

УДК 657.1

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

ТЕТЯНА СЕМЕНКО,
здобувач кафедри обліку
та аудиту Київського
національного університету
імені Тараса Шевченка

У статті розкрито питання обліку податкового кредиту з ПДВ під час передоплати та здійснення операцій з імпорту товарів. Висвітлено проблеми щодо відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ при безоплатному отриманні товарів та основних засобів. Надано пропозиції щодо усунення зазначених недоліків.

Ключові слова: податковий кредит, ПДВ, митна вартість, податкова накладна, Податковий кодекс, суб'єкт господарювання, рахунки бухгалтерського обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблеми бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ виникли з моменту набуття чинності Законом України «Про податок на додану вартість» та Інструкцією з бухгалтерського обліку податку на додану вартість. З введенням у дію цих нормативних документів у методології бухгалтерського обліку відбулися ґрунтовні зміни без достатньої теоретичної й практичної підготовки бухгалтерів до цих змін. Облік став ще складнішим і, головне, принципово змінився.

Проте з прийняттям Податкового кодексу України суттєвих змін в бухгалтерському обліку податкового кредиту не відбулося. Крім того, спостеріга-

ються суперечності Податкового, Господарського та Цивільного кодексів, що призводить до штрафних санкцій платникам податків.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Важливою особливістю бухгалтерського та податкового обліку ПДВ є дата визнання податкового кредиту. З метою детального дослідження проблем з бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ розглянемо методику обліку податкового кредиту з ПДВ на прикладі ПрАТ «Райз-Максимко» (м. Червонозаводське, Полтавської області).

Облік податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку подано в табл. 1.

Таблиця 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ
НА ПрАТ «РАЙЗ-МАКСИМКО» (м. ЧЕРВОНОЗАВОДСЬКЕ ПОЛТАВСЬКОЇ ОБЛАСТІ), 2009 р.*

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	д-т	к-т	
<i>Постачальник відразу після здійснення передоплати надав податкову накладну</i>			
Списано з поточного рахунку кошти в рахунок попередньої оплати за товари (документ – витиска банку)	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	3 600
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411 «Розрахунки за ПДВ»	644 «Податковий кредит»	600
Оприбутковано цукровий буряк від постачальника (документ – податкова накладна)	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3 000
Зараховано авансовий платіж за придбані товари	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	3 600
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600

ПОДАТКИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Продовження табл. 1

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	Д-т	К-т	
<i>Постачальник після попередньої оплати не надав податкової накладної</i>			
Здійснено попередню оплату за продукцію (документ – витиска банку)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4 800
До моменту отримання податкової накладної податковий кредит в обліку не відображується (рекомендовано відобразувати на субрахунку 6442 «Податковий кредит, за який не отримано податкову накладну»)			–
Відображено податковий кредит з ПДВ	6411 «Розрахунки за ПДВ»	644 «Податковий кредит»	800
Отримано продукцію від постачальника	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	800
<i>Постачальник відразу після відвантаження товару надав податкову накладну</i>			
Оприбутковано товари без оплати (документ – податкова накладна)	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4 000
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411 «Розрахунки за ПДВ»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	800
Списано з поточного рахунку кошти в рахунок оплати придбаних товарів (документ – витиска банку)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4 800
<i>Постачальник не надав податкову накладну після відвантаження товару</i>			
Отримано товар від постачальника (документ – видаткова накладна)	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4 000
На основі товарних документів у бухгалтерському обліку відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	800
Отримано податкову накладну. Зроблено запис у Реєстрі та відображено податковий кредит	6411 «Розрахунки за ПДВ»	644 «Податковий кредит»	800
Перераховано кошти постачальнику за отримані товари (документ – витиска банку)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4 800

* Розроблено автором на основі даних ПрАТ «Райз-Максимко», оперативних даних ДПС.

Розглядаючи податковий облік при **визначенні кредиту з ПДВ**, слід зазначити, що правило першої події, визначене податковим законодавством, зумовило те, що момент відображення зазначених показників для цілей оподаткування не збігається з моментом визнання доходів та витрат в бухгалтерському обліку. Це є причиною розбіжностей показників у фінансовій та податковій звітності. Крім того, субрахунок 644 «Податковий кредит» є контрпасивним, тобто сальдо може бути тільки дебетовим чи нульовим. Звідси випливає, що спочатку має бути зменшення податкового зобов'язання (відображення оборотів за дебетом рахунку) і лише потім слід відобра-

жувати обороти за кредитом такого рахунку. Тобто кореспонденція рахунків Д-т 6411 – К-т 644 при здійсненні передоплати є некоректною та не відповідає вимогам Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість у частині обліку податкового кредиту за субрахунком 644. У цьому разі сальдо вказаного рахунку стає кредитовим і відбувається повторне нарахування ПДВ.

