УДК 657.6:657

Олександр МАЛИШКІН

ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Розглянуто особливості формування елементів податку на додану вартість на підприємствах Росії, Білорусі, Казахстану (Євроазійський Союз), Естонії (Євросоюз): податкова база, ставки податку, організація первинного й аналітичного обліку складових податку в системі реєстрів податкового і бухгалтерського фінансового обліку, форми декларацій та строки подання звітності. Проведено порівняння з аналогічними нормами українського законодавства. Проаналізовано механізми зменшення зобов'язань, що застосовують у різних країнах з метою визначення чистого податкового зобов'язання. Виявлено недоліки та переваги моделі обліку і звітності з ПДВ в окремій країні та в економічному союзі в цілому.

Ключові слова: *податок на додану вартість, податок з обороту, міжнародний досвід справляння ПДВ, облік ПДВ, звітність з ПДВ.*

Александр МАЛЫШКИН

Элементы налога на добавленную стоимость в контексте международного опыта: учетный аспект

Рассмотрены особенности формирования элементов налога на добавленную стоимость на предприятиях России, Беларуси, Казахстана (Евроазиатский союз), Эстонии (Евросоюз): налоговая база, ставки налога, организация первичного и аналитического учета составляющих налога в системе реестров налогового и бухгалтерского финансового учета, формы деклараций и сроки предоставления отчетности. Проведено сравнение с аналогичными нормами украинского законодательства. Проанализированы механизмы уменьшения обязательств, которые применяют в разных странах с целью определения чистого налогового обязательства. Выявлены недостатки и преимущества модели учета и отчетности по НДС в отдельной стране и в экономическом союзе в целом.

Ключевые слова: *налог на добавленную стоимость, налог с оборота, международный опыт взыскания НДС, учет НДС, отчетность по НДС.*

Alexander MALYSHKIN

Items of value added tax in the context of international experience: account aspect

The lack of research account for VAT in ensuring Ukraine compared with other countries.

Purpose – to identify the positive to the negative side of the application elements in VAT accounting and reporting aspects in Ukraine compared with other countries of the Eurasian Union and the EU.

Approaches to the formation of the VAT tax base in Ukraine, the Eurasian Union and Estonia (EU) are similar. Countries differ in specific areas objects of taxation and exemptions, the composition of documentary support and reporting VAT. VAT information system in the countries of the Eurasian Union is autonomous with respect to tax accounting. In Ukraine VAT taxation system is relatively independent accounting to tax. In the EU, VAT is a tax accounting under accounting standards on tax legislation is.

It is proposed to include Article 198 CLE rate for analogue provisions of the legislation of Estonia on the right buyer for the tax credit only in the event of traffic from the seller and if the document was received by the seller or a person who provides services (tax invoice, bill). This would provide a balance cum obligations and credit operations between contractors and protect the budget against theft VAT. Part of the problem is solved in Ukraine from 2015 through the introduction of mandatory registration of all tax bills vendor in the Unified Register of tax invoices.

In the Eurasian Union and Estonia as the primary document used your expense, in Ukraine a specific document is the tax bill. The latter has a more difficult conditions of use and fill in the account, which complicates the accounting and reporting system of VAT.

For EU countries, including Estonia, characterized by simplified reporting procedures and accordingly VAT administration.

Key words: *value added tax, sales tax, international experience of VAT, VAT accounting, reporting VAT.*

JEL Classification: H 250.

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) у міжнародній практиці є досить поширеним. В окремих країнах він має форму податку з обороту. Схема його елементів у різних країнах доволі універсальна. Проте законодавство окремих країн має свої особливості щодо елементів податку (база оподаткування, ставки, облікове забезпечення, форми і показники звітності), які потребують аналізу. Ця проблема набуває актуальності у зв'язку з загальновідомою критикою недоліків вітчизняного механізму ПДВ як обтяжуючого фактора для бізнесу. Тому привертає увагу обліковий механізм цього податку в країнах-сусідах України, які належать до Євроазійського союзу (Російська Федерація, Республіка Білорусь, Республіка Казахстан) – східний вектор інтересів України, з одного боку, і в країнах Європейського Союзу, зокрема в Естонський Республіці, – західний вектор, з іншого. На цьому тлі важливим є висновок про аналогічність і відмінність елементів ПДВ у закордонній практиці порівняно з практикою України.

Досвід зарубіжних країн з питань оподаткування, у тому числі й ПДВ, висвітлювали у працях такі науковці, як: В. Андрущенко, Ю. Іванов, З. Варналій, Е. Давискіба, І. Прокопенко, Т. Тучак.

Питання організації та методики обліку і контролю ПДВ в Україні висвітлені в навчальних посібниках М. Войнаренко, Т. Горової, Н. Ільєнко, Г. Пухальської, Н. Ткаченко. Проте практично відсутні публікацій з аналізу закордонного досвіду механізму ПДВ в аспекті облікового-звітного забезпечення, що є актуальним для України. Тому дослідження нормативної бази цього по-

датку в країнах-сусідах України – членах Євроазійського союзу та в країнах Європейського Союзу – дає змогу проаналізувати його складові елементи в різних країнах.

Мета статті полягає у виявленні спільних та специфічних аспектів механізму ПДВ в частині обліково-звітного забезпечення в окремих країнах Євроазійського союзу та ЄС з виявленням переваг і недоліків закордонних систем.

