

*Інститут соціально-економічної трансформації*

# **Щодо застосування касового методу сплати податку на додану вартість в Україні**

**(Аналітична довідка)**

Автори

Вячеслав Черкашин

Ілля Несходовський

Київ 2017

# Запровадження касового методу оподаткування в Україні

## 1. Поточна ситуація

Застосування касового методу сплати податку на додану вартість в Україні має таке ж коріння як і сам податок, який був введений в дію 1 січня 1992 року Законом «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 року, що діяв лише до червня 1993 року і був замінений Декретом КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року № 14-92<sup>1</sup>, який у свою чергу втратив чинність з 01.07.1997 року. Протягом дії відповідного Декрету Уряду (4,5 роки) економіка країни функціонувала в умовах касового методу нарахування та сплати ПДВ (див. Додаток 1 (10)). Але, на той час, зловживання пільгами та бартеризація економіки (на початку 1997 р. в промисловості за бартером реалізовувалася третина виробленої продукції) призвели до переходу національного податкового законодавства на загальноєвропейську модель - так зване «загальне правило» виникнення податкового зобов'язання з ПДВ (див. Додаток 1 (2) та (8)).

На цей час Податковий кодекс України (далі - ПКУ) містить визначення касового методу, як особливий порядок виникнення податкових зобов'язань, так і порядок виникнення права на податковий кредит за яким «дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку» (див. 1), та передбачає три випадку його застосування (див. Додаток 1 (3)-(6)):

- за операціями з виконання підрядних будівельних робіт;
- постачання фізичним особам, бюджетним установам та житлово-експлуатаційним конторам теплової енергії та природнього газу, надання послуг з транспортування, розподілу газу, водопостачання, водовідведення та послуг у сфері житлово-комунального господарства;
- постачання, передачу, розподіл електричної та/або теплової енергії, постачання вугілля та/або продуктів його збагачення (*тимчасово до 1 липня 2017 року*).

<sup>1</sup> <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/14-92>

та особливий випадок у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів, що передбачає окремий порядок виникнення лише податкових зобов'язань з ПДВ. Тобто, платник формує податкові зобов'язання за принципом «касового методу», а податковий кредит - за загальною схемою, ст. 198 ПКУ.

**Висновок: застосування касового методу сплати ПДВ є звичайною українською практикою (див. Додаток 1 (7)).**

## **2. Міжнародний досвід**

Відбір країн здійснювався на умовах співставленості, тобто країни які відповідають або близькі до України з точки зору соціально-економічних чинників: рівень економічного розвитку (ВВП на душу населення); масштаб економіки (обсяг ВВП); структура економіки; соціально-політичні чинники. Порівняння податкових систем таких країн з чинною податковою системою України дозволить дати об'єктивну оцінку питанню використання сплати ПДВ за касовим режимом. Крім цього, перелік країн доповнено юрисдикціями досвід яких допоможе виявити механізми підтримки платників податку на додану вартість. Таким чином, підсумковий перелік країн для аналізу податкових систем і зіставлення їх з податковою системою України виглядає наступним чином: Болгарія, Бразилія, Великобританія, Угорщина, Польща, Ірландія і Південно-африканська республіка (див. Таблиця 1).

### **Європейський Союз**

Визначальним нормативним документом ЄС у сфері ПДВ виступає Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року. Статті 66 та 226 Директиви передбачають, що держави-члени за певними операціями або для певних категорій платників податку можуть визначати моментом виникнення податкового зобов'язання з ПДВ саме момент отримання платежу (див. Додаток 1 (9) та (10)).

Наступні країни імплементували зазначені положення у своє національне законодавство:

## Польща

Спеціальний режим сплати ПДВ компаніями малого бізнесу (відносяться компанії з обсягом продажів за попередній податковий рік до 1,2 млн. євро), яким передбачений механізм обчислення ПДВ за касовим методом (обчислення ПДВ проводиться на дату платежу, але не пізніше, ніж через 180 днів з моменту реалізації товарів або послуг; вирахування проводиться в кварталі сплати ПДВ по придбаних товарах або послуг, але не раніше дати, зазначеної в рахунку-фактурі або в митному документі), при цьому передбачена подача щоквартальної декларації з ПДВ)<sup>2</sup>.

