

СИСТЕМА ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ: ЯК ПРАЦЮЄ ФОРМУЛА В 2017 РОЦІ

Серцем системи електронного адміністрування ПДВ є формула для розрахунку суми ПДВ, на яку платник вправі зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – реєстраційна сума). Цей показник також важливий для розрахунку суми бюджетного відшкодування. Адже ПДВшник може заявити на бюджетне відшкодування суму, яка не перевищує реєстраційну суму.

Тож бухгалтеру та керівнику необхідно розуміти, як розраховують реєстраційну суму і як те чи інше рішення може вплинути на компоненти та результат формули.

Зміни у ПКУ, які набрали чинності з 01.01.2017 р., не оминули й норм, присвячених реєстраційній сумі та наповненню окремих показників (елементів) для її розрахунку. Утім цього разу обійшлося без коригувань у самій формулі. Тож розглянемо як розраховують реєстраційну суму у 2017 році (п. 200¹.3 ПКУ та п. 9 Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженого постановою КМУ від 16.10.2014 р. № 569, далі – Порядок № 569):

$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ}$

Зупинимося по-черзі на кожному елементі формули.

$\Sigma \text{НаклОтр}$ – ПДВ із отриманих податкових накладних

Тобто загальна сума вхідного ПДВ за отриманими податковими накладними/розрахунками коригування, зареєстрованими в ЄРПН. А також за податковими накладними/розрахунками коригування, які складає сам платник ПДВ на вартість отриманих від нерезидента послуг із місцем постачання на митній території України. Звісно, якщо такі документи пройшли через ЄРПН.

Цю суму розраховують наростаючим підсумком за даними податкових накладних, складених починаючи з 01.07.2015 р. та розрахунків коригування, оформлених починаючи з 01.07.2015 р. (у т.ч. розрахунків коригування до податкових накладних, складених до 01.07.2015 р., що підлягали наданню покупцям – платникам ПДВ).

Спецправило для касовиків

Для платників ПДВ, які застосовують касовий метод за п. 187.10 ПКУ, у обрахунку суми $\Sigma \text{Накл}$ беруть участь суми вхідного ПДВ із податкових накладних, складених до 01.07.2015 р., за якими право на включення таких сум

до податкового кредиту виникає після 01.07.2015 р. (п. 34¹ підрозділу 2 р. ХХ ПКУ). Враховують їх у розрахунку реєстраційної суми на підставі декларації з ПДВ за звітний період, у якому платник включає такі суми вхідного ПДВ до податкового кредиту за касовим методом. Саме для цього у додатку Д5 до декларації з ПДВ касовики, розписуючи суми податкового кредиту за контрагентами, проставляють у графі 4 «ознака касового методу» таблиці 2 позначку «+».

ΣМитн – ПДВ, сплачений під час ввезення товарів на митну територію України

Йдеться про загальну суму ПДВ, сплачену як безпосередньо платником ПДВ або так і через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України. Цей показник визначають на підставі даних митних декларацій з урахуванням змін, унесених відповідно до аркушів коригування та додаткових декларацій, оформлених за ст. 261 МКУ. Під час розрахунку цього показника беруть лише документи, складені починаючи з 01.07.2015 р.

Зауважимо: перерахування авансом коштів на депозитний рахунок митниці не впливають на цю компоненту, а відповідно, не збільшать реєстраційну суму.

ΣПопРах – поповнення електронного ПДВ-рахунка.

Тобто загальна сума поповнення з поточного рахунку платника ПДВ його електронного ПДВ-рахунка (у т.ч. поповнення з додаткових електронних ПДВ-рахунків, що були відкриті платникам – сільгосппідприємствам, які до 01.01.2017 року застосовували ПДВшній спецрежим за ст. 209 ПКУ). Тут також враховують суму коштів у разі проведення Казначейством розрахунків платника ПДВ з погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію та послуги з централізованого водопостачання, водовідведення, опалення та постачання гарячої води за рахунок субвенції з держбюджету місцевим бюджетам з подальшим спрямуванням таких коштів в рахунок погашення заборгованості з податку.

