

НДС: СЭА атакует и ПОКА побеждает

Юлия ДРОГОВОЗ, вице-президент Украинского союза промышленников и предпринимателей,
Ольга ПАПЫРИНА, Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редакторы

Нормативная база

● НКУ

Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI

● Закон № 643

Закон Украины от 16.07.2015 г. № 643-VIII

«О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины в части совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость»⁽¹⁾

● Закон № 71

Закон Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII

«О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины по налоговой реформе»

● Закон № 1621

Закон Украины от 31.07.2014 г. № 1621-VII

«О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины»⁽²⁾

● Порядок № 957

Порядок заполнения налоговой накладной, утвержденный приказом Минфина Украины от 22.09.2014 г. № 957 (в редакции приказа Минфина Украины от 14.11.2014 г. № 1129)⁽³⁾

● Порядок № 569

Порядок электронного администрирования налога на добавленную стоимость, утвержденный постановлением КМУ от 16.10.2014 г. № 569⁽⁴⁾

Несмотря на растущий протест представителей бизнеса⁽⁵⁾, систему электронного администрирования НДС пока отменять не собираются — ее продолжают «совершенствовать». Очередной вехой на этом пути стал **Закон № 643**, принятый на основании пресловутого проекта № 2173а⁽⁶⁾. Вновь принятым Законом предусмотрены всевозможные «косметические» правки, поправки и отсрочки, что, однако, не меняет сути системы. Авторы данного материала не сомневаются, что система электронного администрирования НДС в ее

нынешнем виде нежизнеспособна и обязательно должна быть отменена. Однако, пока этого не произошло, налогоплательщикам придется работать в условиях принятого **Закона № 643**. Данный материал — о том, на что нужно обратить внимание с 29.07.2015 г. — даты вступления его в силу.

Обнуление формулы (пп.1–3 п.8, п.11 раздела I Закона № 643)

Тестовый режим системы электронного администрирования НДС (СЭА НДС), действовавший до 1 июля 2015 года, показал многочисленные недостатки системы электронного администрирования как методологического, так и технического характера.

Недостатки методологического характера были связаны, в первую очередь, с формулой расчета регистрационной суммы, определенной п.200¹.3 ст.200¹ НКУ, из-за которых уже 1 июля 2015 года значительное количество плательщиков получило не только отрицательное значение по формуле, но и необходимость пополнения электронного счета на эту сумму для регистрации налоговых накладных как за июль, так и за июнь 2015 года.

В целях избежания расхождений по формуле **Законом № 643** предложен механизм обнуления формулы. Но время на внедрение новшеств было утрачено, и практически целый месяц плательщики НДС чувствовали на себе все «радости» полноценного режима СЭА НДС с ограничением регистрационной суммы и обязанностью депонирования денежных средств на электронных счетах. Далее посмотрим, что, хоть и с опозданием, предложено законодателем и налоговиками.

Обнуление предусмотрено сразу в разделе V, в п.200¹.3 ст.200¹, в частности, указано, что показатели формулы исчисляются с **1 июля 2015 года**. К тому же, в показателях $\Sigma_{\text{НаклВид}}$ и $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$ исчисляются суммы из расчетов корректировки, составленных начиная с 1 июля 2015 года к налоговым накладным, датированным до указанной даты. Но ведь СЭА существует в тестовом режиме начиная с 1 февраля, и в формуле показатели имеют свои значения. Поэтому здесь (в п.200¹.3 ст.200¹) видим сознательную ссылку: в формуле учитываются показатели, определенные в п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ. Именно в Переходных положениях описана непосредственно процедура, по которой налоговики будут проводить обнуление формулы и возврат в нее определенных показателей. Понятно, что одновременно провести аналитическую работу со всей

⁽¹⁾ Опубликован в кодифицированном виде на с.18 данного номера (прим. ред.).

⁽²⁾ Опубликован: Бухгалтерия. — 2014. — № 32. — С.20–35 (прим. ред.).

⁽³⁾ Опубликован: Налог на добавленную стоимость: документы, администрирование, отчетность: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып.4. — С.57–66 (прим. ред.).

⁽⁴⁾ Опубликован: Бухгалтерия. — 2015. — № 11. — С.14–18 (прим. ред.).

⁽⁵⁾ См.: Германова О. Бизнес — власти: «Не убивай!» // Бухгалтерия. — № 29. — С.6–7 (прим. ред.).

⁽⁶⁾ См. также: Германова О. СЭА ля ви... Когда? // Бухгалтерия. — 2015. — № 30. — С.6 (прим. ред.).

информацией, накопленной в СЭА, невозможно. По этой причине **Закон № 643** предусматривает последовательность действий, осуществление которых обусловлено определенным временем. В данном Законе установлен особый порядок вступления

в силу отдельных норм, но простого прочтения этих норм недостаточно. В таблице приведена последовательность, по которой ГФС должна проводить увеличение или уменьшение регистрационной суммы в соответствии с п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ.

Таблица. Последовательность увеличения или уменьшения регистрационной суммы (п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ)

