

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.2.59>

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ В СИСТЕМІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Глух О.В.,
*аспірант кафедри фінансового та податкового права
Державного податкового університету,
ORCID: 0009-0006-6032-6207
e-mail: sashagluh47@gmail.com*

Глух О.В. Правові засади формування податкового кредиту в системі податку на додану вартість.

У статті досліджено правові засади формування податкового кредиту в системі податку на додану вартість як одного з ключових елементів сучасного фіскального механізму. Аргументовано, що податковий кредит виконує не лише функцію зменшення податкового зобов'язання, але й опосередковано сприяє підтриманню фінансової стійкості платників податків. Обґрунтовано, що правова природа податкового кредиту полягає в тимчасовому непрямому кредитуванні держави з боку платника податку, яке реалізується шляхом сплати податку на додану вартість у складі ціни придбаних товарів або послуг. Доведено, що ефективна реалізація права на податковий кредит можлива лише за наявності чітко оформлених підтвердних документів, а саме податкових накладних зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних. Особливу увагу приділено аналізу статей 198 та 201 Податкового кодексу України, які визначають умови, підстави, строки та порядок включення сум податку на додану вартість до складу податкового кредиту. Підсумовано, що для забезпечення прозорості та правової визначеності у сфері податкового кредиту необхідне чітке нормативне врегулювання підстав його застосування, форм документального підтвердження та строків реалізації такого права. Також звернута увага на проблему застосування касового методу при визначенні моменту виникнення податкового кредиту, а також на питання, пов'язані з коригуванням податкового кредиту у разі виявлення помилок у податковій звітності. У результаті сформульовано висновки щодо удосконалення чинного законодавства у частині формування податкового кредиту з метою підвищення ефективності адміністрування податку на додану вартість та захисту прав платників податків. Зроблено висновки, що правові засади формування податкового кредиту в системі податку на додану вартість становлять собою сукупність нормативно - правових положень, які регламентують порядок, умови та підстави включення сум податку на додану вартість до складу податкового кредиту платника податку. Запропоновано до правових засад формування податкового кредиту в системі податку на додану вартість відносити: 1) наявність статусу платника податку на додану вартість – податковий кредит формується виключно платниками податку на додану вартість, зареєстрованими в установленому порядку відповідно до положень Податкового кодексу України; 2) до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій, визначених вичерпним переліком у статті 198 Податкового кодексу України; 3) документальне підтвердження – підставою для формування податкового кредиту є належним чином оформлена податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також інші документи, визначені законодавством (митні декларації, рахунки, тощо); 4) податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, яка визначається від бази оподаткування відповідно до порядку визначеного Податковим кодексом України.

Ключові слова: податок на додану вартість, податковий кредит, податкова накладна, право на податковий кредит.

Hlukh O.V. Legal principles of tax credit formation in the value added tax system.

The article examines the legal principles of tax credit formation in the value added tax system as one of the key elements of the modern fiscal mechanism. It is argued that the tax credit performs not only the function of reducing tax liability, but also indirectly contributes to maintaining the financial stability of taxpayers. It is substantiated that the legal nature of the tax credit consists in temporary indirect crediting of the state by the taxpayer, which is implemented by paying value added tax as part of the price of purchased goods or services. It is proved that the effective implementation of the right to a tax credit is possible only in the presence of clearly drawn up supporting documents, namely tax invoices registered in the Unified Register of Tax Invoices. Special attention is paid to the analysis of Articles 198 and 201 of the Tax Code of Ukraine, which determine the conditions, grounds, terms and procedure for including value added tax amounts in the tax credit. It is concluded that to ensure transparency and legal certainty in the field of tax credit, a clear regulatory regulation of the grounds for its application, forms of documentary confirmation and terms of exercising such a right is necessary. Attention is also drawn to the problem of applying the cash method when determining the moment of occurrence of a tax credit, as well as to issues related to adjusting the tax credit in the event of errors in tax reporting. As a result, conclusions are formulated on improving the current legislation in terms of tax credit formation in order to increase the efficiency of value added tax administration and protect the rights of taxpayers. It is concluded that the legal principles of tax credit formation in the value added tax system constitute a set of regulatory and legal provisions that regulate the procedure, conditions and grounds for including value added tax amounts in the taxpayer's tax credit. It is proposed to include the following legal principles for the formation of a tax credit in the value-added tax system: 1) the presence of the status of a value-added tax payer - a tax credit is formed exclusively by value-added tax payers registered in accordance with the established procedure in accordance with the provisions of the Code of Ukraine; 2) the tax credit includes the amounts of tax paid/accrued in the event of transactions specified in the exhaustive list in Article 198 of the Code of Ukraine; 3) documentary confirmation - the basis for the formation of a tax credit is a properly executed tax invoice registered in the Unified Register of Tax Invoices, as well as other documents specified by law (customs declarations, invoices, etc.); 4) the tax credit for the reporting period is determined based on the contractual (contractual) value of goods/services and consists of the amounts of taxes accrued (paid) by the taxpayer at a rate determined from the tax base in accordance with the procedure specified by the Code of Ukraine.

