

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING OF VALUE ADDED TAX PAYERS

Соколов В.В., аспірант кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена проблемам обліку платників податку на додану вартість. Висвітлено позиції науковців щодо поняття податку на додану вартість та його ознаки, а також приділено увагу функціям та меті цього податку. Виділено види реєстрації платників податку на додану вартість, до яких законодавство відносить добровільну та примусову, а також вимоги до примусової реєстрації платника. Розглянуто питання форм подачі заяви про реєстрацію платником податку на додану вартість, серед яких слід назвати паперову; електронну за умови використання електронного підпису; форму додатку до реєстраційної карти.

Розглянуто варіативність у даті внесення запису про реєстрацію особи платником податку на додану вартість, а також внесення запису у разі переходу на сплату інших податків. Проаналізовано підстави відмови реєстрації платником податку на додану вартість, до яких законодавство відносить суму, меншу 1 000 000 гривень від здійснення операцій з постачання товарів чи надання послуг, порушення подання форми заяви про реєстрацію, а також невідповідність вимогам добровільної реєстрації.

Висвітлено підстави анулювання свідоцтва платника податків на додану вартість та здійснено їх класифікацію за суб'єктом ініціації відповідної процедури, проаналізовано практичні проблеми анулювання свідоцтва, до яких належить анулювання реєстрації на сформований податковий кредит, внаслідок чого постає проблема використання такого кредиту.

Проаналізовано теоретичні та практичні особливості функціонування Єдиного реєстру податкових накладних, його значення в реалізації права на бюджетне відшкодування, спрощення контролю за платниками податку на додану вартість без застосування камеральних чи документальних перевірок та покладання тягаря мотивування на покупців продукції чи послуг. Розглянуто позиції Верховного суду щодо відсутності вини у простроченні або відсутності реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування, до випадків чого належить наявність технічних проблем на стороні реєстраційного органу.

Зроблено висновки щодо основних проблем обліку платників податку на додану вартість та доцільності їх врегулювання, що дасть змогу значно підвищити рівень комунікації з органами податкового контролю, внаслідок чого зменшиться кількість спорів у цьому питанні.

Ключові слова: податок на додану вартість, реєстрація платником податку на додану вартість, анулювання свідоцтва платника податку на додану вартість, проблеми функціонування Єдиного реєстру податкових накладних.

The article is devoted to the problems of accounting for value added taxpayers. The opinions of scientists on the concept of value added tax and its features are highlighted, as well as attention is paid to the functions and purpose of this tax. The types of registration of value added taxpayers are distinguished, to which the legislation includes voluntary and compulsory and requirements for compulsory registration of taxpayers. The issue of forms of filing an application for registration as a value added taxpayer, including paper; electronic, provided the use of an electronic signature; in the form of an appendix to the registration card.

Variability in the date of making a record of registration of a person as a value added taxpayer, as well as making a record in case of transition to the payment of other taxes. The grounds for refusal to register as a value added taxpayer are analyzed, to which the legislation refers to the amount of less than 1,000,000 hryvnias from the supply of goods or services, violation of the application form for registration and non-compliance with voluntary registration. The grounds for revoking the certificate of value added taxpayer and their classification according to the subject of the relevant procedure, as well as analyzed the practical problems of revocation of the certificate, which includes revocation of registration for a tax credit, resulting in a problem in using such credit.

Theoretical and practical features of the Unified Register of Tax Invoices, its importance in exercising the right to budget reimbursement, simplification of control over payers without applying in-house or documentary checks and imposing a burden of motivation on buyers of products or services. The positions of the Supreme Court on the absence of guilt in delay or lack of registration of the tax invoice or calculation of adjustments are considered, in which cases there are technical problems on the part of the registration authority. Conclusions were made on the main problems of accounting for value added taxpayers and the feasibility of their settlement, which will significantly increase the level of communication with tax authorities, thereby reducing the number of disputes in this matter.

Key words: value added tax, registration as a value added taxpayer, cancellation of the value added taxpayer's certificate.

Діяльність держави у різних сферах суспільного життя потребує регулярного та належного фінансування. Основним джерелом надходження коштів є сплата податків та зборів платниками. Податок на додану вартість посідає значне місце у співвідношенні з іншими податками та зборами у кількості коштів, які сплачуються протягом діяльності суб'єктів господарювання та фізичних осіб – підприємців. Усвідомлюючи переваги податків та зборів перед іншими джерелами наповнення державного бюджету, зазначаємо, що облік цього податку є важливим та актуальним питанням забезпечення стабільності діяльності держави та її органів.

Правове регулювання обліку податків як складової частини податкового контролю та теоретичні основи податку на додану вартість вивчали Н. Світлюк, Л. Калиновська, С. Пепеляєв, М. Кучерявенко.

Невирішені раніше проблеми стосуються наявності теоретичних проблем та практичних аспектів, що виникають під час обліку платників податку на додану вартість, реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування.

Податковий кодекс України визначає податок на додану вартість (далі – ПДВ) як непрямий податок,

який нараховується та сплачується відповідно до норм Розділу V Податкового кодексу України [1].

Аналізуючи наукову літературу щодо поняття ПДВ, доходимо висновку, що науковці переважно погоджуються з поняттям, наданим законодавцем, проте воно є занадто лаконічним, внаслідок чого вони намагаються більш розширено його сформулювати.