Дата	Показатели						
	Другие показатели (+, -)	$\Sigma_{\text{НаклОтр}} (+)$	$\Sigma_{\text{Митн}} (+)$	$\Sigma_{\text{ПопРак}} (+)$	$\Sigma_{\text{НаклВид}} (-)$	$\Sigma_{\text{Відшкод}} (-)$	$\Sigma_{\text{Перевиз}} (-)$
До 31.07.2015 г.	+ $\Sigma_{\text{Відзнач}}^*$	—	—	—	—	—	—
<i>*На сумму отрицательного значения, задекларированного в строках 24 и 31 декларации за июнь, увеличивается регистрационная сумма, эта же сумма переносится в налоговый кредит в декларации за июль 2015 года. Другие показатели остаются без изменений</i>							
До 31.07.2015 г.	-ПЗ $\Sigma_{\text{червень}}^*$	—	—	—	—	—	—
<i>*Сумма налоговых обязательств, задекларированных в строке 25 декларации за отчетный период — июль 2015 года</i>							
По состоянию на 03.08.2015 г.	—	$0 + \Sigma_{\text{НаклЛипня}}$	$0 + \Sigma_{\text{МитнЛипня}}$	0	$0 + \Sigma_{\text{НаклЛипня}}$	0	0
В течение 03.08.2015 г.	+ $\Sigma_{\text{Овердрафт}}$	—	—	—	—	—	—
В течение 03.08.2015 г.	—	—	—	+ $\Sigma_{\text{ЗалКошт}}^*$	—	—	—
<i>*Остаток денежных средств на электронном счете на начало 03.08.2015 г.</i>							
В течение 03.08.2015 г.	—	—	—	-ПЗ $\Sigma_{\text{червень}}^*$	—	—	—
<i>*Сумма налоговых обязательств, задекларированных в строке 25 декларации за отчетный период — июль 2015 года</i>							
В течение 10 календарных дней (30.07 — 08.08)	+ $\Sigma_{\text{Перепл}}^*$	—	—	—	—	—	—
<i>*Суммы НДС, ошибочно или излишне уплаченные в бюджет, учитываемые в интегрированной карточке плательщика налога (далее — ИКПН) по состоянию на 1 июля 2015 года. Если в отчетности за июль (II квартал 2015 года) начислены налоговые обязательства по НДС, подлежащие уплате в бюджет, то на эту сумму налогоплательщиками будет проведен зачет. То есть уплачивать такие суммы в бюджет не было бы нужно, если бы закон вступил в силу своевременно. Но время уплаты денежных обязательств за июль уже прошло (о развитии событий см. далее в статье). Если в отчетности за июль 2015 года задекларировано отрицательное значение, то на эту сумму должно быть увеличено отрицательное значение июля с переносом его в август. Свой перенос установлен и для плательщиков, отчитывающихся ежеквартально</i>							
До 20.08.2015 г.	-ПЗ $\Sigma_{\text{квартал}}^*$	—	—	—	—	—	—
<i>*Сумма налоговых обязательств, задекларированных в строке 25 декларации за отчетный период — II квартал 2015 года</i>							
До 20.08.2015 г.	+ $\Sigma_{\text{Відзнач}}^*$	—	—	—	—	—	—
<i>*На сумму отрицательного значения, задекларированного в строках 24 и 31 декларации за II квартал 2015 года, увеличивается регистрационная сумма, эта же сумма переносится в налоговый кредит декларации за III квартал 2015 года. Другие показатели остаются без изменений</i>							

Приведенные в таблице данные, бесспорно, требуют объяснений. Как видим, в **Законе № 643** предпринята попытка исправить ошибки в формуле. Но достигнута ли цель?

Прежде всего, в Законе видны попытки одновременно с обнулением формулы наполнить ее очищенными данными. Так, **увеличение регистрационной суммы** будет производиться на:

- ♦ сумму отрицательного значения — показатели строк 24, 31 налоговой декларации за июль 2015 года (II квартала 2015 г.) (пп.4 п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ). Кстати, вспомнили также и о спецрежимниках: для них также прописаны соответствующие правила⁷⁾;
- ♦ на сумму так называемого овердрафта — сумму среднемесячного размера сумм налога, задекларированных за июль 2014 г. — май 2015 г. или 4 квар-

тала (II квартал 2014 г. — I квартал 2015 г.) и уплаченных в бюджет (или рассроченных) или уплаченных на специальные счета сельхозпроизводителей (пп.1 п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ);

- ♦ на сумму остатков денежных средств на счетах плательщиков в СЭА НДС за вычетом сумм, заявленных плательщиком в составе налоговой отчетности по налогу за отчетный (налоговый) период за июль 2015 года до перечисления с электронного счета в бюджет в счет уплаты налоговых обязательств по налогу и/или на текущий счет плательщика в соответствии с п.200¹.6 ст.200¹ НКУ (пп.2 п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ);

- ♦ на сумму ошибочно и/или излишне уплаченных денежных обязательств по налогу на добавленную стоимость по состоянию на 1 июля 2015 года (пп.3 п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ).

Кроме того, как было уже указано ранее, в со-

⁷⁾Подробнее об этом см. на с.14 данного номера (прим. ред.).

ответствии с абзацем первым п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ в формуле остаются такие ее составляющие, как $\Sigma_{\text{НалОтр}}$, $\Sigma_{\text{НалВид}}$ и $\Sigma_{\text{Митт}}$, которые были сформированы начиная с 1 июля 2015 года. Так, согласно этой норме для зарегистрированных плательщиков налога значение регистрационной суммы (положительное или отрицательное) и значения всех ее составляющих, определенных НКУ, равны нулю, кроме значений ее составляющих $\Sigma_{\text{НалОтр}}$, $\Sigma_{\text{НалВид}}$ и $\Sigma_{\text{Митт}}$, которые были сформированы начиная с 1 июля 2015 года.

Но обратите внимание на последовательность в датах вступления в силу отдельных норм. Она очень странная!

Закон № 643 опубликован 29 июля 2015 года, с этой даты он вступил в силу. *До 31 июля 2015 года*, а значит, *уже 30 июля 2015 года* для налогоплательщиков, применяющих отчетный (налоговый) период месяц, должны были произойти два события:

- ♦ увеличение формулы на сумму остатков отрицательного значения налога, указанных в строках 25 и 31 налоговой декларации за июнь 2015 года. Все эти суммы будут включаться в состав налогового кредита за июль 2015 года;

- ♦ уменьшение формулы на сумму налоговых обязательств, задекларированных за отчетный (налоговый) период за июнь 2015 года/II квартал 2015 года.

Анализ правильности или ошибочности влияния этих новых составляющих на формулу усложняется тем, что эти события произойдут до обнуления, которое, наоборот, будет происходить по состоянию на третий рабочий день после даты вступления в силу **Закона № 643**. Если считать, что третий рабочий день после даты вступления в силу Закона это 3 августа 2015 года, то по состоянию на 3 августа все составляющие формулы, кроме $\Sigma_{\text{НалОтр}}$, $\Sigma_{\text{НалВид}}$ и $\Sigma_{\text{Митт}}$ за июль 2015 г. и 2 дня августа 2015 г., по требованиям НКУ должны будут «умножены на ноль», в том числе и все результаты декларирования за июнь 2015 г., то есть значения строк 24, 31 или строки 25.1 декларации.