Key words: value added tax, tax credit, tax invoice, right to tax credit.

Постановка проблеми. Актуальність дослідження правових засад формування податкового кредиту в системі податку на додану вартість (далі – ПДВ) зумовлена ключовим значенням цього інституту для функціонування сучасної податкової системи України. Правильне та своєчасне формування податкового кредиту безпосередньо впливає на фінансову стабільність платників податків, забезпечує рівномірне податкове навантаження та сприяє зростанню інвестиційної активності. Водночас практика застосування податкового законодавства свідчить про наявність низки проблем: неоднозначність у тлумаченні окремих норм Податкового кодексу (далі – ПК) України, відсутність єдиної практики судового захисту права на податковий кредит, складнощі з документальним підтвердженням права на податковий кредит, а також ризиків блокування податкових накладних. З огляду на зазначене, постає необхідність комплексного правового аналізу чинних нормативно-правових актів, що регулюють формування податкового кредиту, а також розробки пропозицій щодо вдосконалення законодавства з метою забезпечення принципів правової визначеності, стабільності та справедливості в оподаткуванні.

Мета дослідження: визначення основних правових засад формування податкового кредиту в системі ПДВ.

Стан опрацювання проблематики. Теоретичною основою дослідження стали праці вчених, які присвятили свої роботи вивченню правового регулювання податкового кредиту, а саме: Д.А. Кобильнік, Д.К. Кравченко, С.О. Ніщимна, Н.А. Макаренко, Р.Я. Павлішак та інші. Проте недоцільно вважати, що всі проблеми, пов'язані з правовим регулюванням податкового кредиту, є вирішеними, тому в цій статті спробуємо визначити правові засади формування податкового кредиту.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до статті 14.1.1.181 ПК України під податковим кредитом необхідно визначати суму, на яку платник ПДВ може зменшити податкове зобов'язання

звітнього (податкового) періоду, яка визначається в порядку встановленому Розділом V ПК України [1].

Поміж іншого, у статті 183 ПК України визначено порядок реєстрації платником ПДВ та встановлено, що у випадку добровільної реєстрації особи як платника ПДВ, така особа вважатиметься платником ПДВ та матиме право на податковий кредит і складання податкових накладних [1].

Податковий кредит – це один із ключових елементів механізму функціонування ПДВ, який дозволяє платнику податку зменшити свої податкові зобов'язання на суму ПДВ, фактично сплаченого у зв'язку з придбанням товарів, послуг чи необоротних активів. Правові засади формування податкового кредиту врегульовано статтею 198 ПК України, яка визначає умови, підстави та порядок включення сум ПДВ до складу податкового кредиту.

Водночас, на думку Д. А. Кобильнікі ключовою засадою формування податкового кредиту в системі ПДВ є чітке нормативне визначення підстав, за яких платник податків має право на його застосування. Вказані підстави повинні базуватись на об'єктивні фактори, що фактично роблять неможливим своєчасне виконання платником податкових зобов'язань. У цьому контексті варто виділити два ключові аспекти. По-перше, до такого переліку необхідно включити ситуації, коли сплата податків у встановлений термін може загрожувати фінансовій стабільності підприємства, наприклад, у разі значних збитків, спричинених стихійними лихами. По-друге, перелік обставин, що дають право на податковий кредит, а також видів витрат, які можуть враховуватись, має бути чітко окресленим і остаточним. Вказане сприятиме прозорості та правовій визначеності як для платників, так і для податкових органів у частині допустимості відстрочення податкових зобов'язань [2, с. 143].

