

# ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (ПДВ): ОБЛІК, НАРАХУВАННЯ ТА ВІДШКОДУВАННЯ

**ВІТАЛІЙ БАБІЧ,**

канд. екон. наук,  
професор кафедри обліку  
підприємницької діяльності

**АНАТОЛІЙ ПОДДЕРЬОГІН,**

канд. екон. наук, професор  
кафедри корпоративних  
фінансів і контролю

ДВНЗ «КНЕУ ім. В.Гетьмана»

В статті розглянуто проблемні питання визначення сум податкового кредиту з ПДВ, його повернення та бюджетного відшкодування платникам податку.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, податковий кредит, вхідний ПДВ, від'ємне значення ПДВ, бюджетне відшкодування ПДВ, автоматичне відшкодування ПДВ, облігації внутрішньої державної позики (облігації).

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

ПДВ займає особливе місце в податковій системі України. В той же час, це надзвичайно складний податок з точки зору його функціонування, недостатньо вивчений і висвітлений в публікаціях.

Виконуючи важливу фіскальну функцію ПДВ впливає на діяльність суб'єктів господарювання його платників. Цей вплив проявляється в двох напрямках. По-перше, через формування цін на товари, роботи, послуги. Адже на суму ПДВ зростає ціна їх реалізації.

По-друге, вплив ПДВ на діяльність суб'єктів платників податку пов'язаний з його сплатою. При цьому сплата ПДВ суб'єктами господарювання здійснюється в процесі їх діяльності, а також при сплаті в бюджет, що супроводжується іммобілізацією грошових коштів на сплату податку. Саме з іммобілізацією грошових коштів пов'язаний негативний вплив ПДВ на діяльність суб'єктів господарювання.

Дослідження цього впливу вимагає з'ясування механізму функціонування ПДВ. Без сумніву, важливе місце в механізмі його функціонування займає податковий кредит з ПДВ, його облік, формування і відшкодування. Дослідження цих питань заслуговує на особливу увагу. Адже це дозволяє здійснювати заходи, щодо зменшення іммобілізації грошових коштів суб'єктів господарювання, що позитивно впливатиме на їх платоспроможність.

**Мета статті** – розглянути основні аспекти процесу формування і відшкодування податкового кредиту, а саме: обґрунтування суми податкового кредиту, його документального підтвердження; точного визначення від'ємного значення податкового кредиту, правомірності застосування автоматичного способу його відшкодування, а також шляхом випуску облігацій внутрішньої державної позики (облігацій).

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В процесі придбання товарів (робіт, послуг) суб'єкти підприємницької діяльності у складі ціни придбання сплачують ПДВ, який називають вхідним податком. Але вхідний ПДВ не завжди набирає статусу податкового кредиту.

Адже не вся сума вхідного ПДВ трансформується в податковий кредит. Це пов'язано з тим, що частина придбаних товарів (робіт, послуг) використовується платником податку в операціях: з виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, які не є об'єктом оподаткування; звільнених від оподаткування; взагалі не пов'язані з господарською діяльністю підприємства. Тому суми такого сплаченого (нарахованого) вхідного ПДВ не трансформуються в податковий кредит, а включаються до собівартості придбання товарно-матеріальних цінностей, первісної вартості необоротних активів або покриваються за рахунок інших джерел.

Значна сума сплаченого (нарахованого) ПДВ включається до податкового кредиту і підлягає, при дотриманні певних умов, поверненню платнику податку.

В ПКУ (пп. 181 п.1 ст.14) визначено, що податковий кредит – це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Хто має право на податковий кредит? Пряма відповідь на це запитання в ПКУ відсутня. Але за загальним правилом на податковий кредит має право будь-який зареєстрований платник ПДВ, при чому, як підприємство, так і підприємець (в тому числі і платник єдиного податку).