В этой ситуации, наверное, как всегда, на помощь фискалам придет техническое задание к программному обеспечению «Налоговый блок», согласно в котором у плательщика останутся эти два показателя формулы после обнуления. То, что налоговики проигнорируют противоречия **Закона № 643**, уже понятно. В информации⁽⁸⁾, предоставленной на официальном сайте ГФС, указывается только одна дата — *3 августа 2015 года*. Обнуление формулы должно произойти по состоянию на 0 часов. В связи с этим работа СЭА будет прекращена и возобновлена в 0 ч 4 августа. То есть обнуление формулы и увеличение на показатели, предусмотренные п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ, должно произойти одной датой — в течение *3 августа 2015 года*.

При этом, если остатки отрицательного значения налога (стр.24, 31 декларации) по логике формулы должны быть включены в регистрационную

⁽⁸⁾ См.: <http://sfs.gov.ua/media-tsentrl/novini/208777.html>, а также на с.16 (прим. ред.).

сумму, то включение второго показателя (налоговые обязательства за июнь 2015 года) вызывает существенные возражения.

Уменьшение регистрационной суммы на сумму налоговых обязательств за июнь 2015 года искажает значение регистрационной суммы вследствие того, что по состоянию на 31 июля все расчеты с бюджетом уже проведены и остатки денежных средств на электронных счетах уже уменьшены на соответствующие суммы задекларированного к уплате налога (кроме, возможно, рассроченных сумм налоговых обязательств за июнь 2015 года).

Следующим шагом после обнуления является включение в регистрационную сумму в течение *3 августа 2015 года* таких показателей, как:

- ♦ суммы овердрафта (для плательщиков налога, зарегистрированных плательщиками НДС не менее 12 последних отчетных (налоговых) месяцев);

- ♦ суммы остатков на электронных счетах за вычетом сумм, заявленных или к уплате в бюджет (стр.25.1 декларации), или к возврату на текущий счет (приложение 4 к налоговой декларации). С учетом того, что по состоянию на третий рабочий день после даты вступления в силу **Закона № 643** остатки на электронных счетах уже будут уменьшены на суммы уплаченных налоговых обязательств за июнь, в формулу должна быть перенесена вся сумма остатков денежных средств на электронном счете. В случае корректировки таких остатков на значение строки 25.1 налоговой декларации возникнут расхождения по формуле.

Указанным овердрафтом с 3 августа 2015 года воспользуются плательщики, ранее лишенные такого права, а именно сельскохозяйственные предприятия, избравшие специальный режим обложения НДС в соответствии со ст.209 НКУ, а также те налогоплательщики, которым были рассрочены их обязательства по НДС. При этом не охвачены вниманием налогоплательщики — перерабатывающие предприятия, которые до 1 января 2015 года пользовались особым порядком уплаты налоговых обязательств. По таким налогоплательщикам налоговые обязательства за июнь — декабрь 2014 года вообще не попали в расчет суммы овердрафта.

Для лиц, зарегистрированных плательщиками НДС менее 12 отчетных месяцев (4 кварталов), дата увеличения регистрационной суммы соответствует первому числу квартала, следующего за кварталом, в котором срок такой регистрации достигает 12 отчетных (налоговых) месяцев/4 кварталов.

Последним шагом является увеличение регистрационной суммы на сумму излишне уплаченных денежных средств по состоянию на 1 июля 2015 года. Такое увеличение произойдет в течение 10 календарных дней после даты вступления в силу **Закона № 643** (*с 30 июля 2015 года по 8 августа 2015 года*).

В части включения в формулу излишне уплаченных денежных средств есть некоторые особенности, в частности уже существующий порядок учета таких сумм, предусмотренный нормами НКУ, действовавшими до 29 июля 2015 года.

Так, в соответствии с п.34 подраздела 2 раздела XX НКУ в редакции, действовавшей до 29 июля 2015 года, суммы ошибочно и/или излишне уплаченных денежных обязательств по налогу на добавленную стоимость по состоянию на 1 июля 2015 года автоматически увеличивают сумму налога, на которую плательщик имеет право зарегистрировать налоговые накладные/расчеты корректировки к налоговым накладным в Едином реестре налоговых накладных, определенную п.200¹.3 ст.200¹ этого Кодекса. На сумму такого увеличения:

- ♦ уменьшается сумма, задекларированная к уплате в бюджет отчетного периода, или увеличивается сумма отрицательного значения, задекларированная в отчетном периоде;

- ♦ ошибочно и/или излишне уплаченные денежные обязательства по налогу на добавленную стоимость считаются погашенными.

В соответствии с этой нормой и с учетом консультации в «ЗІР» (о порядке отражения в налоговой декларации по НДС сумм переплат по состоянию на 1 июля 2015 года, которые автоматически увеличат сумму налога, на которую плательщик имеет право зарегистрировать налоговые накладные/расчеты корректировки к налоговым накладным в Едином реестре налоговых накладных) суммы излишне уплаченных денежных средств, которые увеличили регистрационную сумму, были списаны с ИКПН. Такое погашение происходило путем погашения налоговых обязательств за июнь 2015 года на ИКПН или путем увеличения налогового кредита.

Что касается сумм, погашенных в июле 2015 года на ИКПН в счет налоговых обязательств за июнь 2015 года, то такие суммы подлежат вычету из регистрационной суммы именно в части погашенной переплаты. На сегодняшний день действующими нормами (с учетом изменений, внесенных Законом № 643) предусмотрено уменьшение регистрационной суммы на всю сумму налоговых обязательств по налогу за июнь 2015 года, что может привести к искажению регистрационной суммы во всех случаях, кроме случая, когда погашение переплаты в счет уплаты НДС за июнь 2015 года происходит на всю сумму налоговых обязательств за этот период. В иных случаях, в том числе зачисления переплаты на сумму, меньше начисленных налоговых обязательств, уменьшение регистрационной суммы на всю сумму таких обязательств является излишним.