Так, відповідно до статті 198.1. ПК України до податкового кредиту належать суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: а) придбання або виготовлення товарів та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (зокрема у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного капіталу та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу; г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України [1].

Отже, ПК України встановлено вичерпний перелік операцій, за здійснення яких сплачені суми податку відносяться до податкового кредиту.

Також необхідно звернути увагу на порядок визначення дати віднесення сум податку до податкового кредиту. Так, у статті 198.2. ПК України встановлено, що датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася першою: або дата списання коштів з рахунку платника (дата списання електронних грошей платника податків як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець постачальника); або дата отримання товарів/послуг. Для специфічних операцій, таких як імпорт товарів або послуги нерезидентів, визначаються окремі моменти виникнення права на кредит – наприклад, дата сплати податку або дата складання податкової накладної за такими операціями [1].

С. О. Ніщимна вважає, що податковий кредит являє собою форму непрямого кредитування держави платником податків, оскільки він виникає не через пряме перерахування коштів до бюджету, а опосередковано – через придбання товарів або послуг у контрагента, який є платником ПДВ і сплачує відповідну суму податку до бюджету внаслідок здійснення операції з постачання. У такій ситуації на стороні постачальника виникає податкове зобов'язання перед державою (тобто кредиторська заборгованість за податками), оскільки він виступає продавцем, тоді як у покупця-платника ПДВ – виникає право на податковий кредит (дебіторська заборгованість держави перед платником), що дозволяє йому у майбутньому зменшити власне податкове зобов'язання. ПДВ, по суті, є податком на споживання, а не на дохід. Його справляння відбувається не на етапі одержання прибутку, а на стадії кінцевого використання товарів чи послуг. Формально платниками ПДВ є суб'єкти господарювання – продавці, однак економічне навантаження цього податку несе кінцевий споживач. Таким чином, платники ПДВ фактично виконують функцію податкових агентів, збираючи податок для держави на кожному етапі товарного обороту. Отже, сума ПДВ, сплачена покупцем через свого постачальника, є авансовим платежем до бюджету – покупець ще не реалізував придбаний товар і, відповідно, не передав податкове навантаження далі по ланцюгу.

Таким чином, кожен платник, який перебуває в проміжній ланці між виробником і кінцевим споживачем, тимчасово кредитує державу, набуваючи права на податковий кредит, який може бути використаний при здійсненні наступного продажу. У випадку придбання немонетарних активів у платника ПДВ у покупця виникає податковий кредит, тобто своєрідна вимога до держави, яка за рахунок постачальника вже отримала податок, хоча кінцева реалізація товару ще не відбулася. Такий стан триває доти, доки покупець не продасть товар або послугу і не стане новим продавцем у ланцюгу. Вчена наголошує щодо моменту виникнення податкового кредиту за операціями з постачання послуг, вартість яких визначається за показниками облікових приладів, для платників, які застосовують «касовий метод», ключовим моментом є дата фактичного списання коштів з банківського рахунку або виплати з каси, а також дата іншої форми компенсації вартості наданих послуг [3, с. 237].

Поміж іншого, аналізуючи статтю 198.6 ПК України, можна дійти висновку, що для реалізації права на податковий кредит та встановлення суми податкового кредиту за купівлю товарів, послуг чи необоротних активів, платник ПДВ повинен мати правильно оформлені підтверджувальні документи, а саме зареєстровані у в Єдиному реєстрі податкових накладних податкові накладні/розрахунки коригування до таких податкових накладних податковими накладними, митні декларації, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України, транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, касові чеки, які містять суму отриманих товарів/послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника), бухгалтерська довідка. У разі неподання підтверджувальних документів – сума кредиту не визнається і підлягає виключенню із розрахунку, а платник несе відповідальність згідно з ПК України [1].