Про некоректність кореспонденції рахунків у випадку, коли першою подією є передоплата, а саме: Д-т 371 – К-т 311; Д-т 6411 – К-т 644; Д-т 201 – К-т 371; Д-т 644 – К-т 371, свідчить такий факт: якщо на дату складання фінансової звітності відбулася

тільки перша подія, то дані, які будуть відображені у такій звітності, не є достовірними. Це зумовлено тим, що обороти за дебетом субрахунку 6411 «Розрахунки за ПДВ» нейтралізовані оборотами за кредитом субрахунку 644 «Податковий кредит», тобто податковий кредит у фінансовій звітності не буде відображеним.

Іншим важливим моментом є **облік податкового кредиту з ПДВ при здійсненні імпорتنих операцій**. У разі імпорту на митну територію України товарів підставою для відображення в бухгалтерському обліку податкового кредиту є належним чином оформлена вантажна митна декларація (ВМД), яка засвідчує факт сплати ПДВ. Проте й досі підприємства під час розмитнення товарів мають проблему визначення вартості товарів та обкладання такої вартості ПДВ. Це зумовлено передусім різним трактуванням понять «звичайна ціна» та «митна вартість», що призводить до невідповідності договірної вартості та нарахованої і сплачених сум ПДВ.

Загалом нарахування та сплата ПДВ під час вве-

зення товару на митну територію України здійснюються з урахуванням митної вартості, яку відповідно до митного законодавства встановлюють не нижче, ніж договірну, тоді як при подальшому продажу товарів на митній території України сума ПДВ, сплачена при імпорті, виявляється вищою, ніж сума зобов'язань з ПДВ при реалізації цих товарів на території України.

Суму ПДВ при ввезенні товарів на митну територію України розраховують за такою формулою:

$$\text{ПДВ} = (\text{МВ} + \text{М} + \text{А})\text{П},$$

де **МВ** – митна вартість товарів, ввезених на митну територію України, тис. грн;

М – сума нарахованого мита, тис. грн;

А – сума нарахованого акцизного збору, тис. грн;

П – ставка ПДВ, %.

Відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ при здійсненні операцій з імпорту товарів на митну територію України на прикладі ПрАТ «Райз-Максимко» наведено в табл. 2.

Таблиця 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ НА ПрАТ «РАЙЗ-МАКСИМКО» (м. ЧЕРВОНАЗАВОДСЬКЕ ПОЛТАВСЬКОЇ ОБЛАСТІ), 2009 р.*

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	д-т	к-т	
Оприбутковано сировину від постачальника (документ – ВМД)	201 «Сировина й матеріали»	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	
Відображено сплату митних зборів та мита	642 «Розрахунки по обов'язкових платежах»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	
Віднесено суми мита та митних зборів до первісної вартості запасів	201 «Сировина й матеріали»	642 «Розрахунки по обов'язкових платежах»	
Відображено сплату ПДВ на імпорт	6431 «Податкові зобов'язання»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ згідно з оплатою до регіональної митниці	6441 «Податковий кредит»	6431 «Податкові зобов'язання»	

* Розроблено автором на основі даних ПрАТ «Райз-Максимко», оперативних даних ДПС.

Отже, на рахунках бухгалтерського обліку відображують інформацію тільки щодо зобов'язань перед постачальниками та витрат, понесених при придбанні товарів, які включаються до первісної вартості цих товарів. Тобто на рахунках бухгалтерського обліку відображують тільки договірну вартість товарів, а митна залишається поза увагою, незважаючи

на те, що її враховують при розрахунку податкового кредиту з ПДВ. Це свідчить про невідповідність бухгалтерського обліку та нормативно-правових актів щодо імпорту товарів на митну територію України.

Аналізуючи Податковий кодекс України та Науково-практичний коментар до нього, необхідно зазначити, що проблема обліку податкового кредиту

при безоплатному отриманні товарів і основних засобів так і залишилася невирішеною. Відповідно до п. 198.3 ст. 198 ПКУ право на податковий кредит виникає у разі придбання або виготовлення товарів (у тому числі при їх імпорті), послуг, основних засобів з метою їх подальшого використання у межах господарської діяльності суб'єкта господарювання.

При цьому виникає дві ситуації.

Перша ситуація, якщо вимоги, наведені в п. 198.3 ст. 198 ПКУ, виконуються, то той, кому подарували, сплатить ПДВ при безоплатному придбанні товарів чи основних засобів і має право відображувати податковий кредит з ПДВ. Це можливо при імпортуванні товарів, а підтвердженням сплати ПДВ є належним чином оформлена ВМД.