Сроки регистрации в ЕРНН (пп.2—3 п.11 раздела I Закона № 643)

Законом № 643 введен переходный период, в течение которого установлены предельные сроки регистрации налоговых накладных в ЕРНН временного действия (см. таблицу 2).

В период с 1 июля и до 30 сентября (включитель-

Таблица 2. Временные сроки регистрации налоговых накладных

№ п/п	Период составления налоговой накладной	Предельный срок регистрации
1	01.07—15.07	31.07
2	16.07—31.07	15.08
3	01.08—15.08	31.08
4	16.08—31.08	15.09
5	01.09—15.09	30.09
6	16.09—30.09	15.10

но) обычный 15-дневный срок регистрации налоговой накладной в ЕРНН не действует. Продление сроков регистрации — дело, конечно, хорошее. Но при недостаточности регистрационной суммы налогоплательщикам все равно придется раскошелиться, пополняя электронный счет реальными деньгами. Возврата к тестовому режиму так и не произошло... Поэтому предполагаем, что многие бухгалтеры, чтобы не перечислять денежные средства на электронный счет, предпочли, нарушая предельный срок регистрации налоговых накладных за первую половину июля, подождать с регистрацией до 04.08.2015 г. А это дата, с которой регистрационная сумма представит в новом виде и с новыми данными, то есть уже произойдет обнуление формулы, и в ее показателях появятся корректные результаты (по крайней мере, в это верят в ГФС, для чего, собственно, и заварили эту кашу). За просрочку предельного срока (31.07.2015 г.) штрафы не применяются.

К тому же с 4 августа 2015 года в системе разрешается зарегистрировать *все* налоговые накладные (расчеты корректировок), составленные до 01.07.2015 г., *без ограничений (!) регистрационной суммой* и тоже без штрафов. Формулировки нового абзаца п.35 подраздела 2 раздела XX НКУ *формально* открывают *широкие возможности перед налогоплательщиками*, ведь в них нет оговорок типа «не зарегистрированные ранее в ЕРНН» или «составленные в июне». Но интуиция подсказывает, что в ГФС не допустят регистрации в ЕРНН всех старых налоговых накладных и расчетов корректировок к ним. Скорее всего, «шлюз» будет работать исключительно для регистрации июньских накладных, не зарегистрированных налогоплательщиками в последние дни июня по причине сбоя в самой системе. Впрочем, вскоре узнаем, как настроен ЕРНН, ведь 4 августа совсем близко.

Штрафные санкции (п.3, пп.2—3 п.11 раздела I Закона № 643)

Отдельно следует сказать о штрафных санкциях за несвоевременную регистрацию налоговых накладных.

Во-первых, за просрочку регистрации налоговых накладных (расчетов корректировок), составленных до 1 октября 2015 года, применяется исключительно ►

но один **штраф в размере 50%**. Однако такая ответственность налагается на налогоплательщика за просрочку регистрации в ЕРНН сроком 180 дней и более. Заметьте, такой срок отсчитывается с даты составления налоговой накладной (расчета корректировки). При этом срок, в течение которого возможна регистрация в ЕРНН (с предоставлением налогового кредита покупателю), продлен до 365 дней.

Таким образом, в ЕРНН теперь можно зарегистрировать налоговую накладную в течение 365 дней с даты составления такого документа (п.198.6 ст.198 НКУ, с изменениями, внесенными **Законом № 643**). Но при этом за просрочку 180 дней и более (до истечения 365-го дня) будет взиматься штраф в размере 50%. Штрафы, установленные п.120¹.1 ст.120¹ НКУ, за просрочку регистрации налоговых накладных в сроки до 180 дней **не применяются** к налоговым накладным, составленным **до 1 октября 2015 года**.

Во-вторых, новым пунктом — п.120¹.3 ст.120¹ НКУ — установлено следующее: *«Порядок применения штрафных санкций, предусмотренных этой статьей, утверждается центральным органом исполнительной власти, обеспечивающим формирование и реализующим государственную налоговую и таможенную политику»*. И здесь начинается самое интересное. С 29 июля — даты вступления в силу Закона статья 120¹ НКУ становится статьей прямого действия. Это значит, что пока ГФС не утвердит соответствующий порядок, эта статья не работает. То есть без порядка наложения штрафных санкций у представителей ГФС нет процедуры, в соответствии с которой они правомочны налагать штрафные санкции за просрочку регистрации налоговых накладных (расчетов корректировок). По мнению автора, **Закон № 643** в этой части имеет обратную силу, соответственно, все штрафные санкции, наложенные за просрочку регистрации в ЕРНН ранее, должны быть отменены. Скорее всего, у ГФС другой взгляд на эти вещи, поэтому в будущих публикациях обязательно вернемся к этой теме.

В-третьих, в ст.120¹ НКУ уточнено лицо, на которое налагаются штрафные санкции, — то, на которое возложена обязанность ст.201 и 192 проводить регистрацию в ЕРНН, а это и поставщики, и покупатели.

В-четвертых, введен новый штраф (в размере 10%) за завышение отрицательного значения по состоянию на 1 июля 2015 года, если на такую сумму была увеличена регистрационная сумма.

В-пятых, налогоплательщикам простили то, что казначейство не успевает в предельные сроки погашения налоговых обязательств списать с электронных счетов денежные средства в бюджет. Налогоплательщиков освободили от штрафных санкций за несвоевременную уплату налоговых обязательств, если денежные средства были зачислены на элект-

ронные счета вовремя. При этом обещают в срочном порядке аннулировать все налоговые уведомления-требования с такими штрафными санкциями, выставленными до **Закона № 643**. Что ж, спасибо, что налогоплательщиков не станут штрафовать за то, к чему они точно не причастны!