Російська Федерація. *Податкова база, ставки податку.* Відповідно до статті 146 Податкового кодексу Російської Федерації (далі – ПК РФ) об'єктом оподаткування визнають такі операції: реалізація товарів (робіт, послуг) та майнових прав на території РФ; використання товарів (робіт, послуг) для власних потреб, витрати на які приймають до вирахування (у тому числі через амортизаційні вирахування) при обчисленні податку на прибуток організації; виконання будівельно-монтажних робіт для власного споживання; ввезення товарів на територію РФ й інші території, що перебувають під її юрисдикцією [1].

Ставки податку – 0%, 10%, 18% залежно від видів діяльності. Тому за нормою статті 166 ПК РФ сума податку при визначенні податкової бази обчислюється як відповідна податковій ставці відсотка частка податкової бази, а при роздільному обліку – як сума податку, отримана в результаті складання сум податків, що обчислюються окремо як відповідні податковим ставкам відсоткові частки відповідних податкових баз. Загальна сума податку при реалізації товарів (робіт, послуг) визначається в результаті складання сум податку за різними ставками.

Механізм зменшення зобов'язань. Нарахування податкового зобов'язання в РФ проводять аналогічно до схеми, що діє в Україні. В методичному аспекті найбільший інтерес викликає механізм зменшення податку. В ПК РФ операції зменшення мають назву "вычеты сумы налога" (вирахування суми податку). В українському законодавстві застосовується аналогічний показник, що має назву "податковий кредит".

За нормами ПК РФ вирахуванню підлягають суми податку, що пред'явлені платнику податків при придбанні товарів (робіт, послуг), майнових прав на території Російської Федерації, або сплачені платником податки при ввезенні товарів по імпорту, у тому числі ті, що придбавалися для перепродажу.

Відповідно, сума платежу до бюджету визначається як різниця між сумами податкових зобов'язань та податкових вирахувань (податкового кредиту). Отже, загальну схему ПДВ за ПК РФ можна визначити за такою формулою [2, 306]:

$$\sum ПДВ - \sum ПВ = \sum ЧПЗ / СВ,$$

де $\sum ПДВ$ – сума податкового зобов'язання;

$\sum ПВ$ – сума податкового вирахування;

$\sum ЧПЗ$ – сума чистого податкового зобов'язання, що підлягає сплаті до бюджету;

$\sum СВ$ – сума відшкодування ПДВ.

Документальне оформлення. В податковому законодавстві Росії значну увагу приділяють документальному оформленню цього податку. В кодексі прописані загальні процедури документального оформлення. Так, відповідно до його статті 169 основним первинним документом встановлено рахунок-фактура. Він є підґрунтям для підтвердження продавцем обов'язку нараховувати зобов'язання, а для покупця – права на проведення податкового вирахування (отримання кредиту).

Рахунок-фактура може бути виставлена як в паперовому, так і в електронному форматі за згодою сторін. Крім того, може бути складений коригувальний примірник рахунку-фактури. Такий документ складається продавцем товарів (робіт, послуг),

майнових прав при зміні їхньої ціни чи кількості (обсягу) у бік зменшення. У покупця такий документ є підставою для прийняття сум податку до вирахування у встановленому порядку [3, 101].

Натомість в Україні коригуючі податкові накладні виписують не лише на зменшення, а й на збільшення податкового зобов'язання (кредиту).

Доволі лояльно в ПК РФ прописані наслідки помилок у документах. Зокрема, помилки в рахунках-фактурах і коригувальних рахунках-фактурах, що не перешкоджають податковим органам ідентифікувати продавця і покупця товарів, послуг, майнових прав, найменування товарів (робіт, послуг) майнових прав, їх вартість, а також податкову ставку і суму податку, пред'явлену покупцеві, не є основою для відмови у прийнятті до вирахування сум податку.

На відміну від цього, вимоги української податкової служби є значно прискіпливішими – за відсутності одного з обов'язкових реквізитів у податковій накладній або заповненого з помилкою, накладна може бути визнана недійсною. Хоча в п. 6.3 Порядку заповнення податкової накладної зазначено в загалі про порушення порядку заповнення податкової накладної. На практиці така загальна норма трактується, як правило, фіскально [4, 28].

Характерно, що форма рахунку-фактури затверджується постановою уряду РФ, в Україні – наказом державної податкової (фіскальної) служби. Проте в ПК РФ прописані обов'язкові реквізити цього документа, які є аналогічними до українських.

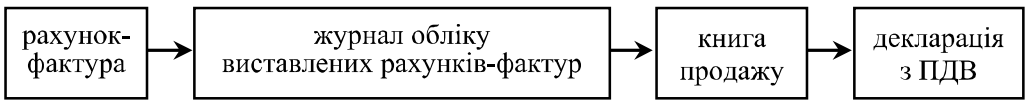
Реєстри аналітичного обліку. Крім рахунку-фактури, платник податків зобов'язаний вести реєстри накопичувального характеру – журнали обліку отриманих і виставлених рахунків-фактур, книги покупок і продаж. На відміну від України, в РФ форми зазначених книг встановлені урядом РФ, що свідчить про високий рівень централізації регламентних аспектів з боку державних органів. Схематично рух інформації з ПДВ у податковому обліку в РФ показано на рис. 1 [5, 228].

Отже, на рівні аналітичного обліку в Росії заповнюють два різних реєстри (журнал і книгу), тоді як в Україні – один (реєстр виданих та отриманих податкових накладних). Проте в Україні з 2012 р. додатково введений Єдиний реєстр податкових накладних, що посилює контрольні функції державного органу за справлянням ПДВ [6, 31].

Податкова звітність. Форма діючої декларації з ПДВ російської організації затверджена наказом Міністерства фінансів РФ № 104н від 15.10.2009 р. [7] (табл. 1).

Декларація платника ПДВ в РФ налічує 7 розділів і 2 додатки загальною кількістю сторінок від 10 до 15 (залежно від специфіки діяльності організації). Побудова декларації відрізняється від українського формату. Якщо у вітчизняній формі результуючі показники – суму податкового зобов'язання або суму відшкодування наводять наприкінці декларації (розділ 3), то в російському варі-

а) у продавця:



б) у покупця:

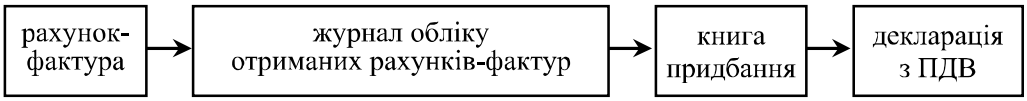


Рис. 1. Схема руху інформації з ПДВ у податковому обліку в РФ [5, 228]

Таблиця 1

Структура декларації з ПДВ організації РФ

Номер розділу	Назва розділу
Титульний аркуш	–
1	Сума податку, що належить сплаті до бюджету (відшкодуванню з бюджету) за даними платника податку
2	Сума податку, що належить сплаті до бюджету за даними податкового агента
3	Розрахунок суми податку, що підлягає сплаті до бюджету за операціями, які оподатковуються за податковими ставками що передбачені п. 2–4 статті 164 ПК РФ
3, додаток № 1	Сума ПДВ, що належить поновленню та сплаті до бюджету за звітний період і попередні звітні періоди (по об'єктах нерухомості)
3, додаток № 2	Розрахунок суми податку, що обчислений за операціями іноземної організації на території РФ
4	Розрахунок суми податку за операціями за ставкою 0%, що підтверджено документально
5	Розрахунок суми податкових вирахувань за операціями за ставкою 0%
6	Розрахунок суми податку за операціями за ставкою 0%, що не підтверджено документально
7	Операції, що є об'єктом оподаткування та не визнані об'єктом оподаткування (вартість реалізації, вартість придбання, сума ПДВ за придбанням, яка не підлягає вирахуванню)

* Складено на основі [7].

анті – на її початку. Відрізняються також назви розділів декларації та їх послідовність.

Центральним є розділ 3, в якому наводять розрахунок суми податку, що підлягає сплаті до бюджету за операціями, які оподатковуються за податковими ставками, передбаченими пп. 2–4 статті 164 ПК РФ. В декларації відсутні такі терміни, як "податкове зобов'язання" та "податковий кредит". Аналогом першого є показник рядка 120 декларації "Загальна сума ПДВ, яка нарахована з урахуванням відновлених сум". Аналогом другого є показник рядка 220 декларації "Загальна сума ПДВ, що підлягає вирахуванню". Різний підхід застосований і для статей підрозділу "Податкові вирахування". Наприклад, відсутні посилання на критерій віднесення сум до вирахування як використання придбаних товарів, робіт, послуг у межах господарської діяльності платника податку. Крім того, в формі декларації за статтями вирахування відсутній показник податкової бази [4, 34].

Результуючі показники наводять в рядках 230 "Всього сума ПДВ, розрахована до сплати у бюджет" і у рядку 240 "Всього сума ПДВ, розрахована до зменшення".

***Республіка Білорусь**. Податкова база.* В Республіці Білорусь при визначенні об'єкта оподаткування аналогічно до українського і російського законодавства використовується термін "податкова база". На відміну від вітчизняного показника, відповідно до Податкового кодексу Республіки Білорусь (далі - ПК РБ, або Кодекс РБ) податкова база ПДВ визначається на основі усіх надходжень платника, отриманих ним у грошовій, натуральній та інших формах від реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав (п. 4 ст. 97 ПК РБ). Цей податок стягують митні органи також при ввезенні товарів, у тому числі і з території держав-членів Митного союзу [8].

Аналогічно до інших країн, що застосовують ПДВ, в Білорусі сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між загальною сумою податку на додану вар-

тість, обчисленою за підсумками звітного періоду, та сумами податкових вирахувань. Отже, термінологія і схеми розрахунку податку практично збігаються з російським варіантом ПДВ.

Важливою є стаття 100 ПК РБ, за якою визначають момент фактичної реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав. Зокрема, дата зобов'язаня з ПДВ прив'язана до дати реалізації активів, робіт, послуг за методикою бухгалтерського обліку. Така норма відрізняється від українського аналога і залежить від прийнятого положення облікової політики підприємства стосовно визначення виручки – метод нарахувань або касовий метод. Отже, у білоруських платників ПДВ є право вибору одного з двох зазначених методів. Аналогічна ситуація і з податком на прибуток [9].

У разі продажу за готівку таке зарахування має відбутися не пізніше шістдесяти днів з дня відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), передачі майнових прав. Отже, обмеження у відтермінуванні дати реалізації при касовому методі виключає можливі маніпуляції з ПДВ, у тому числі й оптимізацію податку шляхом перенесення термінів виникнення зобов'язання. Порівняння бази оподаткування в Україні, Росії і Білорусі наведено у табл. 2.

Механізм зменшення зобов'язань. Відповідно до статті 107 ПК РБ загальна сума ПДВ зменшується на встановлені податкові вирахування – суми податку, що пред'явлені продавцями, які перебувають на обліку в податкових органах Республіки Білорусь і є платниками, до оплати платнику при придбанні ним на території Республіки Білорусь товарів (робіт, послуг) і майнових прав [21]. Умовою прийняття вирахування податковими органами є їх обов'язкове відображення в бухгалтерському обліку і книзі покупок покупця. Цей порядок стосується усіх платників незалежно від застосованого методу обліку – нарахувань або касового.