Друга ситуація, яку відстоюють органи ДПС, полягає в тому, що сума ПДВ, яка сплачена обдаровуваним при безоплатному отриманні товарів, основних засобів, не включається до складу податкового кредиту через відсутність факту придбання таких товарів (основних засобів). Однак у ПКУ термін «придбання» відсутній, тому, користуючись визначенням, наведеним у словнику, де придбавати означає ставати власником будь-чого (переважно купуючи), суб'єкт господарювання, який безоплатно отримав такі товари чи основні засоби, має

право відображувати в обліку податковий кредит з ПДВ. Для декларування права на податковий кредит потрібні факти придбання товарів чи основних засобів, тобто зміна власника, а також використання таких основних засобів у межах господарської діяльності та в оподатковуваних ПДВ операціях.

Для того щоб спростити бухгалтерський облік податкового кредиту з ПДВ необхідно уточнити поняття «авансовий платіж» (передоплата).

Так, **авансовим платежем** доцільно вважати такий, якщо дата поставки та дата здійснення передоплати відбуваються в різних податкових періодах. Тобто якщо такі події відбулися в одному звітному податковому періоді, то пропонуємо такі операції на рахунках бухгалтерського обліку відображувати так, як наведено на рисунку.

Зазначену кореспонденцію рахунків Д-т 644 – К-т 631 можна пояснити насамперед тим, що постачальник у відповідь на передоплату видав покупцю податкову накладну. В свою чергу, покупець повинен оприбуткувати цю накладну так само, як він здійснює оприбуткування запасів у кореспонденції розрахунків з постачальником, оскільки саме цей постачальник надав підприємству-покупцю таку накладну.



Крім того, податкова накладна є повноцінним активом для підприємства-покупця, оскільки вона є підставою для визнання податкового кредиту з ПДВ. Така кореспонденція рахунків зменшує витрати часу бухгалтера, оскільки забезпечує ведення єдиного аналітичного обліку податкових накладних і ТМЦ, отриманих від постачальників, тобто бухгалтеру не потрібно вести аналітичний облік за субрахунком 644, а обмежитися веденням тільки синтетичного обліку щодо цього рахунку.

Ще одним аргументом на користь цього можна назвати те, що бухгалтер не заплутається в подіях, оскільки податкову накладну враховують за креди-

том субрахунку 631 до самого моменту оприбуткування товарів (робіт, послуг), а це свідчить про те, що першою подією була передоплата.

З метою уникнення двозначних ситуацій під час визначення права на відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ при безоплатному отриманні товарів та основних засобів пропонуємо на законодавчому рівні уточнити поняття «придбання».

Придбанням слід вважати операції, що здійснюються відповідно до договорів купівлі-продажу, поставки, міни, які передбачають передачу права власності на такі товари за компенсацію.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження встановлено, що чинна методика бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ має низку методичних недоліків, які потребують розробки шляхів їх вирішення.

З метою вдосконалення бухгалтерського обліку податкового кредиту з ПДВ, а також для вирішення методичних та юридичних проблем, які виникли внаслідок гармонізації податкового законодавства України до законодавства ЄС (прийняття Податкового кодексу) у статті були запропоновані напрями вдосконалення обліку податкового кредиту з ПДВ.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. **Головко І.** Отримання суми відшкодування за зіпсований товар / І. Головко // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 31 (458). – С.54–60.
2. **Юрченко К.** Бюджетне відшкодування ПДВ / К. Юрченко // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – № 91(962). – С. 61
3. **Джигалов С.** Порядок справляння податку на додану вартість під час митного оформлення товарів, імпортованих на митну територію України / С. Джигалов // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – № 91(962). – С. 7
3. **Алпатова Н.** Заповнюємо розрахунок коригування / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2007 – № 99 (1376). – С. 75.
4. **Кулакова М.** Загублена податкова накладна: як показати у звітності / М. Кулакова // Все про бухгалтерський облік. – 2007 – № 99 (1376). – С. 78.
5. **Пархоменко В.М.** Реформування бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Пархоменко, П.П. Баранцев. – Ч. 4. – Луганськ, 2004. – С. 98–103.

В статье раскрыты вопросы учета налогового кредита по НДС при предоплате и осуществлении операций по импорту товаров. Освещены проблемы относительно отражения в учете налогового кредита по НДС при безвозмездном получении товаров и основных средств. Даны предложения по устранению указанных недостатков.

Ключевые слова: *налоговый кредит, НДС, таможенная стоимость, налоговая накладная, Налоговый кодекс, субъект хозяйствования, счета бухгалтерского учета.*

In the article the questions of account of tax credit are exposed from VAT during realization of pre-pay, during realization of operations from the import of commodities. Problem questions are reflected in relation to a reflection in the account of tax credit from VAT at the bezoplatnomu receipt of commodities and fixed assets. Suggestions are given in relation to the removal of the indicated failings.