Налоговый кредит (пп.1, 2, 3, 5 п.6, пп.1, 3 п.9 раздела I Закона № 643)

Законом № 643 еще более четко установлено, что **все** суммы НДС, связанные с приобретением товаров (услуг, необоротных активов), изначально включаются в налоговый кредит⁽⁹⁾. Если ранее в тексте НКУ фигурировали формулировки типа «возникает право на налоговый кредит», то теперь сказано, что суммы НДС **относятся** к составу налогового кредита без всяких оговорок. Именно так теперь звучат нормы п.198.1 и 198.3 ст.198 НКУ с перечнем операций, по которым возникает налоговый кредит, а также п.198.2 ст.198, определяющего дату начисления налогового кредита по первому событию. Конечно, неотвратимость налогового кредита в момент наступления первого события вовсе не означает, что данная сумма уменьшит налоговые обязательства по НДС, если не будут выполнены необходимые критерии: участие в хозяйственной деятельности и в налогооблагаемых операциях, наличие налоговой накладной, зарегистрированной в Едином реестре налоговых накладных, или таможенной декларации. Как известно, с 1 июля 2015 года весь входной НДС включается в состав налогового кредита, а потом, в случае невыполнения названных выше критериев, налогоплательщик обязан начислить налоговые обязательства по НДС (чтобы компенсировать сумму начисленного по первому событию налогового кредита).

Еще одно уточнение: судя по измененным формулировкам п.198.6 ст.198, п.201.1 ст.201, для отражения НДС в составе налогового кредита налоговая накладная должна быть получена покупателем **из ЕРНН**, а не от продавца. В то же время в п.201.10 ст.201 появился новый абзац, позволяющий продавцу предоставлять налоговые накладные покупателю в электронном виде с электронной подписью. Думаем, во избежание проблем лучше все же получать налоговые накладные из ЕРНН.

Новыми нормами п.198.6 ст.198 НКУ налогоплательщикам **вернули право отражения НДС в составе налогового кредита в течение 365 дней с даты составления налоговой накладной**. Иными словами, если получена налоговая накладная и она зарегистрирована в ЕРНН, то налоговый кредит по такой налоговой накладной может быть отражен в стр.10.1 декларации по НДС в течение года с даты ее составления. До 2015 года тоже действовал подобный порядок, однако есть и отличия. Так, нигде не указано, что речь идет лишь о налоговых накладных, зарегистрированных в течение установленного срока (в общем случае — в течение 15 календарных дней после даты составления, при этом с 01.07.2015 г. по 30.09.2015 г. временно действуют другие сроки регистрации⁽¹⁰⁾). Таким образом,

⁽⁹⁾ Подробнее об этом см.: Самарченко Е. Налоговый кредит: с 1 июля без привязки к хозяйственности? // Бухгалтерия. — 2015. — № 25. — С.48—53 (прим. ред.).

⁽¹⁰⁾ Подробнее об этом см. на с.9 данного номера (прим. ред.).

право на отражение налогового кредита в течение 365 дней формально возникает независимо от соблюдения поставщиком установленного срока регистрации налоговой накладной.

А теперь — самое интересное. Сроки возможной регистрации продлены со 180 до 365 дней. *То есть поставщик может зарегистрировать налоговую накладную в течение 365 дней с даты ее составления.* Правда, при этом он несет ответственность в виде штрафа согласно ст.120¹ НКУ (в частности, если налоговая накладная зарегистрирована после 180 дней с даты ее составления, применяется штраф в размере 50% суммы НДС). Следовательно, если поставщик зарегистрировал налоговую накладную на 365-й день с даты составления, у покупателя есть еще возможность для включения суммы НДС в налоговый кредит.

Но радоваться особо не стоит, поскольку с введением годового срока для отражения налогового кредита *покупатели фактически утратили право на уточнение налогового кредита прошлых периодов по старым налоговым накладным в течение 1095 дней.* Теперь, если не задекларирована налоговая накладная, зарегистрированная в ЕРНН, ее можно отразить в стр.10.1 декларации в течение 365 дней с даты составления.

Предельный срок в 365 дней установлен еще в одной норме: в п.201.10 ст.201 НКУ. Срок подачи заявления с жалобой увеличен с 60 до 365 календарных дней, однако такая жалоба по-прежнему не дает права покупателю на налоговый кредит — скорее, это способ стимуляции поставщика для регистрации налоговой накладной.

Налоговые накладные и расчеты корректировки (п.4, 5, пп.4 п.6, п.9 раздела I Закона № 643)

Законом № 643 введены новые правила заполнения налоговых накладных, которые можно применять уже начиная с даты вступления в силу указанного Закона, то есть с 29.07.2015 г.

Законом № 643 сокращен перечень обязательных реквизитов налоговой накладной — соответствующие изменения внесены в п.201.1 ст.201 НКУ. Из числа обязательных реквизитов исключены местонахождение продавца (местонахождение покупателя никогда не было обязательным реквизитом), а также вид гражданско-правового договора (номер и дата договора были предусмотрены формой налоговой накладной, но не Налоговым кодексом). Теперь перечень обязательных реквизитов выглядит так, как это изложено в письме ГФС от 29.07.2015 г. № 27651/7/99-99-19-03-02-17⁽¹¹⁾. В этом же письме налогоплательщикам предложено до внесения соответствующих изменений в форму налоговой накладной не заполнять следующие реквизиты: местонахождение продавца и покупателя, номер телефона, вид, номер и дату договора, форму расчетов. Надо полагать, что в измененной форме налоговой накладной этих реквизитов уже не будет. Кстати, те-

перь в п.201.10 ст.201 НКУ установлено, что право на налоговый кредит не возникает по налоговым накладным, в которых нарушен порядок заполнения обязательных реквизитов, а не порядок заполнения всей налоговой накладной.

Внесены уточнения и в порядок заполнения налоговых накладных, составленных *филиалами/структурными подразделениями* (или полученных филиалами), если они фактически являются стороной договора (от имени головного предприятия). В таких налоговых накладных помимо ИНН плательщика НДС дополнительно должен быть указан числовой номер филиала.

Сводные налоговые накладные и налоговые накладные по ежедневным итогам операций теперь получили постоянную прописку в п.201.4 ст.201 Налогового кодекса. Собственно говоря, они и ранее составлялись налогоплательщиками на основании действующего порядка заполнения налоговой накладной (в настоящее время это **Порядок № 957**), но некоторые изменения все-таки произошли.