При цьому вимагається наявність у покупця пакету документів - договорів, товарних документів (накладних, актів тощо), касових документів, регістрів бухгалтерського обліку, які підтверджують проведення операцій придбання на рахунках бухгалтерського обліку. У разі відсутності у платника права на вирахування, суму "вхідного" ПДВ за ПК РБ включають не до зменшення ПДВ, а до витрат діяльності.

В Україні та Росії для підтвердження права на податкове вирахування у покупця достатньо лише правильно оформленого первинного податкового документа та його реєстрації в реєстрах податкового обліку – податкова накладна (в РФ – рахунок-фактура), митна декларація, чек, квиток на проїзд.

У разі застосування різних способів визначення обсягів реалізації товарів (послуг) застосують механізм розподілу податкових вирахувань – метод питомої ваги або метод роздільного обліку [9].

Документальне оформлення. Окремим документом з 2003 р. для обліку ПДВ в Білорусі за аналогією з Російською Федерацією було введено рахунок-фактуру за формою № СФ-1. Заповнення документа регулює інструкція про порядок її заповнення від 05.06.2003 № 91 [10]. При цьому додаткові обмеження запроваджені на дату підписання документів щодо наданих робіт, послуг. Якщо замовником не підписані приймально-здавальні акти та/або інші аналогічні документи за звітний місяць (квартал) до 20 числа місяця (кварталу), наступного за звітним, то днем виконання робіт (надання послуг) вважається день складання приймально-здавальних актів і/або інших аналогічних документів. Тобто підприємства Білорусі суворо обмежені у часі на підписання передавальних документів. Це призводить до того, що у звітний період продавець вимушений включати документи, які ще можуть бути не підписані покуп-

Таблиця 2

Порівняння основних об'єктів оподаткування з ПДВ в Україні та країнах Євроазійського Союзу*

Україна	Росія	Білорусь
Постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.	Реалізація товарів (робіт, послуг) на території Російської Федерації, у тому числі реалізація предметів запоруки і передача товарів (результатів виконаних робіт, надання послуг) за угодою про надання відступного або новації, а також передача майнових прав, включаючи передачу на безвідплатній основі.	Обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав на території Республіки Білорусь, включаючи обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав платником своїм працівникам, з обміну товарами (роботами, послугами), майновими правами; з безвідплатної передачі товарів (робіт, послуг), майнових прав.
Постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього розділу.	Передача на території Російської Федерації товарів (виконання робіт, надання послуг) для власних потреб, витрати на які не приймаються до вирахування (у тому числі через амортизаційні відрахування) при обчисленні податку на прибуток організацій.	–
–	Виконання будівельно-монтажних робіт для власного споживання.	–
Ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту (далі - імпорт); з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35–37 Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України.	Ввезення товарів на територію Російської Федерації і інші території, що перебувають під її юрисдикцією.	Ввезення товарів на територію Республіки Білорусь і (чи) інші обставини, з наявністю яких справжній Кодекс, закони з питань митного регулювання в Республіці Білорусь, митне законодавство Митного союзу, міжнародні договори, що регулюють стягування непрямих податків в Митному союзі, і (чи) акти Президента Республіки Білорусь зв'язують виникнення обов'язку зі сплати податку на додану вартість.

* Складено автором.

цем до 20 числа. Цей нюанс відрізняє білоруський порядок обліку від російського та українського варіантів з ПДВ.

ПК РБ передбачена підвищена відповідальність за суми ПДВ, що зайво пред'явлені у первинних облікових документах продавцем покупцям товарів (робіт, послуг), майнових прав (п. 8 ст. 105 ПК РБ). Така сума підлягає сплаті в бюджет таким продавцем, за винятком виправлення зайво пред'явлених сум ПДВ на підставі актів звірки розрахунків, підписаних продавцем і

покупцем. З іншого боку, у разі зазначення в первинних облікових документах ПДВ в сумі меншій, ніж встановлено законом, обчислення та сплату податку проводить продавець за базовою ставкою (18%) [8].

Реєстри аналітичного обліку. З 2007 р. платники ПДВ ведуть окремий реєстр накопичення даних для складання декларації – книгу закупівель [11]. Підставою для складання зазначених податкових форм слугують документи бухгалтерського обліку. Натомість книги продажу, як у практиці РФ, не є регламентованими. Пояснити такий підхід законодавця, на наш погляд, можна тим, що в основу реєстрації даних про ПДВ покладено реєстри бухгалтерського обліку. Лише на етапі придбання ресурсів додатково використовується книга придбання, що, вочевидь, посилює аналітичні й контрольні функції на актуальному етапі обліку – вирахувань (зменшень) податку.

Податкова звітність. Варто відмітити особливість подання інформації про ПДВ в обліку та звітності. Відповідно до п. 9 ст. 105 ПК РБ вартість реалізації як база оподаткування розраховується наростаючим підсумком з початку податкового періоду за всіма операціях з реалізації і усіма змінами податкової бази у відповідному звітному періоді. Дослідження доводять, що такий підхід призводить до збільшення витрат.

Платники ПДВ Республіки Білорусь складають дві форми декларації – звичайну форму та спеціальну, в який відображають лише операції щодо товарів, які ввезені з Російської Федерації. Форми цих декларацій затверджує Мінфін. Звичайна декларація включає показники з нарахування зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) та сум вирахувань з операцій придбання. Шляхом зменшення зобов'язань визначається сальдо заборгованості перед бюджетом. Воно може мати як позитивне, так і негативне значення. Звітним періодом виступає місяць. До загальної форми декларації передбачено кілька додатків, перелік яких наводиться у наказах податкового органу республіки.

