

Что изменилось в НКУ с 01.01.2015г. в части налога на добавленную стоимость 05.01.2015

Проскура К.П., д.э.н, доцент, заместитель директора ООО «Эмкон-Аудит»

Верховной Радой Украины 28 декабря был принят Закон Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины относительно налоговой реформы» № 71. Закон был опубликован в «Голосе Украины» № 254 31 декабря и вступил в силу с 01.01.2015.

Рассмотрим, какие новшества ожидают предприятия в новом году в части вопросов НДС.

1. С 01.01.2015 года порог для обязательной регистрации плательщиком НДС увеличен до 1 000 000 грн. (ранее было 300 000 грн.) – п. 181.1. НКУ.

2. База налогообложения, порядок определения которой указан в п. 188.1 НКУ, с 01.01.2015 определяется следующим образом:

Вид операции	База налогообложения (п. 188.1):
Операции по поставке товаров/услуг	не может быть ниже цены приобретения таких товаров / услуг
Операции по поставке самостоятельно изготовленных товаров/услуг	не может быть ниже их себестоимости
Операции по поставке необоротных активов	не может быть ниже балансовой (остаточной) стоимости по данным бухгалтерского учета, сложившейся по состоянию на начало отчетного (налогового) периода, в течение которого осуществляются такие операции (в случае отсутствия учета необоротных активов - исходя из обычной цены)

3. В части корректировки НК и НО по правилам ст. 192 НКУ.

Пункт 192.1 теперь говорит, что после поставки товаров/услуг могут проводиться корректировки НК и НО только на основании расчетов корректировки к налоговой накладной, составленной согласно порядку для налоговых накладных, и зарегистрированных в ЕРНН.

Кроме того, предусмотрена выписка расчетов корректировки в случаях исправления ошибок, допущенных при составлении налоговой накладной, в том числе не связанных с изменением суммы компенсации стоимости товаров/услуг.

4. В части бюджетного возмещения возможно (как и раньше) возмещение в обычном порядке и автоматическое возмещение.

Для получения обычного возмещения процедуры следующие:

- В течение 30 календарных дней, следующих за предельным сроком получения налоговой декларации, контролирующий орган проводит камеральную проверку заявленных в ней данных.

- При наличии достаточных оснований, свидетельствующих, что расчет суммы бюджетного возмещения был сделан с нарушением норм налогового законодательства, контролирующий орган имеет право провести документальную внеплановую выездную проверку для определения достоверности начисления такого бюджетного возмещения в течение 30 календарных дней, следующих за предельным сроком проведения камеральной проверки.

При этом, начиная с отчетных периодов после 1 июля 2015, года контролирующие органы не будут осуществлять документальные внеплановые выездные проверки достоверности сумм бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость, заявленных плательщиками (п. 37 подраздела 2 раздела XX НКУ).

С этой же даты приостанавливается действие:

- пп. 78.1.8, которым предусмотрено проведение внеплановой проверки если плательщиком подана декларация, в которой заявлено к бюджетному возмещению или отрицательное значение в размере более 100 тыс. гривен .
- 82.4 в части установления граничного срока проверки по бюджетному возмещению НДС (60 календарных дней),
- 200.11 в части установления сроков внеплановой выездной проверки,
- 200.14 в части действий контролирующего органа, если в результате проверки выявлены занижение или завышение суммы БВ.

Для получения автоматического возмещения предприятие должно соответствовать определенным критериям. Данные критерии практически не претерпели изменений за исключением критериев, указанных в пп.200.19.3 и 200.19.4.