Так, *сводная налоговая накладная* составляется не позднее последнего дня месяца, в котором были осуществлены «непрерывные» и «ритмичные» поставки. Ранее такой вариант также был весьма распространен, однако согласно п.18 **Порядка № 957** периодичность составления сводных налоговых накладных зависела от периодичности оплаты поставленных товаров/услуг, установленной договором. Таким образом, при составлении сводной налоговой накладной покупателю — плательщику НДС поставщик может составлять одну налоговую накладную по итогам месяца при осуществлении поставок, которые носят ритмичный и непрерывный характер (ритмичным характером поставки считается поставка одному покупателю два и более раз в месяц). При этом не предусмотрено указание в графе «Номенклатура» общей формулировки типа «Товары в ассортименте», поэтому в такой сводной накладной необходимо перечислить всю номенклатуру поставленных товаров.

Нововведением является *возможность составления сводной налоговой накладной при осуществлении поставок неплательщикам НДС.* Не позднее последнего дня месяца поставщики могут составлять сводную налоговую накладную «с учетом всего объема поставок», то есть одну налоговую накладную на всех покупателей — неплательщиков НДС. При этом непонятно, что делать с ассортиментом поставленных товаров — нужно ли перечислять всю номенклатуру поставок или можно обойтись общими фразами? Пожалуй, до внесения изменений в порядок заполнения налоговой накладной лучше все-таки перечислять весь ассортимент. Хотя если этого не сделать, ничего страшного не произойдет, ведь такая налоговая накладная не выдается покупателю. Составленная налоговая накладная подлежит регистрации в ЕРНН в общем порядке. Если этого не ►

⁽¹¹⁾ Опубликовано на с.17 данного номера (прим. ред.).

будет сделано, то поставщик временно завысит регистрационную сумму, за что также не предусмотрена ответственность.

При использовании сводных налоговых накладных надо помнить о том, что получение оплаты (предоплаты) в сумме, превышающей стоимость поставленных товаров/услуг, влечет за собой составление дополнительной налоговой накладной. Например, в течение августа 2015 года поставлена продукция стоимостью 120 тыс. грн. (в том числе НДС — 20 тыс. грн.), при этом получена оплата от покупателя на сумму 150 тыс. грн. (в том числе НДС — 25 тыс. грн.). В этом случае поставщик обязан 31 августа 2015 года составить 2 налоговые накладные:

- ♦ сводную — на сумму 120 тыс. грн. (в том числе НДС — 20 тыс. грн.);
- ♦ обычную — на сумму 30 тыс. грн. (в том числе НДС — 5 тыс. грн.).

В отличие от сводных налоговых накладных, накладные *по ежедневным итогам операций* (назовем их итоговыми) составляются ежедневно при поставках товаров/услуг конечному потребителю. Форма расчетов при этом может быть разная: наличные расчеты через кассу или РРО, платежные устройства или банк⁽¹²⁾. Порядок составления итоговых налоговых накладных не изменился.

Принципиально новым видом налоговых накладных являются *сводные налоговые накладные, составленные на так называемые условные поставки* (п.198.5 ст.198 НКУ). Напомним, что если товары (услуги, необоротные активы) предназначены изначально или фактически используются в нехозяйственных/не облагаемых налогом операциях, то плательщик НДС обязан начислить налоговые обязательства для обнуления отраженного ранее налогового кредита. Поскольку с 01.07.2015 г. все суммы «входного» НДС включаются в состав налогового кредита, необходимость такого начисления возникает у всех налогоплательщиков, пользующихся льготами, а также при любом «нехозяйственном» использовании. При этом налоговая накладная составляется не позднее последнего дня отчетного периода. По приобретениям, осуществленным до 01.07.2015 г., НДС начисляется в случае, если был отражен налоговый кредит (с 01.07.2015 г. все суммы попадают в налоговый кредит автоматически).

При прочтении данной нормы может возникнуть вопрос о дате «условного» начисления НДС, ведь в последних абзацах п.198.5 установлены другие даты:

⁽¹²⁾ Подробнее об этом см.: Папырина О. Итоговая налоговая накладная: нюансы «розничного» оформления // Бухгалтерия. — 2015. — № 30. — С.30—32 (прим. ред.).

⁽¹³⁾ См. также: Самарченко Е. НДС-корректировки с 1 февраля: возвраты, ошибки и прочие случаи // Бухгалтерия. — 2015. — № 16-17. — С.54—58; Папырина О. Расчет корректировки к налоговой накладной: и корректировки, и ошибки // Налог на добавленную стоимость: документы, администрирование, отчетность: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып.4. — С.105—111 (прим. ред.).

⁽¹⁴⁾ Наверное, для пущей важности об этом указано и в п.192.1, и в пп.192.1.1 ст.192 НКУ (прим. авт.).

♦ дата приобретения (если заранее известно, что товары/услуги не будут использоваться в налогооблагаемых операциях и в хозяйственной деятельности);

♦ дата начала фактического использования приобретенных товаров/услуг в нехозяйственных или не облагаемых налогом операциях.

Скорее всего, в данном случае нет противоречия — *указанные даты нужны для определения отчетного периода, в последний день которого будет составлена налоговая накладная*. То есть датой начисления налоговых обязательств будет, например, 5 августа, а сводная налоговая накладная составляется не позднее 31 августа.

По всей видимости, по итогам месяца составляется одна сводная налоговая накладная по всем приобретениям, то есть на всех покупателей. А вот номенклатура приобретенных товаров/услуг должна быть указана, а сводная налоговая накладная зарегистрирована в ЕРНН. Следует отметить, что ответственность за регистрацию таких налоговых накладных не предусмотрена — нынешняя редакция п.120¹.2 ст.120¹ НКУ содержит ссылки на ст.192 и ст.201, но не на ст.198 Кодекса.

Кроме того, из п.201.4 ст.201 НКУ исчезла норма об особом порядке составления налоговых накладных *поставщиками электроэнергии*. Теперь они, скорее всего, будут составлять сводные налоговые накладные в конце месяца.