Республіка Казахстан. *Об'єкти оподаткування.* Відповідно до розділу 8 (стаття 229) Податкового кодексу Республіки Казахстан (далі – ПК РК) об'єктами оподаткування податком на додану вартість є оподатковуваний оборот та оподатковуваний імпорт.

Важливим аспектом податкового та фінансового обліку є дата здійснення обороту з реалізації. Якщо згідно з умовами договору товар має бути переданий одержувачу (покупцеві) або зазначеній ним особі в місцізнаходження товару на день надання такого товару в розпорядження одержувача (покупця) або визначеної ним особи; в тому числі, здійснює доставку такого товару; якщо згідно з умовами договору передбачено обов'язок постачальника (продавця) з доставки товару: день передачі товару особі, що здійснює доставку товару, визначеному постачальником (продавцем), у тому числі його довіреному; день навантаження товару на транспортний засіб постачальника (продавця); в інших випадках – дата підписання постачальником (продавцем) і одержувачем (покупцем) договору [12].

Тобто принцип першої події, як це прийнято в українському законодавстві, в Казахстані не застосовується, крім випадку, коли протягом календарного року до обліку не надано необхідних документів. У такому разі датою здійснення звороту з реалізації є дата, яка настане першою: 1) дата виписки рахунку-фактури з податком на додану вартість; 2) дата здійснення кожного платежу (незалежно від форми розрахунку). В Україні такими датами визнається або дата постачання товарів, послуг або дата сплати такого постачання.

Коригування розміру оподатковуваного обороту (стаття 239 ПК РК) відбувається

у разі, коли вартість реалізованих товарів, робіт, послуг змінюється в той або інший бік: повного або часткового повернення товару, за винятком ввезення товару в митній процедурі реімпорту, вивезеного раніше в митній процедурі експорту; зміни умов операції; зміни ціни, компенсації за реалізовані товари, роботи, послуги; знижки з ціни, знижки з продажів; отримання різниці у вартості реалізованих товарів, робіт, послуг при їх оплаті в тенге; повернення тари, включеної у зворот з реалізації [9].

Механізм зменшення зобов'язань. Відповідно до статті 256 ПК РК зменшення зобов'язання має назву "ПДВ, що відноситься в залік" [12]. В Україні цей елемент називається "податковий кредит". За аналогією з іншими країнами до податкового кредиту за ПК РК відносяться суми, що підлягають сплаті за отримані товари, включаючи основні засоби, нематеріальні і біологічні активи, інвестиції в нерухомість, роботи і послуги, якщо вони використовуються або використовуватимуться в цілях оподатковуваного обороту.

Документальне оформлення. Первинним документом з ПДВ відповідно до статті 263 ПК РК є рахунок [12]. Рахунок є обов'язковим документом для всіх платників податку на додану вартість. Зазначений документ зобов'язаний виписати продавець при здійсненні оборотів з реалізації товарів, робіт, послуг і надати його одержувачеві вказаних товарів, робіт, послуг. На підставі цього документа продавець нараховує зобов'язання, а покупець проводить зменшення свого зобов'язання. Отже, зазначений порядок документування є аналогічним до схеми документування, що застосовують в інших країнах Митного союзу, і відрізняється від українського аналогу, коли застосовується податкова накладна як первинний документ.

Реєстри аналітичного обліку і звітність. Що стосується реєстрів, то в ПК РК такі не зазначені. Підприємства використовують форми реєстрів, що пропонуються розробниками програмного забезпечення для комп'ютерів у форматі книг продажу та придбання товарів (послуг) (за аналогією з практикою РФ).

Форми податкової декларації та додатків до неї є аналогічними до тих, що застосовують в Російській Федерації.

Отже, модель обліку та звітності з ПДВ в Казахстані є аналогічною до моделі, що застовують в Російській Федерації. Водночас, в Україні відповідно до нормативних документів [13, 14] ми визначаємо її як незалежною від фінансового обліку ПДВ. Порівняння елементів податкового обліку і звітності з ПДВ в Україні, Російській Федерації, Республіці Білорусь і Казахстані наведено в табл. 3.

Таким чином, в країнах Митного союзу застосовується автономна система інформації. Водночас в Україні відзначаємо наявність незалежної системи податкового обліку ПДВ щодо фінансового обліку ПДВ [4, 29].

Європейський Союз. Для України досвід країн ЄС є корисним як в частині обліку ПДВ, так і в системі оподаткування в цілому, оскільки у 2014 році набула чинності Угода про асоціацію між Україною і Європейським Союзом [13]. Відповідно до Угоди положення Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 року "Про спільну систему податку на додану вартість" (крім окремих статей) мають бути впроваджені протягом 5 років [15,16]; положення Директиви Ради ЄС № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 року "Про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн" (крім окремих статей) – протягом 3 років з дати набрання чинності цієї Угоди [13].