Критерии по пп. 200.19.3	1) –имеют необоротные активы, остаточная балансовая стоимость которых на отчетную дату по данным налогового учета превышает в 3 раза сумму налога, заявленную к возмещению,
	- или получили сроком на один год от банковского учреждения (перечень определяется КМУ), финансовую гарантию, действующую со дня подачи соответствующей заявки о возврате суммы бюджетного возмещения
Критерии 1) и 2) должны соблюдаться одновременно	2) -удельный объем операций по ставке 0% составляет не менее 40 процентов общего объема поставок за 12 предыдущих последовательных периодов
	- или в течение последних 12 календарных месяцев осуществили инвестиции в необоротные активы в размере не менее 3 000 000 грн. Налогоплательщикам, которые получили право на автоматическое бюджетное возмещение исходя из этого критерия (стоимость инвестиций), сумма такого возмещения совокупно не может превышать сумму налога, уплаченную в составе стоимости приобретенных (в том числе в случае их ввоза на таможенную территорию Украины)/построенных необоротных активов независимо от того , были ли они введены в эксплуатацию;
Критерии по пп. 200.19.4	Не имеют налогового долга (ранее речь шла о величине расхождений между НК предприятия и НО его контрагентов)

5. Электронное администрирование не отменили, а только немного перенесли дату вступления на 01.07.2015 и установили тестовый режим функционирования электронной системы с 01.02.2015 по 30.06.2015 (п. 35 подраздела 2 раздела XX).

Самым большим «прорывом» в электронном администрировании является установление возможности возврата реперлаты с электронного счета плательщика.

В каких случаях денежные средства зачисляются на электронный счет плательщика (п. 200-1.4)	1) с собственного текущего счета плательщика в суммах, необходимых для увеличения размера суммы, исчисляемой в соответствии с п. 200-1.3
	2) с собственного текущего счета плательщика в суммах, недостаточных для уплаты в бюджет согласованных налоговых обязательств по НДС.
В каких случаях денежные	1) в государственный бюджет

средства списываются с электронного счета плательщика (п. 200-1.5)	2) на специальный счет плательщика сельскохозяйственного предприятия, избравшего спецрежим
	3) на текущий счет плательщика налога по его заявлению в размере суммы средств, которая превышает сумму задекларированных к уплате в бюджет налоговых обязательств.

Механизм возврата суммы переплаты на текущий счет следующий:

- 1) Налогоплательщик имеет право подать в составе налоговой декларации заявление, согласно которому сумма переплаты подлежит перечислению:
 - а) или в бюджет в счет уплаты налоговых обязательств по налогу (НДС);
 - б) или на текущий счет налогоплательщика, реквизиты которого плательщик указывает в заявлении, в сумме остатка средств, превышающего сумму налогового долга по налогу и сумму согласованных налоговых обязательств по налогу.
- 2) На сумму налога, в соответствии с поданным заявлением подлежащего перечислению в бюджет или на текущий счет плательщика, на момент подачи заявления уменьшается значение суммы налога, определенной пунктом 200-1.3, путем уменьшения на такую сумму показателя СПопРах в системе электронного администрирования.
- 3) Контролирующий орган направляет в Госказначейство реестр, в котором указываются необходимые реквизиты для зачисления денежных средств на текущий счет плательщика налога.
- 4) Госказначейство в течение пяти рабочих дней после предельного срока, для самостоятельной уплаты плательщиком сумм налоговых обязательств по НДС, осуществляет такое перечисление в бюджет/на текущий счет плательщика налога.

6. Серьезно изменились положения, касающиеся правил отражения налогового кредита, описанные в ст. 198. Кратко их можно описать так:

Все налоговые накладные должны быть зарегистрированы в ЕРНН – только в этом случае предприятие будет иметь право на НК	П.198.6 абз 1	«Не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог статті 201 цього Кодексу)
		не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними /.../»
Право на включение в НК налоговой накладной, даже, если она зарегистрирована в следующем месяце, имеем в месяце получения товаров/услуг	П. 198.2 абз 3	«Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:
		дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною. /.../»
Если поставщик зарегистрировал НК позже установленного срока, но в течение 180 дней, то имеем право на НК в периоде регистрации НК в ЕРНН	П. 198.6 абз.3	Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням терміну реєстрації, відносяться