Пригадаємо, платники ПДВ поповнюють свій електронний рахунок коштами із поточних рахунків у разі якщо:

- *реєстраційна сума не дозволяє зареєструвати в ЄРПН податкову накладну чи розрахунок коригування;*
- *коли залишку коштів на електронному рахунку не достатньо аби розрахуватися з бюджетом за узгодженими податковими зобов'язаннями з ПДВ.*

Окрім цього електронні ПДВ-рахунки поповнюють коштами (п. 200^{1.4} ПКУ):

з рахунків платників, відкритих у відповідних органах Казначейства для проведення розрахунків з погашення заборгованості з різниці в тарифах, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості теплової енергії та послуг з централізованого водопостачання, водовідведення, опалення та постачання гарячої води затвердженим та/або погодженим тарифам за рахунок субвенції з держбюджету;

- *з бюджету в сумах надміру сплачених грошових зобов'язань з ПДВ, повернутих платнику ПДВ за п. 43.4¹ ПКУ.*

Якщо ж на дату подання декларації з ПДВ залишок коштів на електронному рахунку перевищує суму ПДВ до сплати в бюджет та податкового боргу (у разі його наявності), платник вправі подати до контролюючого органу у складі декларації заяву про перерахування такого надлишку **на поточний рахунок платника** (п. 200^{1.6} ПКУ). Для цього достатньо заповнити таблицю 2 та 3 додатка Д4 до декларації з ПДВ (за формою затвердженою наказом Мінфіну від 28.01.2016 р. № 21 з урахуванням змін внесених наказом Мінфіну від 23.02.2017 р. № 276).

Утім врахуйте, як тільки платник подає декларацію з ПДВ, до якої оформлено таку заяву, компонента формули Σ ПопРах і автоматично реєстраційна сума зменшуються на суму, яку ПДВшник попросив повернути на свій поточний рахунок. При цьому зменшення реєстраційної суми та повернення коштів не збігаються в часі. Адже Казначейство перераховує кошти з електронного рахунка на поточний протягом 5 робочих днів після закінчення граничного строку сплати платником ПДВшних зобов'язань.

Наприклад. *19 квітень 2017 р. платник подав декларацію з ПДВ за березень із заявою про повернення коштів із електронного рахунку на свій поточний рахунок. На цю дату йому зменшили реєстраційну суму. У свою чергу Казначейство повинно перерахувати кошти з електронного рахунку на поточний у період з 3 травня по 11 травня (1, 2 та 9 травня – святкові дні, а 6, 7 та 8 – вихідні (враховуючи рекомендації КМУ щодо переносу робочого дня з 8 травня на 13 травня 2017 р.).*

Якщо платник ПДВ має податковий борг з ПДВ, що виник з 01.07.2015 р., він може попросити спрямувати залишок коштів на електронному ПДВ-рахунку до бюджету для погашення такого податкового боргу (п. 87.1 ПКУ). Для цього потрібно заповнити таблицю 4 додатка Д4 до оновленої з 01.03.2017 р. декларації з ПДВ.

Суми повернення на електронні рахунки у 2016 р. надміру сплаченого ПДВ в бюджет

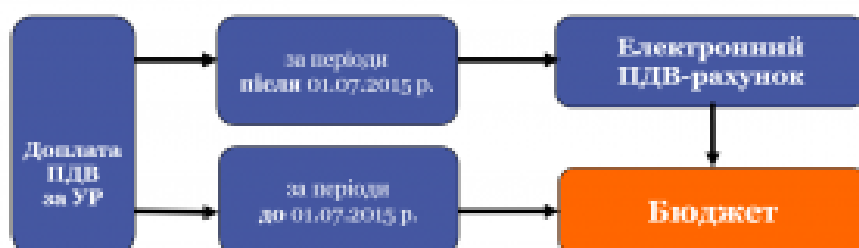
З 01.01.2017 р. у перехідних положеннях ПКУ з'явилася норма, за якою реєстраційну суму 20.01.2017 р. повинні були одноразово збільшити на загальну суму ПДВ надміру сплачену в бюджет, яку у період з 01.01.2016 р. до 01.01.2017 р. повернули платнику за п. 43.4 ПКУ на електронні рахунки (п. 53 підрозділу 2 р. ХХ ПКУ). Йдеться про суми ПДВ, які свого часу були:

- *перераховані з поточного рахунку платника безпосередньо до бюджету;*
- *перераховані з електронного рахунка до бюджету за заявою платника згідно п. 200¹.6 ПКУ.*

Пригадаємо, у 2016 р. податківці, посилаючись на відсутність підстав, не збільшували реєстраційні суми платникам ПДВ, коли їм з бюджету повертали на електронні рахунки надміру сплачені суми ПДВ (*див.*, наприклад, лист ДФСУ від 09.06.2016 р. № 12802/6/99-99-15-03-02-15). Хоча логічно було б при зарахуванні коштів на електронний рахунок збільшувати показник **ΣПопРах** та, відповідно, реєстраційну суму.

Отже, законотворці усунули перешкоди для збільшення реєстраційної суми, на суми переоплат ПДВ, повернених з бюджету на електронні рахунки у 2016 р. Однак, фактично 20.01.2017 р. платники ПДВ не помітили такого збільшення своїх реєстраційних сум. Очевидно податківцям на це потрібно більше часу, аніж відвели законотворці.

А ось щодо збільшення реєстраційної суми на суму надміру сплаченого ПДВ, які будуть повернені платнику ПДВ у 2017 році, питання залишається відкритим. Бо незважаючи на те, що в п. 200¹.4 ПКУ серед інших джерел поповнення електронного рахунку тепер згадано і такі суми, у поясненнях до компоненти **ΣПопРах** йдеться лише про суми поповнення **з поточного рахунку платника ПДВ** та з казначейських рахунків, відкритих для проведення розрахунків з погашення заборгованості з різниці в тарифах. А ось про надміру сплачені суми ПДВ, що повертаються платнику ПДВ, ані слова.



Доплата ПДВ за уточнюючим розрахунком

Повз систему електронного адміністрування ПДВ тепер не проходять суми податку, що підлягають перерахуванню в бюджет за даними уточнюючих розрахунків (п. 87.1 ПКУ). Щоправда це стосується лише уточнення звітних періодів з 01.07.2015 р. Тоді як доплатити ПДВ за старіші звітні періоди доведеться як і раніше з поточного рахунку в обхід електронного (див. схему).

Також у цьому Проекті передбачено: у разі подання платниками ПДВ уточнюючих розрахунків до декларацій з ПДВ за попередні звітні періоди, за результатами яких **зменшуються позитивні нарахування в межах залишку узгоджених податкових зобов'язань не сплачених до бюджету**, що обліковуються Казначейством до виконання в повному обсязі, **ДФС не пізніше ніж на наступний робочий день надання таких уточнюючих розрахунків надсилає Казначейству коригуючий реєстр** для уточнення інформації, зазначеної у раніше надісланих реєстрах. Тож якщо після граничної дати подання декларації з ПДВ, але до граничної дати сплати, задекларованої в ній суми ПДВ, платник встиг уточнити (зменшити) таку суму, то Казначейство на підставі отриманого від ДФСУ коригуючого реєстру списує з електронного рахунку платника суму з урахуванням такого уточнення. Для таких випадків в оновленій формі уточнюючого розрахунку введено новий рядок 18.2. Отже, в разі подання уточнюючих розрахунків до декларацій з ПДВ за попередні звітні періоди, які передбачають **збільшення ПДВ до сплати в бюджет**, для перерахування таких зобов'язань до бюджету **ДФС не пізніше ніж на наступний робочий день надання таких уточнюючих розрахунків надсилає Казначейству реєстр платників податку**. На підставі такого реєстру Казначейство перераховує суми податку до бюджету (ось таке правило містить проект змін до Порядку № 569, оприлюднений [на сайті ДФСУ](#)).

ΣОвердрафт сума середньомісячного ПДВ до сплати

Цей показник розраховують як середньомісячний розмір сум ПДВ, які за останніх 12 звітних місяців були задекларовані платником ПДВ до сплати до бюджету та погашені чи розстрочені або відстрочені, а також задекларовані платником – сільгоспприємством, що користувався спецрежимом за ст. 209 ПКУ.