В п.198. 1 ст.198 ПКУ наведено перелік операцій, за якими у платника податку виникає право на віднесення сум сплаченого (нарахованого) ПДВ до податкового кредиту, а також визначено дату виникнення

такого права (п. 198.2 ст. 198 ПКУ) з дотримання права першої події.

Основним критерієм для реалізації права на податковий кредит з ПДВ є те, що операції з постачання (покупки) повинні призначатися для використання в оподатковуваних операціях в рамках господарської діяльності платника податку.

Загальною нормою є те, що податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) ціни товарів (робіт, послуг), але з жорстким обмеженням – не вище звичайних цін.

ПКУ встановлено, що податковий кредит складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку, за ставкою, що діяла протягом звітного податкового періоду, тобто за ставкою 20% та «0» відсотків.

Звертаємо увагу, що Законом України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 р. № 1166-VII, внесені зміни до ПКУ і зокрема, до п. 193. 1 ст. 193, де поряд з діючими ставками введена ставка 7% по операціях з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Держреєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами), а також з постачання виробів медичного призначення за переліком, затвердженим КМУ.

Ця зміна вплинула і на підходи до визначення податкового кредиту. Адже, коли постачання ліків і медичних виробів було звільнено від оподаткування ПДВ, то податковий кредит, що до таких товарів не формувался.

Коли перша подія з придбання таких товарів виникла з першого квітня 2014 року, то покупець, при правильному оформленні операції має право на податковий кредит за діючою ставкою і навіть за ставкою 20% якщо вона фігурує в податковій накладній.

Керуючись нормою п.198.5 ст.198 ПКУ, можна стверджувати, що платник податку має право включити вхідний ПДВ до податкового кредиту і за операціями постачання товарів для пільгованих операцій, якщо потім вони були використанні в оподатковуваних операціях. Податковий кредит визначається на підставі бухгалтерської довідки, виходячи з купівельної вартості товарів.

Звернемо увагу ще на одне загальне положення щодо формування податкового кредиту. А саме, якщо придбанні або виготовлені товари (роботи, послуги) частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, до сум податку, які платник має право віднести до податкового кредиту, включається та частка сплаченого (нарахованого) податку під час їх придбання або виготовлення, яка

відповідає долі використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях. Алгоритм розподілу вхідного ПДВ між оподатковуваними і неоподатковуваними операціями чітко виписані в ст. 199 ПКУ. Розподіл такого вхідного ПДВ здійснюється в додатку 7 «Розрахунок (перерахунок) частки використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях» до податкової декларації з ПДВ.

Практика свідчить, що платники податку припускаються помилок щодо вхідного ПДВ, який за операціями придбання або виготовлення товарів (робіт, послуг), необоротних активів був віднесений до податкового кредиту, але з часом такі товари (роботи, послуги), необоротні активи починають використовуватися в операціях що: не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, не є господарською діяльністю платника податку, здійснюються платником податку в межах свого балансу (у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів). За такими операціями платник податку повинен нарахувати податкове зобов'язання, виходячи з бази оподаткування, але на практиці часто таке нарахування не здійснюється, і ця помилка виявляється при документальній перевірці платника контролюючим органом.

Незмінним залишається положення, за яким ПДВ сплачений (нарахований) при придбанні (виготовленні) товарів (робіт, послуг) та необоротних активів, які призначаються для використання в операціях, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування, не відноситься до податкового кредиту, а включається до первісної вартості придбання таких товарів (робіт, послуг).

Зауважимо, якщо придбані товари (роботи, послуги) призначаються для використання в операціях, що оподатковуються за ставкою «0», то ПДВ, сплачений (нарахований) за таким придбанням, включається до податкового кредиту і підлягає відшкодуванню.

Безумовно, що податковий кредит формується виключно на даних бухгалтерського обліку, у тому числі і у підприємств малого бізнесу. Тому, підприємства, які сплачують єдиний податок і, в той же час, є платниками ПДВ, повинні вести системний бухгалтерський облік ПДВ з використанням спрощеного плану рахунків.

