

## Податкова консультація

Про порядок формування  
податкового кредиту з ПДВ

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку формування податкового кредиту з ПДВ та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), та повідомляє.

Як зазначено у зверненні, згідно з договором поруки підприємство 1 (далі – **платник**) зобов'язується замість підприємства 2 (далі – **покупець**) здійснювати оплату підприємству 3 (далі – **постачальник**) за спожиту **покупцем** електричну енергію.

Відповідно до пункту 1.1 статті 1 розділу I ПКУ відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ.

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

При цьому пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ визначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ визначено, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг визначається

виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

Порядок формування податкового кредиту з ПДВ визначено статтею 198 розділу V ПКУ.

Підпунктом «а» пункту 198.1 статті 198 розділу V ПКУ передбачено, що до складу податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг.

Згідно з пунктом 198.3 статті 198 розділу V ПКУ податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 розділу V ПКУ, протягом такого звітного періоду, зокрема, у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг.

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.

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 розділу V ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

При цьому податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

Форму та порядок заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 (зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 23.02.2017 № 276).

Так, у податковій накладній зазначаються в окремих рядках обов'язкові реквізити, зокрема повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупця (отримувача) товарів/послуг (підпункт «д» пункту 201.1 статті 201 розділу V ПКУ).

Отже, незалежно від того, що згідно з умовами цивільно-правового договору виконання обов'язку щодо оплати за товари/послуги покладено на іншу особу, податкова накладна складається та реєструється в ЄРПН платником ПДВ - постачальником товарів/послуг на **покупця (отримувача)** таких товарів/послуг.

Враховуючи викладене та виходячи із даних, зазначених у доданому до зверненні договорі поруки, безпосереднім споживачем електричної енергії є не платник, а **покупець**, а тому законодавчі підстави для складання **постачальником** податкової накладної та реєстрації її в ЄРПН на **платника** відсутні. У даному випадку **платник** є особою, яка здійснює оплату за електричну енергію, але не є її споживачем, а **постачальник** є особою, що отримує від третьої особи (**платника**) оплату за поставлену **покупцю** електричну енергію. Отже, **постачальник** зобов'язаний скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН на **покупця**, який є безпосереднім споживачем електричної енергії.

При цьому, у разі якщо згідно з умовами цивільно-правового договору **покупцем** не здійснюється оплата **постачальнику** за спожиту ним електричну енергію, то законодавчі підстави для віднесення сум ПДВ до складу податкового кредиту за такою податковою накладною у **покупця** відсутні.