З самого початку утворення ЄС питанням гармонізації непрямого оподаткування,

Таблиця 3

Порівняння елементів податкового обліку з ПДВ в Україні, Російській Федерації, Республіці Білорусь, Республіці Казахстан (станом на 31.12.2014 р.)*

№	Позиції порівняння	Наявність / відсутність			
		Україна	Євроазійський Союз		
			Російська Федерація	Республіка Білорусь	Республіка Казахстан
1	Формулювання поняття "податковий облік" в Податковому кодексі	Ні	Ні	Ні	Так
2	Регламентація складових податкового обліку з ПДВ в Податковому кодексі	Так	Так	Так	Так
3	Наявність нормативного документа, за яким складається декларація (наказ податкового органу)	Так	Так	Так	Так
	Регламентація в законодавчому акті окремих первинних документів	Так (наказ податкового органу)	Так (рішення уряду)	Так (наказ податкового органу)	Так (Податковий кодекс)
4	Регламентація в законодавчому акті окремих реєстрів податкового обліку	Так	Так	Так	Ні
5	Регламентація окремого специфічного бухгалтерського рахунку (субрахунку) для обліку ПДВ	Так (субрахунки 643, 644)	Так (рахунок 19 "ПДВ за придбаними цінностями"	Ні	Ні
6	Наявність інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ	Так (інструкція № 141)	Ні	Ні	Ні
7	Застосована модель податкового обліку ПДВ	Незалежна	Автономна	Автономна	Автономна

* Складено автором.

насамперед ПДВ, приділяли велику увагу, оскільки саме розбіжність у регулюванні непрямого оподаткування, на думку основоположників європейської інтеграції, була істотною перешкодою на шляху вільного пересування товарів, робіт і послуг [17, 324].

Гармонізація непрямого оподаткування позначена в якості окремого завдання європейської інтеграції в ст. 90–93 Договору про Європейське співтовариство (Римський договір від 1957 р.) [18, 162].

Отже, в країнах ЄС з 2007 р. діє єдина система стягнення ПДВ. Особливості такого порядку простежимо на прикладі Естонії.

Естонія. Відповідно до закону про податок з обороту в цій країні застосовують податок на додану вартість у формі податку з обороту [17]. Оборот виникає при відчуженні товарів і наданні послуг у ході підприємництва; при доставці товарів без відчуження в іншу державу-член Європейського Союзу для потреб підприємництва; при використанні товарів або послуг для власних потреб. До речі, в Естонії не існує податкового кодексу, а незначна кількість податків справляється на підставі окремих законів, у тому числі і з податку з обороту [20].

База оподаткування і ставки податку. Оборот з ПДВ ділиться на оподатковуваний і неоподатковуваний оборот. Ставки оподаткованого обороту – 0%, 9% і 20% залежно від видів діяльності.

Податком з обороту обкладається: оборот (за винятком неоподатковуваного обороту), місцем виникнення якого є Естонія; неоподатковуваний оборот, який відповідно

до приведеної в законі можливості є оподатковуваним; імпорт товарів в Естонію (за винятком неоподатковуваного імпорту); надання послуг, місцем виникнення обороту яких не є Естонія (за винятком неоподатковуваного обороту); придбання товарів всередині Європейського співтовариства, за винятком неоподатковуваного придбання товарів.

При визначенні часу виникнення обороту керуються принципом більш раннього моменту, тобто оборот вважається зафіксованим того дня, коли першою була здійснена одна з наступних операцій: або відправлення товарів покупцю, або надання послуг, або надходження часткової чи повної оплати за товари, послуги. Отже, в Естонії застосовується правило першої події. Винятком є оборот товарів (послуг) усередині ЄС, де часом виникнення обороту вважається дата видачі рахунку за товари або 15 число місяця, наступного за відправкою товарів (метод нарахувань) [19].

Механізм зменшення зобов'язань. В Естонії застосовують класичну формулу розрахунку ПДВ до сплати бюджету: з нарахованого податку з обороту вираховують "вхідний" податок з обороту и визначають суму податку з обороту, що підлягає сплаті або поверненню.

За законодавством Естонії, вхідний податок з обороту – податок з обороту, який підлягає сплаті за придбані або отримані від іншої податкозобов'язаної особи Естонії товари або послуги; податок з обороту, сплачений або підлягає сплаті за імпортовані товари; податок з обороту вартості послуг, отриманих від нерезидента на території Естонії; податок з обороту, нарахований з оподатковуваної вартості товарів, придбаних усередині ЄС; податок з обороту придбаних монтованих або збірних товарів, а також придбання за тристоронньою угодою товарів, або інших придбаних товарів, з яких зобов'язаний повинен нарахувати податок з обороту [19].

Умовою включення вхідного податку в розрахунок покупця є виникнення обороту у продавця і якщо був отриманий рахунок від продавця або особи, яка надає послуги. При імпортуванні товарів вхідний податок з обороту можна відняти на підставі митної декларації.

Отже, цей податок є збалансованим за рахунок виконання двох наведених умов – продавець зафіксував оподатковуваний оборот, покупець включає вхідний ПДВ у зменшення свого ПДВ лише за наявності первинного документа – рахунку. Натомість в Україні для визнання вхідного ПДВ достатньо лише наявності правильно оформленої податкової накладної або іншого документа, за яким визнається податковий кредит. На цьому тлі спостерігаються численні зловживання з коштами ПДВ з причини недосконалості норми закону. Тому доречною є пропозиція – включити до статті 198 ПКУ норму за аналогом наведеної вище умови закону про податок з обороту Естонії щодо права покупця на податковий кредит. Такий крок забезпечить збалансування сум зобов'язань та кредиту в операціях між контрагентами і захистить бюджет від крадіжок ПДВ.

Документальне оформлення. Основним первинним документом для обліку ПДВ є рахунок або рахунок-фактура постачальника, який відповідає вимогам податкового законодавства. Також дозволено використовувати чек, або інший документ, що оформлює поставку товарів, робіт, послуг, майнових прав. Зазначені документи застосовують як з метою бухгалтерського обліку, так і оподаткування. Отже, окремого первинного документа для потреб ПДВ не передбачено. Такий підхід західних країн спрощує облік і звітність з ПДВ.