## Великобританія

Законодавство пропонує платникам окрему схему сплати податку під назвою VAT Cash Accounting Scheme<sup>3</sup>. Касовий метод обліку охоплює компанії які зареєстровані для цілей сплати ПДВ та мають оподатковуваний оборот менш 1,35 млн. £ протягом останніх 12 місяців. Але, до використання касового методу не можуть бути залучено платників якими допущено ухилення від сплати податку протягом 12 календарних місяців.

## Ірландія

Касовий метод обліку (так званий Cash Basis<sup>4</sup>) застосовується до платників за умови дотримання одного з двох критеріїв: річний оборот не перевищує 2 млн. євро або не менш 90% припадає на покупців, які не зареєстровані як платники ПДВ або не мають права претендувати на відшкодування податку. На практиці, касовим методом обліку користуються магазини, ресторани, громадські будівлі, а також платники, що реалізують товари або послуги безпосередньо населенню.

Слід зазначити, що **Швеція** також має механізм сплати ПДВ на основі касового методу (так званий Bokslutsmetoden<sup>5</sup>) для малого бізнесу.

---

<sup>2</sup> Art. 21 USTAWA o podatku od towarów i usług  
<http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20160000710>

<sup>3</sup> <https://www.gov.uk/vat-cash-accounting-scheme/overview>

<sup>4</sup> <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/guide/received-basis.html#section1>

<sup>5</sup> <http://www.momsens.se/bokslutsmetoden>

**Болгарія та Угорщина** не застосовують спеціальних схем сплати ПДВ за касовим методом, окрім обчислення ПДВ за принципом маржинального доходу (оподаткуванню підлягає різниця між ціною продажу і ціною придбання) при наданні послуг туристам та при поставці вживаних товарів. **Бразилія та Південно-африканська республіка** також не застосовують касовий метод сплати ПДВ.

**Висновок: застосування касового методу сплати ПДВ є поширеною європейською практикою.**

**Таблиця 1**

Критерій порівняння	Україна	Болгарія	Польща	Ірландія	Угорщина	Великобританія	Бразилія <sup>6</sup>	Південно-африканська республіка
Використання ПДВ <sup>7</sup>	ПДВ (Податок на додану вартість)	ПДВ (Value-added tax)	ПДВ (o podatku od towarów i usług)	ПДВ (Taxa pe valoarea adaugata)	ПДВ (Altalános forgalmi ado)	ПДВ (Value-added tax)	4 типу ПДВ (ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS)	ПДВ (Value-added tax)
Місце реалізації товарів (загальне правило)	За місцем знаходження товарів в момент початку поставки	За місцем знаходження товарів в момент переходу права власності	За місцем знаходження товарів в момент початку поставки	За місцем знаходження товарів в момент початку поставки	За місцем знаходження товарів в момент початку поставки	За місцем знаходження товарів в момент початку поставки	Місце виробництва товару	Правила визначення місця реалізації товарів не встановлені
Місце реалізації послуг (загальне правило)	За місцем реєстрації постачальника послуг	Реалізація послуг покупцеві - платнику податків в Європейському союзі; за місцем знаходження покупця; реалізація послуг покупців - не платнику податків в Європейському союзі; за місцем перебування продавця					За місцем реєстрації постачальника послуг. (Правило визначення місця реалізації послуг не може бути застосовано для федерального податку, оскільки він нараховується на реалізацію товару)	Правила визначення місця реалізації послуг не встановлені
Момент виникнення податкових зобов'язань обчислення податкової бази по ПДВ (загальне правило)	За «правилом першої події» (дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок постачальника або дата відвантаження товарів / оформлення документа, що підтверджує факт поставки послуг)	По товарах - в момент переходу права власності на товар; по послугах - в момент, коли послуги надані	Перша подія: або дата рахунку або по товарах - в момент постачання, передачі, обміну, дарування товарів, по послугах - в момент, коли послуги надані	Перша подія: або дата поставки товару, надання послуги, або дата рахунку, або дата авансового платежу	По товарах - в момент передачі права власності на товар, по послугах - в момент надання послуги	Перша подія: або дата поставки товару, надання послуги, або дата рахунку, або дата авансового платежу	У момент поставки товарів	Перша подія: або дата випуску рахунку, або дата отримання платежу