		до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше: ніж через 180 календарних днів з дати складення податкової накладної;
Если приобрели товары/услуги, необоротные активы не предназначенные для использования в хозяйственности		
1) Вся сумма по налоговой накладной включается в НК (т.к. выписка НН происходит в электронном виде)	П. 198.3 абз.2, абз.3	«Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг /.../у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.»
2)Если приобретенные товары/услуги, необоротные активы изначально не предполагается использовать в хозяйственности, то для начисления налоговых обязательств: - не позднее последнего дня отчетного периода выписывается НН - срок регистрации НН в установленные законодательством сроки, т.е. в течение 15 календарных дней со дня выписки	П. 198.5 абз.1	«Платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього Кодексу та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, відповідні податкові накладні» за товарами/послугами, необоротними активами, під час придбання або виготовлення яких суми податку були включені до складу податкового кредиту, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання, починають використовуватися /.../»
3)Если приобретенные товары/услуги, необоротные активы изначально предполагалось использовать в хозяйственности, а в последующем они были использованы не в хозяйственности, то для начисления налоговых обязательств: - не позднее последнего дня отчетного периода выписывается	П. 198.5 абз.1	«Платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього Кодексу та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, відповідні податкові накладні» за товарами/послугами, необоротними активами, під час придбання або

НН		виготовлення яких суми податку були включені до складу податкового кредиту, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання, починають використовуватися /.../»
- срок регистрации НН в установленные законодательством сроки, т.е. в течение 15 календарных дней со дня выписки		

Как видим, из п. 198.6 убрали норму о возможности учитывать в составе НК налоговые накладные с датой выписки не позже 365 до даты включения ее в декларацию. Зато появилась новая норма, разрешающая включать в состав налогового кредита суммы по налоговым накладным, зарегистрированным в ЕРНН с опозданием не более 180 дней с даты составления такой налоговой накладной.

Вместе с тем, в п. 36 подраздела 2 раздела XX НКУ, указано, что на основании бухгалтерской справки в состав налогового кредита включаются суммы налога, уплаченного (начисленного) в стоимости товаров/услуг, необоротных активов, приобретенных до 1 июля 2015 года, которые не были включены в состав налогового кредита до 1 июля 2015 при приобретении или изготовлении таких товаров/услуг, необоротных активов. Причем сроки в данном случае не ограничены 365 днями, а ограничены сроком включения в состав налогового кредита.

Т.е. все налоговые накладные, НДС по которым ранее не был включен в налоговый кредит, могут быть отражены в составе налогового кредита только до 01.07.2015, но с учетом срока давности, предусмотренного ст. 102, составляющего 1095 дней со дня ее выписки.

Также в п. 198.5 убрали указание на оформление справки в случае, если товары, ранее использованные в нехозяйственной деятельности, начинают использоваться для производственных целей. В таком случае необходимо будет оформлять расчет корректировки к налоговой накладной на уменьшение налоговых обязательств и регистрировать его в ЕРНН (п. 198.5, абз. 1).

8. В части оформления налоговых накладных изменения следующие (ст. 201 НКУ).

1) Заключительными положениями Закона № 71 не предусмотрена отсрочка применения налоговых накладных в электронной форме, потому с 01.01.2015 все НН составляются только в электронном виде.

С 01.01.2015 действует новая форма налоговой накладной, утвержденная приказом МФУ от 14.11.2014 № 1129.

В данной налоговой накладной введены дополнительные графы «Единица измерения товара» 5.1 и 5.2, которые заполняются в соответствии с Классификатором системы обозначений единиц измерения и учета (КСПОВО).

В графе 5.1. указывается условное обозначение соответствующей единицы измерения/учета, в графе 5.2 – код соответствующей единицы измерения/учета.

При этом в КСПОВО такой единицы измерения как «послуга» нет.

Учитывая изменения, внесенные в Порядок заполнения налоговой накладной, при поставке услуг графы налоговой накладной необходимо заполнять так:

Розділ	Дата виникнення податкового зобов'язання (постачання (оплати ²))	Номенклатура товарів/послуг продавця	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру товару/ послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/ послуги без урахування ПДВ	1	2	3	4	5.1	5.2	6	7
				умовне позначення (українське)	код										
I	15012015	Послуги з консультування з питань бухгалтерського обліку		грн	2454	1	2000								

2) Рассмотрим более подробно п. 201.10, в котором собраны основные требования по ведению учета налоговых накладных.