Показник **ΣОвердрафт** щокварталу (протягом перших 6 робочих днів такого кварталу) автоматично перераховується. Такий перерахунок проводять шляхом

віднімання суми попереднього збільшення та додавання суми збільшення за поточним перерахунком.

Особам, зареєстрованим платниками ПДВ менш як 12 звітних місяців, збільшення реєстраційної суми на суму овердрафту проводять протягом перших 6 робочих днів кварталу, що настає за кварталом, в якому строк такої реєстрації досягає 12 звітних (податкових) місяців.

ΣНаклВид – сума ПДВшних зобов'язань

платника із зареєстрованих податкових накладних

Тут вказується загальна сума податкових зобов'язань із складених платником ПДВ податкових накладних та розрахунків коригування до них, зареєстрованих у ЄРПН. Сюди потраплять і суми ПДВ із зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних (розрахунків коригування до них), які не видаються покупцям (із типами причин).

Визначають цей показник на підставі даних таких податкових накладних за операціями, дата виникнення податкових зобов'язань за якими припадає на податковий період починаючи з 01.07.2015 р. та розрахунків коригування до них, а також розрахунків коригування, складених починаючи з 01.07.2015 р. та зареєстрованих в Реєстрі, до податкових накладних, складених до 01.07.2015 р., що підлягали наданню покупцям – платникам ПДВ.

ΣВідшкод – сума бюджетного відшкодування

Це загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань та результатів перевірок, що проводяться відповідно до ПКУ.

Дану компоненту розраховують на підставі задекларованих до відшкодування сум від'ємного ПДВ, розрахованих за операціями, здійсненими після 01.07.2015 р., за деклараціями з ПДВ та уточнюючими розрахунками до них, поданими контролюючому органу, починаючи з податкової звітності за:

- *липень 2015 р. – для платників податку, що застосовують місячний звітний період;*
- *III квартал 2015 р. – для кварталників*

Показник **ΣВідшкод** коригують за результатами податкових перевірок.

Оскільки йдеться саме про задекларовані до відшкодування, а не відшкодовані, суми ПДВ, то тільки платник ПДВ подає декларацію з ПДВ із додатками ДЗ (розрахунок суми бюджетного відшкодування) та Д4 (заява про повернення

суми бюджетного відшкодування), як показник Σ Відшкод збільшується і автоматично зменшує реєстраційну суму.

Тому перед тим як декларувати бюджетне відшкодування варто пересвідчитись чи достатньо залишається реєстраційної суми, аби надалі безперервно реєструвати податкові накладні/розрахунки коригування в ЄРПН. Бо якщо реєстраційної суми забракне, платник змушений буде поповнювати живими грішми електронний рахунок. Тоді як на суму бюджетного відшкодування доведеться чекати щонайменше 35 календарних днів з граничної дати подання декларації з ПДВ, у якій були заявлені суми ПДВ на відшкодування (у разі подання такої декларації із запізненням – із дати її фактичного подання). А якщо окрім камеральної перевірки податківці приймуть рішення про проведення документальної, то розраховувати на отримання коштів з бюджету можна не раніше 65 календарних днів з граничної дати подання декларації з ПДВ.

Σ Перевищ – перевищення суми задекларованих ПДВшних зобов'язань над зобов'язаннями із зареєстрованих у ЄРПН податкових накладних

Σ Перевищ визначають як різницю між сумами задекларованих податкових зобов'язань за операціями з постачання товарів (послуг) й отримання послуг від нерезидента (із місцем постачання на митній території України) та сумами ПДВшних зобов'язань платника із податкових накладних, складених ним за такими операціями та зареєстрованими у ЄРПН. Цей показник розраховують за операціями, дата виникнення податкових зобов'язань за якими припадає на період з 01.07.2015 р. Беруть дані не лише податкових накладних, а й розрахунків коригування до них.

Така різниця свідчить, що не всі податкові накладні, складені та задекларовані, пройшли через ЄРПН. Цей показник зменшує реєстраційну суму на ПДВ із таких задекларованих, але незареєстрованих в ЄРПН податкових накладних. Своє бачення розрахунку цього показника податківці розкрили у листі ДФСУ від 10.07.2015 р. № 1402/99-99-19-03-01-18. Тут податківці зазначили, що цей показник може мати лише **позитивне значення**.