Что касается составления и регистрации в ЕРНН расчетов корректировки, то соответствующие положения *Порядка № 957* и *Порядка № 569* перекочевали в п.192.1 ст.192 НКУ⁽¹³⁾. Отметим лишь, что в НКУ сейчас четко сказано: поставщик может уменьшить налоговые обязательства только после регистрации покупателем расчета корректировки⁽¹⁴⁾, а покупатель может увеличить налоговый кредит только после регистрации расчета корректировки поставщиком.

И еще одно изменение касается ответственности налогоплательщиков за нарушение сроков хранения «налоговых» документов в виде штрафа в размере 510 грн. (за повторное нарушение в течение года — 1020 грн.). Ответственность установлена также за непредставление контролирующим органам оригиналов либо копий таких документов при осуществлении налогового контроля (ст.121 НКУ). Данная норма теперь содержит оговорку по поводу документов, полученных из ЕРНН. Таким образом, у плательщиков НДС не наступает ответственность за нехранение электронных налоговых накладных.

Распределение «входного» НДС (п.7, пп.3 п.11 раздела I Закона № 643)

С 01.07.2015 г. распределение «входного» НДС происходит по-новому: вначале суммы НДС по всем приобретениям включаются в состав налогового кредита, а потом начисляются налоговые обязательства на *общую сумму доли использования* приобретен-

ных товаров/услуг в необлагаемых операциях. При этом **Законом № 643** установлено, что не позднее последнего дня отчетного периода составляется сводная налоговая накладная (соответствующие изменения внесены в п.199.1 ст.199 **НКУ**). Формулировка «на общую сумму» дает основания утверждать, что такая налоговая накладная составляется одна по всем суммам НДС, указанным в полученных налоговых накладных (разумеется, при условии, что приобретенные товары, услуги, необоротные активы частично используются в не облагаемых налогом операциях). Также можно предположить, что в такой налоговой накладной необходимо отражать весь ассортимент приобретенных товаров/услуг. Регистрация сводной налоговой накладной осуществляется в общем порядке.

Из п.199.4 ст.199 исключен абзац второй, которым был предусмотрен обязательный перерасчет доли использования необоротных активов в налогооблагаемых операциях по итогам одного, двух и трех календарных лет. Таким образом, при приобретении необоротных активов, которые частично будут использованы в не облагаемых налогом операциях, сумма НДС изначально включается в состав налогового кредита, при этом начисляются «условные» налоговые обязательства, так же, как и при приобретении товаров/услуг. В дальнейшем налоговый кредит и налоговые обязательства по необоротным активам не пересчитываются. Однако новые правила установлены лишь для необоротных активов, приобретенных после 01.07.2015 г. Что касается необоротных активов, приобретенных до этой даты, то необходимо по-прежнему осуществлять перерасчет по итогам одного, двух и трех календарных лет, следующих за годом их ввода в эксплуатацию (п.42 подраздела 2 раздела XX **НКУ**).

Электронный счет (п.1, 2, пп.4–7 п.8 раздела I, п.2 раздела II Закона № 643)

Электронный счет — один из элементов системы электронного администрирования НДС, о функционировании которого мало что сказано в **Порядке № 569**. Разумеется, на этот счет, открытый в Казначействе, налогоплательщику необходимо перечислять *реальные деньги* в двух случаях:

- ♦ для увеличения показателя $\Sigma_{\text{ПонПак}}$ в печально известной формуле, положительный результат которой позволяет налогоплательщику зарегистрировать налоговую накладную;

- ♦ для погашения налоговых обязательств по результатам представления декларации.

Из норм **Порядка № 569** и ст.200¹ **НКУ** также понятно, что у налогоплательщика совершенно нет доступа к этим деньгам, а распоряжается этими ресурсами ГФС, давая поручения в виде реестров Казначейству. Весьма странное разделение полномочий: деньги налогоплательщика, а распоряжается ими ГФС...

В связи с последними изменениями доступ к

средствам на электронных счетах закрыли даже исполнительной службе. **Законом № 643** ограничено действие Закона Украины «Об исполнительном производстве». Причем сделано это крайне неуклюже. Из норм Закона «Об исполнительном производстве», не усматривается, что его положения не распространяются на средства, учитываемые в системе электронного администрирования, что на эти средства нельзя наложить арест и обратиться взыскание. Указанные нормы стыдливо спрятаны в п.2 раздела II «Заключительные положения» **Закона № 643**. Но для Казначейства **Закон № 643** — руководство к действию, и в течение 5 рабочих дней со дня вступления данного Закона в силу (29 июля 2015 года) оно снимет арест с электронных счетов, на которые были выставлены требования, и денежки беспрепятственно потекут в бюджет, а вернуть их оттуда смогут немногие. Как, впрочем, и с электронного счета мало кто получил средства обратно.

Достижением **Закона № 71** (по сравнению с **Законом № 1621**) стал п.200^{1.6} ст.200¹, в соответствии с которым налогоплательщики получили право на возврат излишне зачисленных средств на электронный счет. Средства, находящиеся на электронном счете, в сумме, превышающей НДС к уплате по декларации, можно было попросить вернуть, подав заявление (приложение 4 к декларации). Правда, мало кто был охотливен поступлением денег на текущий счет с электронного счета. Но, во всяком случае, была надежда... Теперь рассчитывать на возврат денег не приходится. Хотя в **НКУ** такое право налогоплательщика по-прежнему присутствует. Но условие, появившееся в п.200^{1.5} ст.200 **НКУ** благодаря **Закону № 643**, делает возврат средств с электронного счета эфемерным.