Слід констатувати, що облік ПДВ дуже складний і затратний, а тому потребує удосконалення. Первинним документом і підставою для віднесення сплаченого (нарахованого) ПДВ до податкового кредиту є **податкова накладна**.

Згідно ПКУ податкова накладна є податковим документом, який одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та в податковому кредиті й реєстрі отриманих податкових накладних покупця. Тобто, це основний документ для обліку як податкових зобов'язань, так і податкового кредиту. Форма та порядок заповнення податкової накладної, що застосовується на сьогоднішній день, затверджені наказом Міністерства доходів і зборів України від 14.01.2014 р. № 10 [4].

Ми не будемо детально зупинятися на порядку заповнення податкової накладної, лише зауважимо, що у разі, якщо після постачання товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів (послуг) особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів (робіт, послуг), суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (додаток 2 до податкової накладної) (ст.192 ПКУ).

Видані та отримані податкові накладні платник податку вносить до реєстру виданих та отриманих податкових накладних, копія яких щомісяця передається до податкової служби за місцем реєстрації платника податку.

При цьому, податкові накладні із сумою ПДВ в одній накладній понад 10 тис.грн. підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, дані до яких передаються продавцем. Єдиний реєстр ведеться Податковою службою. Не зареєстровані податкові накладні не дають права покупцю на податковий кредит.

Таким чином податкові накладні реєструються в двох реєстрах. Ми вважаємо, що такий порядок реєстрації податкових накладних тимчасовий, і як тільки суб'єкти господарювання почнуть діяти в рамках правового поля, то необхідно відмовитись від Єдиного реєстру податкових накладних, а з часом і від самих податкових накладних. Інформацію про ПДВ слід відображати один раз в товарних (накладних, актах) і розрахунково-платіжних документах.

У разі відмови продавця товарів (робіт, послуг) надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення та порядку реєстрації в єдиному реєстрі, покупець таких товарів (робіт, послуг) має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою на такого постачальника, яка є підставою для внесення сум

вхідного ПДВ до податкового кредиту. Але обов'язково до заяви додаються копії розрахунково-платіжних документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів (робіт, послуг) або копії первинних документів, що підтверджують факт отримання таких товарів (робіт, послуг).

Підставою для нарахування податкового кредиту без отримання податкової накладної можуть бути і інші документи, які наведені в п.201.11 ст.201 ПКУ.

На підставі податкових накладних та реєстру виданих і отриманих податкових накладних та інших первинних документів, що дають право на податковий кредит, суми податкового кредиту відображаються в системі бухгалтерського обліку, який регламентовано в наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість» від 01.07.1992р. №141 (зі змінами). Цією інструкцією встановлено правила ведення, кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту і здійснення розрахунків із бюджетом за ПДВ відповідно до вимог податкового законодавства. Недоліком цієї інструкції є те, що вона не адаптована до вимог ПКУ. Але наявність в плані рахунків бухгалтерського обліку рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» із субрахунками 641 «Розрахунки за податками (аналітичний рахунок «Податок на додану вартість») і 644 «Податковий кредит» дає можливість узагальнити всю інформацію про формування податкового кредиту, його погашення та відшкодування. До речі, такий рахунок є і в спрощеному плані рахунків для малих підприємств.

Інформація про формування податкового кредиту відображається у II розділі «Податковий кредит» податкової декларації з податку на додану вартість. Форма декларації і порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість затверджений наказом міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013р. №678. У рядку 17 декларації показується загальна сума податкового кредиту за звітний (податковий) період.

Сума податкового кредиту зараховується у зменшення податкового зобов'язання звітного податкового періоду. Якщо в результаті такої операції буде одержано позитивне значення, то його сума відображається у рядку 18, а від'ємне – у рядку 19 декларації.

