

УДК 657.1

Помулева В.М.

старш. викл. ЗНТУ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: придбання або виготовлення товарів та послуг; придбання (спорудження, створення) необоротних активів; отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Відповідно до п. 198.1 і 198.3 ПКУ суми ПДВ, сплачені/нараховані при здійсненні операцій з придбання товарів/послуг, платник ПДВ, має право віднести до складу податкового кредиту за цим податком незалежно від напрямку використання (в оподатковуваних/неоподатковуваних операціях, господарській/негосподарській діяльності), але за наявності податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН). Одночасно п. 198.5 ПКУ визначено, що платник зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання та/або починають використовуватися в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, що здійснюються платником податку в межах балансу, та в операціях, що не є господарською діяльністю.

Згідно з п. 199.1 ПКУ, якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково – ні, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати зведену податкову накладну в ЄРПН на загальну суму частки сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання/виготовлення, яка відповідає частці використання таких товарів/послуг, необоротних активів в неоподатковуваних операціях.

За підсумками року потрібно перерахувати частку використання (ЧВ) виходячи з фактичних обсягів операцій, тобто провести так званий загальний річний перерахунок: недостатню суму ПЗ донараховують, зайву – сторнують через РК до таких зведених «розподільних» ПН.

До 2015 р. вхідний ПДВ за придбаннями «подвійного призначення» розподілявся на частини, що «включається» і «не включається» до податкового кредиту (далі–ПК).

Таблиця 1 – Порядок розподілу (формування) податкового кредиту

ПДВ-розподіл до 1.07.2015	ПДВ-розподіл з 1.07.2015
Розподіл проводився на підставі ЧВ-частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях	Для розподілу ПК показник, зворотний ЧВ (частка використання товарів/послуг, необоротних активів в неоподатковуваних операціях), що визначається як 100%-ЧВ
До податкового кредиту включалась сума ПДВ, що відповідає частці оподатковуваних операцій	Пропорційно такій «неоподатковуваній» частці нараховують податкові зобов'язання з ПДВ, щоб компенсувати частину ПК, що припадає на неоподатковувані операції
Наприклад, сума ПДВ при придбанні товарів/послуг для звільнених операцій, склала 10000 грн. ЧВ в оподатковуваних операціях–70%	
До податкового кредиту включалось 7000 грн. (10000 грн. x 70%)	До податкового кредиту включають всю суму ПДВ 10000 грн., одночасно нараховують податкові зобов'язання (ПЗ): ПЗ = 3000 грн. (10000 грн. x 30%)
Сума ПДВ, що не включалась до ПК, збільшувала первісну вартість активів	Сума нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, збільшує первісну вартість активів/включається до витрат

Отже, механізм розподілу ПДВ щодо оподатковуваних/неоподатковуваних операцій ускладнився. Причиною таких змін є підлаштування ПДВ-розподілу під формулу з п. 200¹.3 ПКУ, так як показник $\Sigma \text{НаклОтр}$ накопичує дані про весь «вхідний» ПДВ (без розподілу).

Зважаючи на зміни у відображенні податкового кредиту, назва статті 199 ПКУ «Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту» є застарілою і не відповідає змісту, тому, на нашу думку, підлягає уточненню.

З огляду на те, що п.п. 2.2, 8 інструкції з обліку ПДВ № 141 (при передоплата, відсутності зареєстрованої ПН в ЄРПН) пропонується

використання субрахунку 644 «Податковий кредит», для удосконалення обліку ми пропонуємо відкрити до нього наступні аналітичні субрахунки другого порядку: 6441 «Податковий кредит за передоплатами» - для обліку сум вхідного ПДВ за передплатами постачальникам; 6442 «Непідтверджений податковий кредит» - для обліку сум вхідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, або які містять помилки. Аналогічно щодо податкових зобов'язань - субрахунки 6431, 6432. Це забезпечить контроль відсутніх податкових накладних, та незакритих придбаннями/постачаннями авансів. Окрім того, нарахування ПЗ в розглянутих вище випадках, а також їх річного перерахунку, вимагає введення ще одного субрахунку 6433 «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню».