proektu shchodo tymchasovoho obmezhennya zastosuvannya postanovy Kabinetu ministriv Ukrayiny vid 25 hrudnya 1996 r. #1548 ta postanovy Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 17 zhovtnya 2007 r. #1222 [Elektronnyy resurs] // Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 22.09.2016 r. #656. – Rezhym dostupu: <http://search.ligazakon.ua>.

17. Semenکو T.M. Podatkovyy i finansovyy oblik PDV z hidno Podatkovoho kodeksu Ukrayiny / T.M. Semenکو // Oblik i finansy APK. – 2011. – #2. – S. 52-57.

18. Marakhov'ska T.M. Shlyakhy vdoskonalennya spravlyannya podatku na dodanu vartist' / T.M. Marakhov'ska // Zbirnyk naukovykh prats' VNAU. – 2012. – #4 (70). – S. 149-154.

19. Hutsalenko L.V. Osoblyvosti vidobrazhennya v obliku derzhavnoyi pidtrymky fermers'kykh hospodarstv / L.V. Hutsalenko, N.H. Zdyrko // Stalyy rozvytok ekonomiky. – 2013. – #3. – S. 240-245.

20. Malyshkin O. PDV v systemakh podatkovoho i finansovoho obliku: aspekty vzayemodiyi / O. Malyshkin // Bukhhalters'kyy oblik i audyt. – 2013. – #11. – S. 27-41.

21. Malyshkin O. Dyferentsiatsiya ponyattya «bukhhalters'kyy oblik»: podatkovyy aspekt / O. Malyshkin // Bukhhalters'kyy oblik i audyt. – 2012. – #3. – S. 13-20.

22. Barannik O.O. Problemni pytannya shchodo vedennya pidsystem bukhhalters'koho obliku [Elektronnyy resurs] / O.O. Barannik // Materialy konferentsiyi Naukovoho klubu Sophus – Rezhym dostupu: <http://sophus.at.ua>.

23. Kushnirenko O.A. Oblikove vidobrazhennya rozrakhunkiv iz podatku na dodanu vartist' pry formuvanni finansovoyi zvitnosti [Elektronnyy resurs] / O.A. Kushnirenko. – Rezhym dostupu: journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/download/4908/4835.

24. Likhonosova H.S. Problemni aspekty orhanizatsiyi obliku platnykiv podatku na dodanu vartist' / H.S. Likhonosova, V.S. Marchenkov // Chasopys ekonomichnykh reform. – 2013. – #4 (13). – S. 49-53.

25. Pro bukhhalters'kyy oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini [Elektronnyy resurs]: Zakon Ukrayiny vid 16.07.1999 r. #996-KhIV. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

26. Posluha [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Posluha>.

27. Poryadok zapovnennya podatkovoyi nakladnoyi [Elektronnyy resurs]: Nakaz ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31.12.2015 #1307. – Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

28. Polozhennya pro formu ta zmist rozrakhunkovykh dokumentiv [Elektronnyy resurs]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 21.01.2016 r. #13. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16>.

29. Pro zatverdzhennya formy Zvitu pro vykorystannya koshtiv, vydanykh na vidryadzhennya abo pid zvit, ta Poryadku yoho skladannya [Elektronnyy resurs]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 28.09.2015 # 841. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15/paran9#n9>.

30. Pro zatverdzhennya formy reyestru vydanykh ta otrymanykh podatkovykh nakladnykh ta poryadku yoho vedennya [Elektronnyy resurs]: Nakaz ministerstva finansiv Ukrainy vid 22.09.2014 r. #958. – Rezhyim dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1228-14>.

31. Reestr dokumentov (zamenyteley nalohovykh nakladnykh). Urok ot bukhhalter 911 (28.09.16) [Elektronnyi resurs]. – Rezhyim dostupu: <https://bukhalter911.cjm/news-1022305.html>.

**ANNOTATION
ADDED VALUE TAXES:
NATURE AND STATE OF PRIMARY ACCOUNTING**

*PODOLIANCHUK Olena,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Faculty
of Accounting and Auditing,
Head of the Department of Accounting and
Taxation in the Fields of the Economy,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

Reforming the tax system of Ukraine raises a number of issues, one of which is the accounting of added value tax (AVT). As a result, the theoretical study of the nature of AVT confirmed that it is one of the most common and budget-forming taxes; it has the most exact fiscal function. The article presents the discussion position on the essence of the notions “taxation accounting” and “taxation calculations”. The need to eliminate the uncertainty of those concepts on legislation level is demonstrated. Position of accounting as a single information base of the company is recognized. The state of primary account for the calculation of VAT and the order of formation of the tax bill is discovered. Causes and types for forming special tax invoices are presented. The meanings of tax bills substitutes and their consideration in determining the taxes credit are defined. The result of our study is clarifying the nature of AVT and defining the initial stages of synthetic payments for AVT.

Keywords: added value tax, tax invoice, goods (services), substitutes of tax bills.

Pict. 2. Tabl. 5. Lit. 31.

**АННОТАЦИЯ
НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ:
СУЩНОСТЬ И СОСТОЯНИЕ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА**

*ПОДОЛЯНЧУК Елена Анатольевна,
заведующий кафедрой учета и
налогообложения в отраслях экономики,
кандидат экономических наук,
доцент факультета учета и аудита,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)*

Реформирование налоговой системы Украины порождает ряд проблемных вопросов, одним из которых является учет налога на добавленную стоимость (НДС). В результате теоретического изучения сущности НДС подтверждено, что

он является одним из самых распространенных и бюджетообразующих налогов, он имеет наиболее выраженную фискальную функцию. В статье исследованы дискуссионность позиций по сущности трактовок «налоговый учет» и «налоговые расчеты» НДС, существование налогового учета независимо от финансового. Высказано мнение о необходимости урегулирования неопределенности исследуемых понятий на законодательном уровне. Признано позицию финансового учета как единой информационной базы. Исследовано состояние первичного учета расчетов по НДС и порядок формирования налоговой накладной. Представлены причины и типы формирования особых налоговых накладных. Определены значения заменителей налоговых накладных и учета их при определении налогового кредита. Результатом проведенного исследования стало уточнение сущности НДС и выделение этапов первичного обобщения расчетов по НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговая накладная, поставки товаров (услуг), заменители налоговых накладных.

Рис. 2. Табл. 5. Лит. 31.

Інформація про автора

ПОДОЛЯНЧУК Олена Анатоліївна – завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, кандидат економічних наук, доцент факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна 3, e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

PODOLIANCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Faculty of Accounting and Auditing, Head of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Sonyachna str., 3, (e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

ПОДОЛЯНЧУК Елена Анатольевна – заведующий кафедрой учета и налогообложения в отраслях экономики, кандидат экономических наук, доцент факультета учета и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная 3, (e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

