

Зарудна Наталія Ярославівна,

аспірант кафедри обліку у виробничій сфері

ВПЛИВ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ НА СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Кожен процес, що відбувається на підприємстві, повинен бути документально підтвердженим для достовірного відображення в системі бухгалтерського та податкового обліку. Чимало науковців наголошують на тому, що документ виконує своєрідний контроль законності вказаних у них операцій. Кількість, різноманітність та зміст первинних документів, що супроводжують матеріальні цінності від постачальника до безпосереднього їх споживача залежать від різноманітних чинників. Що стосується процесу постачання, то такими документами є накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки, вантажно-митні декларації (при надходженнях із-за кордону), акти експертних комісій (при невідповідності фактичних кількостей та якостей продукції вказаним у супровідних документах), довіреність (при отриманні матеріальних цінностей підзвітною особою). Не менш важливе значення мають первинні документи і у податковому обліку – оскільки вони повинні підтверджувати право підприємства на податковий кредит (наприклад, при розрахунку податку на додану вартість). Якщо підприємство є платником ПДВ, воно зобов'язане оформити податкову накладну. У статті 201 ПКУ визначено основні реквізити, які повинні бути обов'язково зазначені у податковій накладній, а саме: порядковий номер податкової накладної, дата виписування податкової накладної, повна або скорочена назва юридичної особи, зареєстрованої як платник податку – продавець товарів, податковий номер платника податку (продавця та покупця), місцезнаходження продавця, повна або скорочена назва юридичної особи, зареєстрованої як платник податку – покупець (отримувач) товарів, опис товарів (послуг) та їх кількість, обсяг, ціна постачання без врахування податку, ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні, загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку, вид цивільно-правового договору.

Пам'ятаючи, що процес постачання передбачає забезпечення подальшої діяльності підприємства необхідними матеріальними цінностями, то при

укладанні договору поставки необхідно чітко виділяти два фактори, які матимуть вплив на відображення у бухгалтерському та податковому обліку. А саме, мова йде про форму розрахунків за договором поставки (попередня чи наступна поставка) та момент переходу права власності за договором (у момент передачі матеріальних цінностей чи у момент їх оплати – повної чи часткової). Цивільним кодексом України в принципі передбачається, що моментом набуття права власності є момент передачі майна (якщо інше не передбачено договором) [стаття 334 ЦКУ].

Опишемо можливі варіанти поставок у випадках переходу права власності у момент передачі активу. У випадку попередньої оплати у покупця матеріальних цінностей у момент перерахування авансового платежу виникає право на податковий кредит з ПДВ (за умови наявності податкової накладної, перша подія – попередня оплата). Така ситуація з позицій податкового навантаження у принципі для покупця є прийнятною – оскільки дана операція не призводить ні до визнання доходів, ні до визнання витрат для цілей оподаткування. Не зважаючи на вилучення із господарського обороту вільних грошових коштів як авансового платежу, підприємство має право на податковий кредит. Негативним є лише виникнення упущених вигод та вплив даної операції на показники ліквідності і платоспроможності підприємства (особливо, якщо ці дії відбуваються у різних звітних періодах).

З умови наступної оплати поставки покупець на підставі первинних документів оприбутковує матеріальні цінності, отримані від продавця (у зв'язку із переходом до нього права власності, та одночасно отримує право на податковий кредит з ПДВ (перша подія – отримання цінностей). За таких умов покупець має у наявності додаткові активи та не виникає зобов'язань зі сплати податків.

Якщо у договорі прописано інший варіант (тобто момент переходу права власності на матеріальні цінності у момент їх оплати), то виникають деякі проблеми. Оскільки покупець за умови попередньої оплати матеріальних цінностей набуває права власності на них у момент цієї оплати, то виходячи із вимог Інструкції №291 – такі цінності повинні бути зараховані на баланс підприємства-покупця, не зважаючи на відсутність їх фізичного обсягу. Це

спричиняє збільшення трудомісткості облікових робіт, оскільки вимагає відкриття окремого рахунку для обліку таких цінностей. Крім того виникає право на податковий кредит з ПДВ у момент оплати.

Ще один можливий варіант, коли покупець отримує цінності, але ще не має права власності на них – тоді, для дотримання принципу обачності, підприємство не має зараховувати такі цінності на власний баланс, а зобов'язане обліковувати їх на позабалансових рахунках (наприклад, 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»). Одночасно отримання цінностей дає право на отримання податкового кредиту із ПДВ. Тільки після оплати і набуття відповідно до умов договору прав власності підприємство має право зарахувати такі цінності до валюти балансу.

Слід звернути увагу і на те, що у прийнятому Податковому кодексі України чітко прописано, що до складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь яку третю особу у зв'язку із компенсацією вартості товарів (послуг) [ст. 188.1. ПКУ]. На основі договірної ціни визначається податковий кредит з ПДВ, при цьому датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше (дата списання коштів з банківського рахунку на оплату товарів (послуг) або дата отримання платником податку товарів, що підтверджено податковою накладною) [ст. 198 ПКУ].

Досить часто на бухгалтера покладають функцію контролю за суттю первинних документів, проте надзвичайно важко визначити, як саме він повинен виконати це завдання, оскільки первинні документи відображають лише факти, які вже відбулися раніше, ніж ці документи надійшли до бухгалтерії. Тому можемо зробити висновок, що первинний контроль законності та доцільності здійснення господарських операцій повинні проводити відповідні посадові особи на усіх стадіях, що передують складанню первинних документів. У свою чергу головний бухгалтер (чи бухгалтер), перевіряючи їх за суттю, забезпечує лише наступний їх контроль.