Поява від'ємного значення податкового кредиту може викликати певні складності у платника податку. Так, у періоді, в якому податковий кредит перевищив зобов'язання, від'ємний залишок може піти

лише на погашення податкового боргу або на зменшення податкового зобов'язання наступного звітнього періоду. Якщо й у наступному періоді податковий кредит (з урахуванням попереднього «мінусу») перевищить податкове зобов'язання, то у платника податку з'явиться право на бюджетне відшкодування ПДВ.

Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування (пп. 18 п. 1 ст. №14 ПКУ).

У ПКУ немає переліку платників податку, які мають право на бюджетне відшкодування, але за загальним правилом на таке відшкодування може претендувати будь-який зареєстрований платник ПДВ: підприємства; підприємці; посередники і навіть платники податку, чия реєстрація, як платника ПДВ анулюється, але за умов, передбачених п.189.4 ПКУ.

Безумовно, що бюджетне відшкодування може відбутися тільки за позитивного результату перевірки контролюючим органом.

Хто не має права на бюджетне відшкодування ПДВ? Відповідь на це запитання надає п. 200.5 ПКУ, де встановлено, що не мають права на бюджетне відшкодування платники податку, які:

- зареєстровані платниками ПДВ менше ніж за 12 календарних місяців до місяця, за підсумками якого подається заява на бюджетне відшкодування (сума відшкодування повинна бути вказана в рядках 23.1, 23.2 декларації);

- мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування.

Бюджетне відшкодування може здійснюватися двома шляхами: в грошовій формі з перерахуванням на поточний банківський рахунок платника податку або в погашення майбутніх зобов'язань. Рішення про порядок відшкодування приймає платник податку самостійно. Причому він має право заявити на часткове відшкодування грошима, а частково – на погашення шляхом зменшення податкових зобов'язань майбутніх звітних (податкових) періодів.

Бюджетне відшкодування здійснюється на підставі декларації за звітний (податковий) період до якої додається розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д.3) та заяви про повернення суми бюджетного відшкодування (Д.4).

Зауважимо, що ті платники ПДВ, які не мають права на бюджетне відшкодування, не позбавлені права на податковий кредит. Але такі платники повинні дотримуватися наступних умов для визначення

в податкового кредиту: наявність податкової накладної (розрахунку користувача податкової накладної) або іншого документа, що дає право на податковий кредит; надходження скарги, що додається до податкової декларації за формою додатку Д.8 до декларації; обов'язкове використання товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних ПДВ постачаннях у межах господарської діяльності. Особливо це стосується від'ємного значення, яке вже оплачене. Суми від'ємного значення, на які платник не має права, відображаються в податковій декларації (рядок 24). Якщо від'ємне ПДВ оплачено, а платник не має права заявити про його бюджетне відшкодування, то його відображають у декларації до того періоду, в якому:

- зникнуть обмеження і платник зможе заявити бюджетне відшкодування;

- таке від'ємне значення буде погашено позитивними сумами ПДВ.

На жаль, процес бюджетного відшкодування досить складний. В першу чергу, податківці, одержавши декларацію, повинні провести обов'язкову камеральну перевірку протягом 30 календарних днів, наступних за граничним днем для подання декларації.

При цьому, якщо під час камеральної перевірки будуть встановлені достатні підстави для визнання помилковим розрахунок бюджетного відшкодування, то контролери зможуть провести й документальну позапланову виїзну перевірку. Вона проводиться протягом 30 календарних днів, наступних за граничним днем проведення камеральної перевірки. При цьому перелік підстав для такої перевірки затверджено постановою КМУ від 27.12.2010р. № 1238. В результаті таких перевірок надання висновку відносно бюджетного відшкодування затягується на два місяці.