Основания для включения суммы в НК	П.201.10 абз. 2	Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.
Регистрация НН, которые не выдаются покупателю или выписываются на операции, освобожденные от НДС, обязательна	П.201.10 абз. 3	Податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних».
Процедуры регистрации и подтверждения регистрации НН и РК		
Продавец при выписке НН или РК на «плюс»	П.201.10 абз. 4	Підтвердженням /.../ є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня.
Покупатель при получении НН или РК	П.201.10 абз. 3	Покупець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення (1) про реєстрацію /.../ та податкову накладну/розрахунок коригування (2) в електронному вигляді. Такі податкова накладна/розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманими покупцем.
Продавец при получении РК на «минус»	П.201.10 абз. 3	продавець надсилає в електронному вигляді запит до ЄРПН, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення(1) про реєстрацію розрахунку коригування /.../ та розрахунок коригування(2) в електронному вигляді. Такий розрахунок коригування вважається зареєстрованим в Єдиному реєстрі податкових накладних та отриманими продавцем».
Если НН или РК сформированы с ошибками	П.201.10 абз. 8, абз.9	/.../ протягом операційного дня продавцю/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.
Основания для внеплановой проверки предприятия	П.201.10 абз. 15	Виявлення розбіжностей даних податкової декларації та даних Єдиного реєстру податкових накладних /.../
	П.201.10 абз. 16, абз. 17	У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення надсилається скарга, яка є/.../ підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки продавця

3) В части перечня документів, на основанні котрих можна отнести сумми НДС в состав налогового кредита также произошли некоторые изменения.

Список п.201.11 доповнен следующими документами:

«в) бухгалтерська довідка, складена відповідно до пункту 36 підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу;

г) податкова накладна, складена платником податку відповідно до пункту 208.2 статті 208 цього Кодексу та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних».

Порядок использования бухгалтерской справки прописан в п. 36 подраздела 2 раздела XX НКУ, согласно которому на основании бухгалтерской справки в состав налогового кредита включаются:

(1) суммы налога, уплаченного (начисленного) в стоимости товаров/услуг, необоротных активов, приобретенных до 1 июля 2015 года, которые не были включены в состав налогового кредита до 1 июля 2015 при приобретении или изготовлении таких товаров/услуг, необоротных активов,

(2) и/или по которым до 1 июля 2015 были определены налоговые обязательства в соответствии с п.198.5 НКУ в редакции, действовавшей до 31 января 2015 года, в случае если такие товары / услуги, необоротные активы начинают использоваться после 1 июля 2015 году полностью или частично в налогооблагаемых операциях в пределах хозяйственной деятельности, в том числе перевод непроизводственных необоротных активов в состав производственных основных средств.

В части налоговых накладных, выписанных на стоимость услуг нерезидента, остались некоторые вопросы. Во-первых, включение таких налоговых накладных в Реестр документов, формирование которого описано п. 210.11-1, не предусмотрено.

Во вторых, в п. 201.12 сказано, что для операций по поставке услуг нерезидентом на таможенной территории Украины документом, удостоверяющим право на отнесение сумм налога к налоговому кредиту, считается налоговая накладная, составленная плательщиком по таким операциям и зарегистрированная в ЕРНН, налоговые обязательства по которой включены в налоговую декларацию соответствующего отчетного периода.

Механизм включения такой НН в декларацию не прописан, но не исключено, что такой документ (налоговая накладная, зарегистрированная в ЕРНН) будет автоматически отражаться в системе электронного учета.

9. Законодатели учли замечания бизнеса в части отказа контролирующего органа включать в формулу по п.200-1.3 отрицательные суммы НДС, сформированные на 01.01.2015.