Рахунок також використовується при зовнішніх операціях за наявності інших доказів у разі придбання товарів у межах ЄС, придбання монтованих або збірних товарів,

а також придбання товарів у іноземної особи, що займається підприємництвом.

У Законі про податок з обороту Естонії прописані доволі ліберальні норми щодо документального підтвердження суми податку. Наприклад, дозволяється використання бланків рахунків з виправленою ставкою податку з обороту, якщо це не суперечить закону про податок з обороту і може бути прийнятим в залік при податкових перевірках [19]. Важливо, щоб на товари і послуги була застосована правильна ставка податку з обороту і показники документа були зрозумілі для сприйняття. В Україні будь-які виправлення в документації з ПДВ не допускаються.

Реєстри аналітичного обліку і звітність. Що стосується реєстрів обліку з ПДВ, то законодавство Естонії такі форми не регламентує (як це має місце в Україні або в Росії). Слід зауважити, що наявність наказу про облікову політику підприємства є обов'язковою вимогою законодавства з бухгалтерського обліку в більшості країн ЄС [21]. В практиці бухгалтери підприємств Естонії використовують реєстри документів на суми податкового зобов'язання і податкових зменшень або ведуть книги продажу та закупівель в рамках бухгалтерського рахунку "Розрахунки з бюджетом по ПДВ". Останні слугують реєстрами не лише податкового обліку, а й бухгалтерського обліку.

В Естонії застосовують різні програмні продукти, у тому числі і російську програму 1С Бухгалтерія [2, 306].

Періодом звітності є календарний місяць. Податкову декларацію з податку на оборот (скорочена абревіатура – KMD) подають лише в електронному вигляді і лише естонською мовою до 20 числа місяця, наступного за періодом оподаткування. Розрізняють формати декларації, які складають за касовим методом або методом нарахувань. Сплата податку проводиться до 20 числа щомісяця [19].

Отже, відповідно до законодавчих вимог і правил оподаткування в Естонії застосовується варіант суміщення бухгалтерського податкового і фінансового обліку ПДВ. При цьому перший з них є складовою частиною другого. Схема облікових записів така: рахунок (інший аналогічний документ) – реєстр бухгалтерського обліку – книга продажу (придбань) – декларація.

Така спрощена модель обліку і звітності податку характерна і для інших країн ЄС.

Аналіз позицій податкового обліку ПДВ в Україні та країнах Євроазійського союзу виявив чимало спільних рис у підходах до формування бази оподаткування у пострадянських країнах. Одночасно присутня значна кількість позицій відмінностей як на рівні нормативного, так і інформаційного забезпечення обліково-звітного процесу.

Найбільш раціональні й ефективні риси інформаційної (обліково-звітної) системи ПДВ виявлені в Естонії, яка заслуговує на використання її в Україні за умови відповідних змін податкового та бухгалтерського законодавства.

Література

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.garant.ru/10900200/

2. Малишкін О.І. Підготовка податкової інформації з ПДВ: аспекти автономії / О.І. Малишкін // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб. наук. праць. – Вип. 3(24). – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 305–310.

3. Акулич М. Налоговый учет и отчетность / М. Акулич. – СПб. : Питер, 2009. – 135 с.

4. Малишкін О.І. ПДВ в системах податкового і фінансового обліку: аспекти взаємодії / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 11. – С. 27–41.

5. Касьянова Г. Налоговый учет / Г. Касьянова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 312.

6. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н. Ткаченко, Т. Горова, Н. Ільєнко. – 2004. – 554 с.

7. Об утверждении формы декларации по налогу на добавленную стоимость. Приказ Минфина РФ от 15 октября 2009 г. № 104н. Сайт Минфина РФ.

8. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.tamby.info/kodeks/nk.htm

9. Обзор налогообложения в странах СНГ по состоянию налогового законодательства стран СНГ на 1 апреля 2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http:www.iep.ru/files/text/other/Goldin-CIS(2).pdf.

10. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 05.06.2003 № 91 "Об утверждении бланка счета-фактуры по налогу на добавленную стоимость формы № СФ-1 и инструкции о порядке его заполнения". Сайт Министерства финансов Республики Беларусь.

11. Инструкция о порядке заполнения книги покупок, налоговой декларации (расчета) по налогу на добавленную стоимость, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по товарам, ввезенням из Российской Федерации. Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 05.02.2007 № 22. Сайт Министерства финансов Республики Беларусь.

12. Налоговый кодекс Республіки Казахстан [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://base.garant.ru/10900200/

13. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України, від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakonl.rada.gov.ua

14. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : наказ Мінфіну України від 25.11.2011 р. № 1492.

15. Угода про асоціацію між Україною і Європейским Союзом [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakonl.rada.gov.ua

16. Директива Ради ЄС "Про спільну систему податку на додану вартість" від 28.11.2006 року № 2006/112/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakonl.rada.gov.ua

17. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко [та ін.]. – К. : Арт-Медіа, 2005. – С. 576–584.

18. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних держав : Навч. посібник / В. Андрущенко, З. Варналій, І. Прокопенко, Т. Тучак. – К. : Кондор, 2012. – 222 с.

19. О налоге с оборота: Закон Эстонской республики [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http //hot.tt/11ht.

20. Paying taxes 2011. The global picture // Pricewaterhouse Coopers [Electronic resource]. – Access mode : http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml.

21. Каипова Г. С. Налоговые последствия внедрения МСФО / Г. С. Каипова. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.rusnauka.com/30_NNM_2010/Economics/ 72968.doc.htm.

References

1. Nalohovyj kodeks Rossyjskoj federatsyy [Tax code of the Russian Federation] Available at: http://base.garant.ru/10900200/ [in Russian].