В результаті камеральної або документальної перевірки контролери можуть зробити висновок, щодо:

- підтвердження права на бюджетне відшкодування і тоді вони повинні впродовж 5 днів після закінчення перевірки надати органу казначейства висновок і казначейство зобов'язано на протязі наступних 5 операційних днів перерахувати суму бюджетного відшкодування на поточний рахунок платника податку. Безумовно, що це найбільш оптимальний варіант бюджетного відшкодування для платника;

- виявлення заниження суми бюджетного відшкодування і у такому разі на підставі повідомлення – рішення податкової служби платник вносить зміни до рядку 23 декларації і зменшується зобов'язання з ПДВ майбутніх звітних (податкових) періодів;

- виявлення завищення заявленої суми бюджетного відшкодування і у такому разі податківці надсилають платнику податкове повідомлення, а рішення

ня та суму завищення заносять до картки особового рахунку платника і штрафують платника за нормою п.123.1. ПКУ;

- виявлення відсутності права на бюджетне відшкодування. Основними причинами такого рішення може бути те, що сума від'ємного значення не оплачена або мають місце обмеження права на відшкодування. На підставі податкового повідомлення-рішення сума, у якій відмовлено відшкодування, включається зі знаком «+» до рядка 21.3 декларації звітного (податкового) періоду.

Вище наведене підтверджує складність процесу бюджетного відшкодування ПДВ.

Спростити й прискорити бюджетне відшкодування ПДВ повинно, передбачене ПКУ, автоматичне бюджетне відшкодування (п.200.18 ПКУ). Автоматичне бюджетне відшкодування – це звичайне бюджетне відшкодування, але воно повинно відбуватися в короткий строк і лише за результатами камеральної перевірки.

Згідно з п.200.18 ст.200 ПКУ право на автоматичне бюджетне відшкодування мають платники ПДВ, які відповідають критеріям, встановленим п. 200.19 ст. 200 ПКУ.

Відповідно до ст. 200 ПКУ Міністерство доходів і зборів України своїм наказом від 10 грудня 2013 р. №781 затвердило Порядок визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість, в якому детально розглянуто кожний з критеріїв. Не зупиняючись на змістовному розгляді кожного з 8 критеріїв, ми лише наведемо їх перелік. Платники повинні відповідати таким критеріям:

- не перебувають у судових процедурах банкрутства;

- включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, стосовно яких у реєстрі відсутні певні записи;

- які здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка і питома вага яких протягом послідовних звітних (податкових) періодів (місяців) сукупно становить не менше 40% загального обсягу поставок, а для платників-квартальщиків показник береться за 4 попередні послідовні квартали;

- загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами (роботами, послугами) та податковими зобов'язаннями його контрагентів в частині постачання таких товарів (робіт, послуг), що виникла протягом попередніх трьох послідовних календарних місяців, не перевищує 10% заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;

- середня заробітна плата працівників у платника податку повинна перевищувати не менше ніж у два з половиною рази мінімальний, встановлений законодавством рівень у кожному з останніх 4-х звітних податкових періодів (кварталів);

- мають один з таких критеріїв:

- чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податків, перевищує 20 осіб у кожному з останніх 4-х звітних податкових періодів (кварталів);

- платник податку має основні засоби ведення запланованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 послідовних календарних місяців;

- не мають податкового боргу;

- великі платники податку не декларували від'ємне значення оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного податкового року.

На нашу думку, позитивним є те, що ПКУ передбачено, визначення відповідності платника податку наведеним критеріям здійснювати в автоматичному режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності. Такий порядок значно зменшує вплив людського фактору на рішення про автоматичне відшкодування ПДВ.

Крім того, з 1 січня 2014р. строк перевірки платників податків із позитивною податковою історією, що є невід'ємною процедурою бюджетного відшкодування ПДВ, скорочений до 5 календарних днів від дня подання податкової декларації, в той час, як для решти платників він становить 30 календарних днів.

Визнання платника податку ПДВ таким, що відповідає платнику з позитивною податковою історією, здійснюється відповідно до постанови КМУ від 25 січня 2012 р. № 73 «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію» і методичних рекомендацій щодо застосування постанови КМУ від 25.01.2012 р. № 73, які затверджені наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 891.