<sup>6</sup> інформація наведена по відношенню до федерального ПДВ, правила застосування якого єдині на території всієї Бразилії

<sup>7</sup> визначення платника податків у багатьох країнах містить відсилання на обов'язок або можливість зареєструватися для цілей ПДВ

Критерій порівняння	Україна	Болгарія	Польща	Ірландія	Угорщина	Великобританія	Бразилія <sup>6</sup>	Південно-африканська республіка
Можливість виникнення податкових зобов'язань за касовим методом	Діє касовий метод для цілей оподаткування ПДВ	Діє касовий метод у Європейському союзі держави-члени можуть встановлювати, що податкове зобов'язання з ПДВ може виникати не пізніше моменту отримання платежу <u>за певними операціями або для певних категорій платників податку</u> <sup>8</sup>					Не передбачено	Не передбачено

### 3. Аналіз альтернатив

**Варіант 1:** відмова від загального правила «першої події» та суцільний перехід до касового методу нарахування (сплати) податку на додану вартість

**Є несприйнятним** з урахуванням наступних чинників:

- (а) негативний історичний національний досвід: провальні наслідки застосування аналогічної практики на Україні у період 1993-1997 рр., що призвела до бартеризації економіки та масштабного кризису нерозрахунків з метою несплати податку до бюджету;
- (б) касовий метод нарахування ПДВ передбачає можливість не сплати податку до бюджету доки кошти не потрапили на банківський рахунок (у касу), що, у разі поширення на всіх платників податку, дозволяє мінімізувати податкові зобов'язання з ПДВ шляхом умисної затримки розрахунків. У масштабах економіки створюється потенційна «чорна фіскальна дора» у десятки мільярдів гривень, яка неминуче призведе до колапсу бюджетної системи;
- (в) відмова від правила «першої події» не відповідає *acquis* ЄС, зокрема Директиві Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року, та вступає у конфлікт із Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом.

<sup>8</sup> Стаття 66 Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість (див. 9)

**Варіант 2:** перехід до касового методу нарахування (сплати) податку на додану вартість для певних категорій платників, наприклад МСП з обсягом річного доходу до 3-5 млн. гривень

Є **можливим**, з огляду на загальноєвропейську практику, але залишаються ризики використання касового методу нарахування ПДВ у вигляді схеми податкового планування (хоча і у значно менших розмірах ніж у варіанті 1), що потребує додаткового обґрунтування величини критерія річного обсягу доходу/продаж МСП, що переходять на касовий метод, та обрахування потенційних бюджетних втрат.

**Варіант 3:** перехід до касового методу нарахування (сплати) податку на додану вартість за певними операціями, зокрема суб'єктів малого та середнього бізнесу що здійснюють діяльність за окремими видами діяльності (операціями).

Є **оптимальним** з огляду на існуючу на Україні та загальноєвропейську практику.

Експертами було зроблено розрахунок взємозв'язку додаткових витрат підприємства на поповнення оборотних коштів для сплати ПДВ та термінів відстрочення платежу – Додаток 2

**Висновки:**

.....

.....

.....

## ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ

Стаття 14. Визначення понять

(1) 14.1.266. касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V цього Кодексу - метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг);

### РОЗДІЛ V. ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Стаття 187. Дата виникнення податкових зобов'язань

(2) 187.1. Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

(3) 187.1. ....

За операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку відповідно до підпункту 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 цього Кодексу.

(4) 187.7. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів/послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.

(5) 187.10. Платники податку, які постачають теплову енергію, природний газ (крім скрапленого), надають послуги з транспортування та/або розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим платникам податку, які



здійснюють збір коштів від зазначених покупців з метою подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом.