Д.Г. Кравченко визначає, що однією з ключових умов для відображення суми податкового кредиту є наявність відповідно оформлених первинних документів, які підтверджують здійснення господарської операції. Основним документом, що надає право платнику податків на податковий кредит, є податкова накладна, яка повинна містити усі обов'язкові реквізити, передбачені пунктом 201.1 статті 201 ПК України, і бути зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних. У разі наявності помилок або відсутності обов'язкових даних, така накладна не може бути підставою для формування податкового кредиту. У випадку ввезення товарів на митну територію України, документом, що підтверджує право на податковий кредит, виступає митна декларація, оформлена відповідно до чинного законодавства та підтверджує сплату ПДВ при імпорті. Якщо йдеться про отримання послуг від нерезидента на митній території України, підставою для податкового кредиту є податкова накладна, складена самим платником податку за відповідною операцією. Така накладна також повинна бути зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, а податкові зобов'язання, що виникають за нею, мають бути відображені у декларації за відповідний звітний період. Щодо касових чеків, то вони можуть використовуватися як підтвердні документи лише за умови наявності в них усіх необхідних реквізитів, зокрема: суми отриманих товарів чи послуг, загальної суми нарахованого ПДВ, фіскального номера та податкового номера постачальника. У випадках, коли операція оформляється бухгалтерською довідкою, остання має відповідати вимогам частини 2 статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та повинна містити всі необхідні реквізити, які дозволяють ототожнити її з фактом господарської операції. Вчений наголошує, що відсутність належним чином оформлених підтвердних документів, визначених статтею 198.6 ПК України, унеможливує визнання суми податкового кредиту. Отже, належним чином оформлені документи первинного бухгалтерського обліку є не лише юридичною підставою для формування податкового кредиту, а й основою для його відображення в бухгалтерському обліку та податковій звітності підприємства [4].

Згідно з нормою статті 198.3 ПК України, податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою від бази оподаткування в розмірі 20%, 0%, 7% (залежно від виду операції) протягом такого звітного періоду у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи); ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України. Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно

від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду [5, с. 505].

Відповідно до положень статті 198.6 ПК України, у випадку, коли платник податку не відобразив суму податку на додану вартість у складі податкового кредиту в межах відповідного звітного періоду на підставі податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, право на таке включення зберігається протягом 365 календарних днів із дати складання податкової накладної. Водночас, вказане правило не поширюється на інші документи, які також можуть бути підставою для формування податкового кредиту відповідно до вимог законодавства. Зокрема, це стосується рахунків за послуги, вартість яких визначається на основі показників приладів обліку. Таким чином, якщо платник ПДВ не відобразив у складі податкового кредиту суму податку, нараховану за вказаними рахунками у періоді виникнення такого права, то він може здійснити відповідне коригування шляхом подання уточнюючих розрахунків за звітні періоди, у яких виникло право на податковий кредит. Таке виправлення здійснюється з урахуванням строків давності та за процедурою щодо самостійного виправлення помилок у раніше поданих податковій звітності [3, с. 237].

Так, звернемо увагу, що згідно з вимогами статті 201.1 ПК України, платник податку зобов'язаний на дату виникнення податкового зобов'язання скласти податкову накладну в електронному вигляді із застосуванням кваліфікованого або удосконаленого електронного підпису, що базується на кваліфікованому сертифікаті. Такий підпис повинен належати уповноваженій особі платника відповідно до норм Закону України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги». Сформована накладна підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у строки, встановлені законодавством. Податкова накладна повинна містити низку обов'язкових реквізитів, зокрема: порядковий номер накладної; дата складання; повна або скорочена назва (для юридичної особи) або прізвище, ім'я та по батькові (для фізичної особи) продавця, зареєстрованого платником ПДВ; податкові номери обох сторін операції (продавця та покупця), а також, у разі здійснення операції філією, – її числовий номер; найменування юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові покупця; детальний опис товарів або послуг, їх кількість і обсяг; ціна постачання без урахування ПДВ; ставка податку та відповідна сума ПДВ; загальна сума до сплати з урахуванням податку; код товару відповідно до УКТ ЗЕД або код послуги згідно з державним класифікатором (не менше чотирьох перших цифр); індивідуальний податковий номер; у випадку експорту – дату і номер митної декларації, а також дату і номер зовнішньоекономічного договору (контракту), із можливістю зазначення відмітки про форвардний контракт [1].