Практика показує, що не завжди платники податку можуть одночасно відповідати всім критеріям для автоматичного бюджетного відшкодування. На нашу думку, яка підтверджується практикою, є проблемним досягнення платником рівня середньої заробітної плати підприємством, яка за вимогами ПКУ повинна бути у два з половиною рази вища за мінімальну зарплату.

Потребує уточнення наявність в Єдиному державному реєстрі записів про підтвердження відомостей

про платника, за місцезнаходженням. Адже відомо, що значна більшість малих підприємств зареєстровані за однією адресою, а фактично працюють – за іншою.

Решту критеріїв платники податку досягають, як правило більш-менш успішно.

Безумовно, що самим позитивним при автоматичному бюджетному відшкодуванні ПДВ є скорочення строку повернення ПДВ із бюджету.

На жаль, економічна ситуація в державі складна і бюджетне відшкодування податкового кредиту платникам податку значно затримується, а заборгованість зростає.

Держава заборгувала повернення суб'єктам підприємництва – платникам податку понад 20 млрд. грн.. ПДВ, що свідчить про іммобілізацію оборотних коштів та погіршує їх фінансовий стан.

Для виходу із такої ситуації держава вирішила повернутися до способу погашення податкового боргу шляхом випуску облігацій внутрішньої державної позики (облігації ПДВ). Це реалізовано в Законі України від 27.03.2014 р. № 1166 [2]. На виконання цього Закону Кабінет Міністрів України прийняв постанову від 21.05.2014 р. № 139, якою затвердив «Основні умови випуску облігацій» [4] і «Порядок випуску, обігу, погашення облігацій» [5].

Основними умовами [4] встановлено, що облігації внутрішньої державної позики випускаються для відшкодування сум ПДВ платникам, які задекларовано до відшкодування до 1 січня 2014 р. і не відшкодовано на дату набрання чинності Законом України «Про Державний бюджет України на 2014 р.» і не підтверджені за результатами перевірок.

Строк обігу облігацій – п'ять років і вони вважаються середньо строковими державними облігаціями. Номінальна вартість облігації становить 1000 гривень, а купонний період становить 6 місяців.

Облігації являються дохідними. Ставка дохідності облігацій встановлена на рівні облікової ставки НБУ на дату набрання чинності Основними умовами [4].

Процентний дохід за цими облігаціями встановлюється на рівні облікової ставки НБУ на дату набрання чинності Основними умовами випуску.

Слід звернути увагу ще на деякі положення випуску і обігу цих облігацій. А саме: основна сума боргу за облігаціями буде погашатись поступово за безготівковим розрахунком кожні пів року по 10 % номінальної вартості випущених облігацій; відсотки доходу за облігаціями будуть виплачуватись також кожні пів року протягом строку обігу облігацій, вихо-

дючи з їх амортизаційної вартості, яка визначається як різниця між номінальною і погашеною частиною вартості облігації. Відсотки також виплачуються в безготівковій формі.

Основними умовами передбачено, що облігації випускаються у бездокументарній формі у вигляді записів на рахунках у цінних паперах НБУ.

Зауважимо, що платник ПДВ приймає рішення про погашення від'ємного значення боргу з ПДВ облігаціями самостійно і добровільно.

В «Порядку випуску, обігу і погашення облігацій» [5] детально вписаний порядок відшкодування боргу облігаціями, а саме дії усіх учасників цього процесу.

Платник ПДВ повинен подати до податкової служби за місцем своєї реєстрації заяву про таке відшкодування, податкову декларацію та інші документи. Крім того, відшкодування може бути зроблене тільки за наявності і інших документів, передбачених п. 2 Порядку [5].

Платнику податку, якому здійснюється відшкодування суми ПДВ облігаціями, відкривається у банку рахунок у цінних паперах для зарахування належних йому облігацій.