В новой редакции, в п. 33 подраздела 2 раздела XX предусмотрено, что все отрицательные суммы по НДС, заявленные плательщиком до 01.02.2015 (т.е. последний отчетный период, когда такие заявления могут быть сделаны – декларация за декабрь 2014), а именно:

(1) непогашенные остатки сумм налога на добавленную стоимость, которые были заявлены налогоплательщиками к бюджетному возмещению за отчетные (налоговые) периоды до 1 февраля 2015 года - строка 23.1 декларации по НДС.

(2) задекларированное в бюджетное возмещение за отчетные (налоговые) периоды до 1 февраля 2015 году в счет уменьшения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость последующих отчетных (налоговых) периодов - строка 23.2 декларации по НДС.

(3) отрицательное значение суммы, рассчитанной согласно пункту 200.1 статьи 200 настоящего Кодекса – строка 20.2 декларации по НДС.

(4) остаток отрицательного значения предыдущих отчетных (налоговых) периодов после бюджетного возмещения, задекларированные налогоплательщиками за отчетные (налоговые) периоды до 1 февраля 2015 – строка 24 декларации по НДС.

по заявлению плательщика налога или

(а) без проведения проверок, предусмотренных статьей 200 НКУ, увеличивают размер суммы налога, на которую плательщик имеет право зарегистрировать налоговые накладные/расчеты корректировки к налоговым накладным в ЕРНН, определенную п. 200-1.3 НКУ, с одновременным увеличением размера суммы налогового кредита в налоговой декларации за отчетный (налоговый) период, в котором было осуществлено такое увеличение.

Или

(б) или подлежат возврату плательщику в порядке, определенном статьей 200 Кодекса в редакции, действовавшей по состоянию на 31 января 2014 года.

Также предусмотрено, что 1 июля 2015 всем плательщикам налога автоматически будет увеличен размер суммы налога, на которую плательщик имеет право зарегистрировать налоговые накладные/расчеты корректировки в ЕРНН, определенную п. 200-1.3 НКУ, на сумму среднемесячного размера сумм налога, задекларированных плательщиком к уплате в бюджет и погашенных за последние 12 отчетных (налоговых) месяцев/4 квартала.

Такая сумма увеличения ежеквартально будет подлежать автоматическому перерасчету с учетом показателя среднемесячного размера сумм налога, задекларированных плательщиком к уплате в бюджет и погашенных за последние 12 отчетных (налоговых) месяцев/4 квартала, по состоянию на дату такого перерасчета.

10. Продлена льгота по освобождению операций с металлоломом от НДС. Но здесь необходимо отметить, что освобождается металлолом, соответствующий определенным условиям, которые должны быть установлены Кабинетом Министров Украины. А поскольку действие Постановления КМУ от 12.01.2011 № 15 ограничено 31.12.2014, то, учитывая «горький опыт» прошлого года, можно говорить, что воспользоваться данной льготой в первые дни нового года не удастся. Придется ждать, когда КМУ продлит действие своего Постановления.

11. В части поставки зерновых культур согласно установленному перечню (п. 15-2 подраздела 2 раздела XX) продлено освобождение от НДС до 31.12.2017. Данное ограничение, как и раньше не распространяется на сельхозпроизводителя и на первого зернотрейдера. Вместе с тем, возможность получения бюджетного возмещения исключена. Операции для любых поставщиков зерновых культур (по установленному перечню) на экспорт освобождаются от обложения НДС.

12. Вводятся штрафные санкции за несвоевременную регистрацию налоговых накладных в ЕРНН, подлежащих выдаче покупателю (пп. 120.1-1).

- при нарушении срока регистрации до 15 календарных дней – штраф 10% от суммы НДС, указанной в налоговой накладной,
- при нарушении срока регистрации от 16 до 30 календарных дней – штраф 20% от суммы НДС, указанной в налоговой накладной,
- при нарушении срока регистрации от 31 до 60 календарных дней – штраф 30% от суммы НДС, указанной в налоговой накладной,

- при нарушении срока регистрации от 61 и больше календарных дней – штраф 40% от суммы НДС, указанной в налоговой накладной.