Так, Х.В. Сінельнікова, аналізуючи можливі помилки в податкових накладних, пропонує звернути увагу на наступні аспекти: 1) щодо порядкового номера податкової накладної – в межах одного календарного дня не може бути двох накладних з однаковим номером; 2) щодо дати складання податкової накладної, вона має відповідати нормам статті 198 ПК України, а саме: це повинна бути або дата списання коштів з рахунку платника, або дата фактичного отримання товарів чи послуг – залежно від того, яка з них настала раніше, адже порушення цієї вимоги може поставити під сумнів правомірність включення сум ПДВ до податкового кредиту відповідного звітного періоду; 3) неточності у назві продавця або покупця також не є підставою для позбавлення покупця податкового кредиту, якщо така інформація не унеможливує ідентифікацію сторін правовідносин, проте правильне зазначення індивідуального податкового номера покупця є обов'язковим, оскільки саме за ним відбувається ідентифікація платників податків; 4) номенклатура товарів чи послуг у податковій накладній має збігатися з тією, що зазначена у первинному документі, який є підставою для формування податкового кредиту; 5) помилка щодо правильності зазначення коду УКТ ЗЕД для підакцизних товарів і тих, що імпортуються в Україну є підставою для відмови у праві на податковий кредит; 6) обов'язковому виправленню підлягають помилки у вартісних показниках – зокрема ціна, сума постачання та сума ПДВ, адже такі помилки можуть суттєво впливати на розрахунок податкових зобов'язань і не допускаються при формуванні податкового кредиту. Найпоширенішим способом виправлення помилок у податкових накладних є складання розрахунку коригування. За умови правильного оформлення та своєчасної реєстрації такого документа, сума ПДВ з помилкової податкової накладної може бути безперешкодно включена до податкового кредиту [6].

Висновки. Отже, податковий кредит є фундаментальною складовою системи ПДВ, адже його економіко-правова сутність полягає у праві платника ПДВ зменшити податкові зобов'язання на суму ПДВ, сплаченого (нарахованого) при придбанні товарів (робіт, послуг), які використовуються в діяльності, що підлягає оподаткуванню. Завдяки податковому кредиту забезпечується відшкодування ланцюгового ефекту оподаткування, що дозволяє уникнути подвійного оподаткування та стимулює економічну активність. У свою чергу, чітке нормативне регулювання порядку формування податкового кредиту є запорукою ефективного адміністрування ПДВ, зменшення податкових зловживань та забезпечення надходжень до бюджету. Правові засади формування податкового кредиту в системі ПДВ становлять собою сукупність нормативно-правових положень, які регламентують порядок, умови та підстави включення сум ПДВ до складу податкового кредиту платника податку. Вказані засади ґрунтуються на принципах законності, обґрунтованості, документального підтвердження та економічної доцільності витрат. На наше глибоке переконання, пропонуємо до правових засад формування податкового кредиту в системі податку на додану вартість відносити: 1) наявність статусу платника ПДВ – податковий кредит формується виключно платниками ПДВ, зареєстрованими в установленому порядку відповідно до положень ПК України; 2) до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій, визначених вичерпним переліком у статті 198 ПК України; 3) документальне підтвердження – підставою для формування податкового кредиту є належним чином оформлена податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також інші документи, визначені законодавством (митні декларації, рахунки, тощо); 4) податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, яка визначається від бази оподаткування відповідно до порядку визначеного ПК України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 13.05.2025).
2. Кобильнік Д.А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис....канд. юрид. наук: 12.00.07/Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2002. 206 с.
3. Ніщимна С.О., Павлішак Р. Я. Податковий кредит в Україні: проблеми теорії та практики. Інтеграція юридичної освіти, науки і практики як основа сталого розвитку кримінально-виконавчого законодавства України: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 12–13 жовт. 2017 р.). Чернігів: Академія ДПтС, 2017. С. 235–238.
4. Кравченко Г.К. Документальне оформлення податкового кредиту з ПДВ URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/52610/1/Financial_Instruments_for_Sustainable_State_Development_in_the_Conditions.pdf#page=252 (дата звернення: 13.05.2025).
5. Макаренко Н.А. Здійснення державного контролю господарської діяльності великих платників податків в період воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Ужгород, 2023. Т. 1. Вип. 80. С. 501–506.
6. Сінельнікова Х.В. Право на податковий кредит з ПДВ в контексті останніх змін податкового законодавства URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/4042/62.pdf?sequence=1> (дата звернення: 13.05.2025 року).