Платник податку, якому відшкодування від'ємного значення ПДВ здійснюється облігаціями, веде бухгалтерський облік операцій з такими облігаціями у відповідності до Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ [9]. Цією інструкцією передбачено, що номінальна вартість одержаних облігацій внутрішньої державної позики у рахунок погашення простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ відображається на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», а відсотки за облігаціями відображаються на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Зауважимо, що якщо підприємство, яке володіє облігаціями планує їх реалізувати протягом року, то такі облігації за номінальною вартістю відображаються на субрахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Звертаємо увагу платників податку, що одержання і погашення цих облігацій, не враховується при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибутки (пп. 136.1.11, п. 1 ст. 136 і пп. 153.4.1 п. 4 ст. 153 ПКУ), а одержані (нараховані) відсотки враховуються як дохід при оподаткуванні прибутку (пп. 135.5.1 п. 5 ст. 135 і п. 137.18 ст. 137 ПКУ).

Операції з продажу облігацій відображаються в бухгалтерському обліку і в оподаткуванні як операції з реалізації цінних паперів.

**ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ  
З ОБЛІГАЦІЯМИ ВНУТРІШНЬОЇ ДЕРЖПОЗИКИ ДЛЯ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ**

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Зараховано на цінно паперовий рахунок облігації внутрішньої держпозики за номінальною вартістю	143 «Інвестиції не-пов'язаним сторонам»	641 «Розрахунки за податками (аналітичний рахунок «ПДВ»)	3 000 000
2	Погашено частину основної суми боргу за облігаціями (кожні пів року по 10%)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»	30 000
3	Нараховано дохід за облігаціями (кожні пів року від амортизаційної вартості)	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	73 «Інші фінансові доходи»	28 500 (сума умовна)
4	Зараховано на поточний рахунок суму доходу за облігаціями	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	28 500

**ВИСНОВКИ**

- Для спрощення порядку повернення сплаченого (нарахованого) податкового кредиту достатньо відмовитись від ведення єдиного реєстру податкових накладних, а з часом відмовитись і від податкових накладних, а дані про ПДВ фіксувати тільки в товарних первинних документах.
- Скоротити строки перевірок контролюючими органами даних про сплачений (нарахований) ПДВ, що підлягає бюджетному відшкодуванню
- Удосконалити (скоротити) перелік критеріїв, дотримання яких дає право на автоматичне відшкодування від'ємного ПДВ.
- Відшкодування ПДВ платникам податку шляхом випуску облігацій внутрішньої державної позики сприяє, шляхом одержання відсоткового доходу за облігаціями, зменшенню негативного впливу невідшкодованого ПДВ на іммобілізацію оборотних коштів суб'єктів господарювання.

**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

- Податковий** кодекс України від 02.12.2012 р. № 2755-VI.
- Закон** України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 р. № 1166-VII.
- Постанова** кабінету міністрів України від 21.05.2014 р. № 139 «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість».
- Основні** умови випуску облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум ПДВ, затверджені постановою КМУ від 21.05.2014 р. № 139.
- Порядок** випуску облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість, затверджений постановою КМУ від 21.05.2014 р. № 139.
- Порядок** заповнення податкової накладної, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 14.01.2014 р. №10.
- Порядок** заповнення і подання податкової звітності з ПДВ, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 р. № 678.
- Порядок** визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного відшкодування податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.12.2013 р. № 781.
- Інструкція** з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства доходів і зборів України від 01.07.1997 р. № 141.

В статье рассмотрены проблемные вопросы определения суммы налогового кредита по НДС, его возвращения и бюджетного возмещения плательщикам налога.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, налоговый кредит, отрицательное значение НДС, бюджетное возмещение НДС, автоматическое возмещение НДС, облигации внутреннего государственного займа (облигации) НДС.

The article the problem areas to determine the amount of VAT credit, his return and refund taxpayers budget.

**Keywords:** value-added tax, tax credit, input VAT negative VAT, VAT refund, automatic VAT refund, government bonds (bonds).