Теперь **НКУ** допускает перечисление средств на текущий счет только при условии *отсутствия* «превышения суммы налога, указанной в выданных налоговых накладных, составленных в отчетном периоде и зарегистрированных в Едином реестре налоговых накладных, над суммой налоговых обязательств по налогу по операциям поставки товаров/услуг, задекларированных в налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость в этом отчетном периоде». При этом возникает закономерный вопрос: может ли система корректно посчитать этот показатель, учитывая тот факт, что это новая величина, и в расчете регистрационной суммы она не участвует? Ведь похожий показатель в расчете $\Sigma_{\text{Перевыш}}$ (сумма превышения налоговых обязательств по НДС (показатель *строки 9* декларации) над суммой НДС по налоговым накладным (с учетом расчетов корректировки), зарегистрированных в ЕРНН) не оправдал надежд. В июле, когда СЭА показала себя во всей красе, одной из причин некорректности работы формулы был именно этот показатель. В частности, опытным путем было установлено, что наличие этого показателя приводит к удвоению сумм, ►

вычитаемых из формулы, при несвоевременной регистрации налоговых накладных⁽¹⁵⁾ и при исправлении ошибок с представлением уточняющих расчетов. По имеющейся информации погрешность в формуле так и не устранена. Это плохие новости.

Если говорить о хороших, то положительным моментом является то, что взыскать средства с электронного счета можно будет только по решению суда (п.95.3 ст.95 НКУ с изменениями, внесенными Законом № 643). Средства на электронном счете могут быть направлены на погашение налогового долга (соответствующие изменения внесены в п.87.1 ст.87 НКУ). Для этого ГФС направляет Казначейству реестр. Правда, главному фискальному ведомству прежде предстоит разработать и утвердить соответствующий порядок.

При этом уместно упомянуть о том, что сумма налогового долга по результатам отчетного периода — июня погашается без ограничений (!) по формуле. Примечательно, что и бюджетное возмещение на текущий счет за этот период налогоплательщик также может заявить без оглядки на регистрационную сумму. Однако столь лояльная норма (п.43 подраздела 2 раздела XX НКУ) появилась только сейчас — после предельного срока представления декларации за июнь. Заинтересованных налогоплательщиков это обстоятельство никак не остановит, ведь уточняющие расчеты никто не отменял!

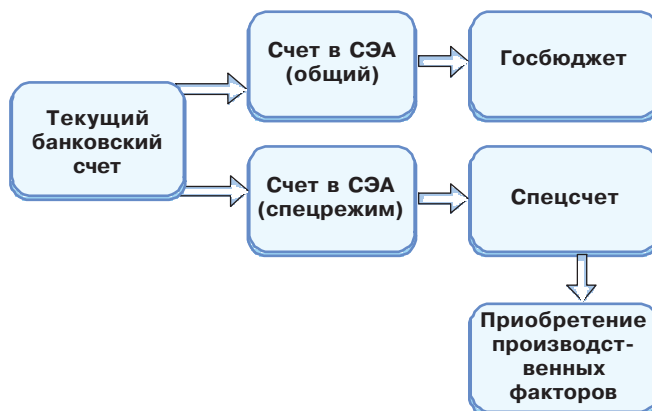
Налогоплательщики по запросу могут получать информацию о движении средств на электронном счете (п.200¹.5 ст.200¹ НКУ). А налогоплательщикам, предоставляющим жилищно-коммунальные услуги населению (перечень непосредственно приведен в пп.«в» п.200¹.4 ст.200¹ НКУ), на электронные счета будут перечисляться средства с казначейских счетов, открытых для зачисления из бюджета сумм на покрытие разницы в тарифах на тепловую энергию, отопление и поставки горячей воды, водоснабжение и водоотвод.

В заключение следует обратить внимание, что налоговики придумали себе корректирующие реестры, которые теперь они имеют право направлять в Казначейство для уточнения информации в ранее предоставленных реестрах. Одним словом, что хочу, то и ворочу. Ведь в НКУ даже не предполагается, что «правила игры» (то есть, порядок) направления таких реестров должны быть кем-то разработаны и утверждены. Соответственно, нет никаких гарантий, что налоговики не воспользуются новыми возможностями с пользой для себя.

СЭА у субъектов спецрежима (пп.2, 5 п.8, 10, пп.1, 2 п.11 раздела I Закона № 643)

Субъекты спецрежима по НДС в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства, пока сохранили право на применение льгот в виде неуплаты НДС в бюджет. Однако, как и все остальные, они работают в системе электронного администрирования НДС. Теперь для субъектов спецрежима будут открыты дополнительные счета в СЭА (п.200¹.2 ст.200¹

НКУ) и движение средств по уплате НДС в бюджет и на спецсчет будет выглядеть следующим образом:



То есть у субъектов спецрежима будет 2 электронных счета по НДС, но регистрационная сумма будет исчисляться по одной общей формуле. При расчете всех показателей формулы будут участвовать суммы НДС, указанные в «сельскохозяйственных» и обычных налоговых накладных. В том числе при расчете показателя $\Sigma_{\text{ПонРак}}$ будут учитываться суммы, направленные на оба электронных счета (в том числе на счет, с которого будут списываться средства на «сельскохозяйственный» спецсчет).

Но самым главным новшеством является то, что средства, поступившие на этот второй электронный счет в СЭА, будут списываться на спецсчет субъекта спецрежима автоматически в течение операционного дня. А поскольку такие средства могут перечисляться на электронный счет в течение всего месяца (при регистрации налоговых накладных на поставку сельскохозяйственных товаров/услуг собственного производства), то в течение всего месяца деньги будут поступать на спецсчет и, соответственно, расходоваться по целевому назначению (п.200¹.5 ст.200¹, п.209.2 ст.209 НКУ).

В то же время п.209.2 ст.209 НКУ установлено, что в предельные сроки самостоятельной уплаты налоговых обязательств (то есть до 30 числа следующего за отчетным месяца) субъект спецрежима обязан обеспечить перечисление средств на второй электронный счет в размере, достаточном для списания средств на спецсчет на основании декларации «0121». Но ведь средства в достаточном размере могли быть перечислены ранее — при регистрации налоговых накладных! Более того, они уже могли быть перечислены на спецсчет и израсходованы. Означает ли это, что 30 числа следующего месяца субъект спецрежима должен опять пополнить второй электронный счет для того, чтобы деньги были списаны на его спецсчет? Думаем, это совершенно нелогично. ■

⁽¹⁵⁾ Подробнее об этом см.: Папырина О. СЭА: почему не работает формула // Бухгалтерия. — 2015. — № 29. — С.8 (прим. ред.).