2. Malyshkin, O.I. (2012). Pidhotovka podatkovoi informatsii z PDV: aspekty avtonomii [Preparation of tax information with VAT aspects of autonomy]. Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu: mizhn. zb. nauk. prats' – Theory and methodology of accounting, control and analysis. (Vol. 3 (24). Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].

3. Akulych, M. (2009). Nalohovyj uchet y otchetnost' [Tax accounting and otchetnost]. Saint Petersburg: Piter [in Russian].

4. Malyshkin, O.I. (2013). PDV v systemakh podatkovoho i finansovoho obliku: aspekty vzaiemodii [VAT in the tax and accounting: interaction aspects]. Bukhhalters'kyj oblik i audyt – Accounting and Auditing, 11, 27–41 [in Russian].

5. Kas'ianova, H. (2004). Nalohovyj uchet [Tax accounting]. Moscow: Fynansy y statystyka, 312 [in Russian].

6. Tkachenko, N., Horova, T., Il'ienko, N. (2004). Podatkovi systemy krain svitu ta Ukrainy. Oblik i zvitnist' [Tax systems of countries and Ukraine. Accounting] [in Ukrainian].

7. Ob utverzhdenyy formy deklaratsyy po nalohu na dobavlennuiu stoymost'. [Declaration forms for tax on dobavlennuyu cost]. Prykaz Mynfyna RF ot 15 oktiabria 2009 h. N 104n. Sajt Mynfyna RF [in Russian].

8. Nalohovyj kodeks Respublyky Belarus'. [Tax code of the Republic of Belarus]. Available at: http:// www.tamby.info/kodeks/nk.htm [in Russian].

9. Obzor nalohooblozhenyia v stranakh SNH po sostoianyiu nalohovoho zakonodatel'stva stran SNH na 1 aprelia 2009 h. [Review of taxation in the countries of the CIS legislation on taxes STATUS]. Available at: http:www.iep.ru/files/text/other/Goldin-CIS(2).pdf [in Russian].

10. Postanovlenye Mynysterstva fynansov Respublyky Belarus' ot 05.06.2003 N 91 Ob utverzhdenyy blanka scheta-faktury po nalohu na dobavlennuiu stoymost' formy № SF-1 y ynstruktsyy o poriadke eho zapolnenyia [Resolution Ministry of finance of the Republic of Belarus] (2003, June 5) Sajt Mynysterstva fynansov Respublyky Belarus' [in Russian].

11. Instruktsiya o poryadke zapolneniya knigi pokupok, nalogovoy deklaratsii (rascheta) po nalogu na dobavlennuyu stoimost po tovaram, vvezennyim iz Rossiyskoy federatsii. Postanovlenie Ministerstva po nalogam i sboram Respubliki Belarus [Instructions on manner he procedure for filling book purchases, Tax Declaration (calculation) for value added tax, Tax Declaration on value Added about products, import the Russian Federation, Resolution by the Ministry of Taxes and collection Republic of Belarus] (2007, February 5) Sayt Ministerstva finansov Respubliki Belarus. Site Ministry of Finance Republic of Belarus [in Russian].

12. Nalohovyj kodeks Respubliky Kazakhstan [Tax Code of the Republic of Kazakhstan]. Available at: http://base.garant.ru/10900200/ [in Russian].

13. Podatkovyj kodeks Ukrainy, pryjniatyj Verkhovnoiu Radoiu Ukrainy vid 02.12.2010 r., № 2755-VI [Tax code of Ukraine, № 2755-VI] (2010, December 2). Available at: http://zakonl. rada.gov.ua [in Ukrainian].

14. Pro zatverdzhennia form ta Poriadku zapovnennia i podannia podatkovoi zvitnosti z podatku na dodanu vartist': nakaz Minfinu Ukrainy vid 25.11.2011 r. № 1492. [On approval of the procedure and completing and filing tax returns from value added tax, the order of the Ministry of finance of Ukraine № 1492] (2011, November 25) [in Ukrainian].

15. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu i Yevropejskym soiuzom [The Association agreement between Ukraine and the European Union] Available at: http://zakonl.rada.gov.ua [in Ukrainian].

16. Dyrektyva Rady YeS vid 28.11.2006 YeS № 2006/112/ Pro spil'nu systemu podatku na dodanu vartist [Council Directive № 2006/112/EC "On the common system of value added tax"] (2006, November 28). http://zakonl.rada.gov.ua [in Ukrainian].

17. Velychko, O., Holov, S., Parkhomenko V. (2005). Rehuliuvannia u sferi bukhhalters'koho obliku ta audytu v YeS ta perspektyvy adaptatsii zakonodavstva Ukrainy [Regulation in accounting and auditing in the EU and prospects adaptation of Ukraine]. Kyiv: Art-Media [in Ukrainian].

18. Andruschenko, V., Varnalij, Z., Prokopenko, I., Tuchak, T. (2012). Podatkovi systemy zarubizhnykh derzhav [Tax systems of foreign countries]. Kyiv: Kondor [in Ukrainian].

19. O nalohe s oborota: Zakon Estonskoj respublyky [Value added tax: The Law of the Republic of Estonia]. Available at: http //hot.tt/11ht [in Russian].

20. Paying taxes 2011. The global picture: Pricewaterhouse Coopers. Available at: http://www. pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml

21. Kaipova G.S. Nalogovyie posledstviya vnedreniya MSFO [Tax consequences of introduction IFRS]. Available at: http://www.rusnauka. com/30_NNM_2010/Economics/ 72968.doc.htm.