Зазначене правило визначення дати виникнення податкових зобов'язань поширюється також на операції з постачання зазначених товарів/послуг для ЖЕКів та бюджетних установ, що отримують такі товари/послуги, якщо вони зареєстровані як платники податку.

Для цілей цього пункту послугами, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, вважаються послуги з технічного обслуговування ліфтів та диспетчерських систем, систем протипожежної автоматики та димовидалення, побутових електроплит, обслуговування димовентиляційних каналів, внутрішньобудинкових систем водо- і теплопостачання, водовідведення та зливової каналізації, вивезення та утилізації твердого побутового та грубого сміття, прибирання будинкової та прибудинкової території, а також інші послуги, які надаються ЖЕКами зазначеним у цьому пункті покупцям за їх рахунок.

## РОЗДІЛ XX. ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ

Підрозділ 2. Особливості справляння податку на додану вартість

(6) 44. Тимчасово, до 1 липня 2017 року, платники податку, які здійснюють постачання (у тому числі оптове), передачу, розподіл електричної та/або теплової енергії, постачання вугілля та/або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2703 00 00 00, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом.

(7) Умови застосування касового методу податкового обліку для платника ПДВ

<http://if.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/237091.html>

Нюанси касового методу обліку

<http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-116973.html>

Лист ДФС України від 22.01.2016 №2055/7/99-99-19-03-02-17 «Про окремі особливості застосування касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту підприємствами енергетичної галузі»

<http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-zmini-2015/elektronne-administruvannya-pdv/66080.html>

Лист ГУ ДФС у Рівненській області від 07.06.2016 р. № 1395/10/17-00-12-01-07 (податкова консультація)

<http://rv.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-68483.html>

**ДИРЕКТИВА 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість**

**РОЗДІЛ VI. ФАКТ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ**

**(8) ГЛАВА 2. Поставка товарів або послуг**

Стаття 63

Факт виникнення податкового зобов'язання має місце, а податкове зобов'язання з ПДВ виникає тоді, коли відбувається поставка товарів або послуг.

Стаття 65

Якщо платіж має бути здійснений на рахунок до поставки товарів або послуг, то податкове зобов'язання з ПДВ виникає після надходження платежу на отриману суму.

**(9) Стаття 66**

На відступ від Статей 63, 64 та 65, Держави-члени можуть встановлювати, що податкове зобов'язання з ПДВ виникає в один із зазначених нижче моментів **за певними операціями або для певних категорій платників податку:**

(a) не пізніше моменту виставлення рахунку;

(b) не пізніше моменту отримання платежу;

(c) якщо рахунок не виставляється чи виставляється в пізніший термін, то протягом певного строку від дати факту виникнення податкового зобов'язання.

## РОЗДІЛ XII. СПЕЦІАЛЬНІ СХЕМИ

### ГЛАВА 1. Спеціальна схема для малих підприємств

#### Секція 1. Спрощені процедури нарахування та справляння

**(10) Стаття 281**

Держави-члени, котрі можуть зіткнутися зі складнощами при застосуванні звичайного режиму ПДВ до малих підприємств з огляду на діяльність чи структуру таких підприємств, можуть застосовувати спрощені процедури на кшталт схем з фіксованою ставкою для нарахування та справляння ПДВ на встановлених ними умовах та у встановлених ними межах після консультацій із Комітетом з ПДВ, якщо такі процедури не призводять до зменшення ПДВ.

### **Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.1992 року № 14-92**

**(10) Стаття 7. Порядок обчислення і сплати податку**

2. Сума податку на добавлену вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податку, одержаного від покупців за реалізовані товари (роботи, послуги), і сумами податку, що сплачені або підлягають сплаті постачальникам за виконані роботи, послуги, придбані матеріальні ресурси, паливо, вартість яких відноситься на витрати виробництва і обігу, та податку за придбані і введені в експлуатацію основні виробничі фонди і взяті на облік нематеріальні активи.