Перерахунок показника **Σ Перевищ** здійснюють щоразу при:

- *поданні декларації з ПДВ / уточнюючого розрахунку за вказані періоди на дату такого подання;*
- *реєстрації в ЄРПН податкової накладної / розрахунку коригування, складених за вказані періоди на дату такої реєстрації.*

ДФС автоматично здійснює перерахунок показника Σ Перевищ і після подання «звітної нової» декларації з ПДВ (**див.** підкатегорію 101.08 системи «ЗІР»).

З 01.01.2017 р. платникам ПДВ дозволили реєструвати в ЄРПН ПН/РК за періоди виникнення Σ Перевищ **без оглядки на реєстраційну суму**. Але в межах суми ПДВ, що дорівнює значенню показника Σ Перевищ, зменшеного на суму задекларованих до сплати податкових зобов'язань за періоди починаючи з 01.07.2015 р. (включаючи податкові зобов'язання, які були сплачені платником податку, та податкові зобов'язання, які не були сплачені платником податку) та збільшеного на значення показника Σ ПопРах (п. 200^{1.9} ПКУ). Тобто такий ліміт розраховують за формулою:

Σ ПДВ ліміт = Σ Перевищ – Σ ПДВ до сплати за періоди з 01.07.15 + Σ Поп Рах

По-суті, платникам ПДВ дозволили скористатися тією частиною реєстраційної суми, яку списала у періодах виникнення показника Σ Перевищ виникнення, хоча вона фактично не була використана для реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН. Саме для реєстрації тих податкових накладних, які були задекларовані без реєстрації в ЄРПН, у результаті чого зріс показник Σ Перевищ.

Складові реєстраційної суми, що не фігурують у формулі

Реєстраційна сума у разі реорганізації платника ПДВ. Платники ПДВ, що реорганізуються, з 01.01.2017 р. отримали право передавати залишок від'ємного ПДВ своїм правонаступникам (п. 198.7 ПКУ). До того ж реєстраційну суму платника, реорганізованого шляхом:

- **приєднання, злиття, перетворення**, сформована на момент держреєстрації припинення юрособи, використовують під час обрахунку реєстраційної суми правонаступника такого платника податку;
- **поділу (з якого здійснюється виділ)**, сформована на момент держреєстрації припинення юрособи такого платника (держреєстрації створення юрособи правонаступника), використовують під час обрахунку реєстраційної суми правонаступника такого платника пропорційно до отриманої частки майна згідно з розподільчим балансом (п. 200^{1.3} ПКУ).

Аби така «передача» реєстраційної суми відбулася, у додатку Д4 до декларації з ПДВ заповнюють:

- **заяву платника податку, що реорганізується про врахування його реєстраційної суми в обрахунку реєстраційної суми правонаступника** у складі декларації з ПДВ за останній звітний (податковий) період. При цьому заповнюють таблицю 5 додатка Д4, у якій проводять розподіл реєстраційної суми платника ПДВ, що реорганізується, між правонаступниками виходячи з часток, зазначених в передавальному акті/ розподільчому балансі;
- **заяву правонаступника про врахування реєстраційної суми реорганізованого платника ПДВ (її частини) у розрахунку його реєстраційної суми** у складі декларації з ПДВ після узгодження реєстраційної суми за результатами документальної перевірки контролюючим органом (таблиця 6 додатка Д4).

Також пам'ятаємо, що в обрахунку реєстраційної суми Σ Накл одноразово брали участь показники, визначені п. 34 підрозділу 2 р. ХХ ПКУ. А саме:

1. суми від'ємного ПДВ, непогашеного станом на 01.07.2015 р. Йдеться про суми, задекларовані платниками у рядках 24 та 31 декларації з ПДВ за червень (II квартал) 2015 року;
2. суму переплат ПДВ в бюджет станом на 01.07.2015 р.

Ці суми свого часу збільшили реєстраційні суми ПДВшників.

*Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.
та консалтингової компанії [TCG CONSULTING](http://TCGCONSULTING.com.ua)
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»
та сайту buhgazeta.com.ua)*