М. Кучерявенко, визначаючи поняття податку на додану вартість, виділяє такі його ознаки:

- 1) непрямий податок;
- 2) виникає на стадії реалізації та споживання товарів;
- 3) тоді як сплачується податок покупцем, формальне відрахування коштів до державного бюджету здійснюється особою, що продала товар, надала роботу чи послугу;
- 4) податок сплачується на всіх етапах реалізації [2].

Заслужує на увагу визначення, яке надала Г. Бех: ПДВ – непрямий податок, який виступає частиною новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем цих товарів (робіт, послуг) до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг [3].

Зміст ПДВ розкривається завдяки функціям цього податку. Науковцями зазвичай виділяються основні функції, такі як фіскальна та регулятивна, проте частина вчених вважає регулюючу функцію частиною фіскальної [4]. Фіскальну функцію породжує природа податків, вона полягає у наповненні Державного бюджету. Окрім того, ПДВ забезпечує рівномірне та стабільне поповнення бюджету. Сутністю регулюючої функції є перерозподіл вартості валового національного продукту між державою та платниками податку, тобто забезпечення балансу особистих та загальнодержавних інтересів.

Облік платників податків ведеться задля створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахуванням фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. Задля здійснення обліку та єдиної реєстрації, контролю платників цього податку створено Реєстр платників ПДВ. Дані, що знаходяться у цьому реєстрі, повинні становити податкову таємницю. Окрім цього, в разі отримання даних податкового обліку у осіб з'являється обов'язок зі збереження податкової таємниці [5]. В разі розголошення інформації настає відповідальність згідно із законом. Податковий закон не передбачає спеціальних положень щодо режиму податкової таємниці, опосередкований висновок про захист такої інформації можна зробити з пункту 63.12 статті 63 податкового закону, у якому зазначається, що інформація, яка збирається, накопичується, використовується та формується органами податкової служби під час обліку платників податків, використовується з огляду на обмеження, передбачені для податкової інформації [1].

Податковий кодекс України передбачає обов'язкову та добровільну реєстрацію платників. Відповідно, якщо загальна сума від здійснення операцій із постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку I–III груп. Винятком із цього правила є ситуація, якщо особа ввозить товари на територію України в розмірах, які підлягають оподаткуванню, тоді податок сплачується під час оформлення товарів без подальшої необхідності реєстрації як платника цього податку. Добровільна реєстрація платників податку відбувається за заявою особи за умови, що обсяги операцій менші від вищезазначеної суми або відсутні.

Можна виділити декілька форм подачі заяви про реєстрацію платником ПДВ. Так, її можна подавати у паперовому вигляді фізичною особою – керівником юридичної особи або її представником; в електронному вигляді за умови використання електронного підпису; у формі додатку до реєстраційної картки, що подається для реєстрації фізичної особи – підприємця або юридичної особи [5].

Законодавство передбачає певну варіативність у даті внесення запису про реєстрацію особи платником ПДВ. У разі добровільної реєстрації контролюючий орган протягом трьох робочих днів робить запис із запланованого заявником дня реєстрації, який зазначений у заяві та збігається з днем початку податкового періоду. Якщо під час добровільної реєстрації запланований день внесення запису не зазначений, контролюючий орган реєструє особу з першого числа місяця, що йде наступним після спливу двадцяти календарних днів з дня надходження відповідної заяви. У разі зміни ставки єдиного податку або

переходу осіб на спрощену систему оподаткування запис робиться із запланованого заявником днем, який відповідає початку календарного кварталу, з якого застосовується ставка єдиного податку, за якої можлива сплата ПДВ. Під час переходу на сплату інших податків та зборів запис відбувається з першого числа місяця, з якого здійснено перехід, якщо перше число місяця, з якого відбувається перехід, на день подання заяви не настало. В разі настання першого календарного місяця, з якого відбувається перехід на сплату інших податків і зборів на день подання заяви, то це відбувається з дня внесення запису до реєстру платників ПДВ.

Контролюючий орган має право відмовити у реєстрації особи як платника ПДВ, якщо за результатами розгляду заяви особа не відповідає вимогам платнику податку, якщо сума від здійснення операцій із постачання товарів чи надання послуг, що підлягають оподаткуванню, менше 1 000 000 гривень, якщо не відповідає вимогам добровільної реєстрації платників податку, а також у разі порушення подання форми заяви про реєстрацію. Реєстрація осіб платниками проводиться відповідними органами податкової служби шляхом внесення запису до Реєстру платників ПДВ. При цьому формується свідоцтво з унікальним номером та датою початку його дії. Зареєстрованому платнику податку у строк, визначений законом, видається свідоцтво, що підтверджує реєстрацію платником ПДВ у формі, що передбачена додатком 2 до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [5].

Про всі видані та анульовані свідоцтва платників ПДВ центральний орган податкової служби подає інформацію до Державної митної служби України, що передає інформацію до митних органів. Порядок передання даних із реєстру платників ПДВ визначається сумісними договорами про співробітництво або інформаційне забезпечення.

До причин анулювання реєстрації платника ПДВ Податковий кодекс відносить зниження обсягів постачання, ліквідацію або реорганізацію платника податку, перехід на єдиний податок, неподання декларацій із ПДВ, за рішенням суду, припинення дії договору про спільну діяльність. Загалом анулювання реєстрації особи як платника цього податку через зниження обсягів постачання проводиться за заявою самого платника податку, за всіма іншими підставами анулювання може проводитися або за заявою особи, або за рішенням контролюючого органу [6]. Класифікувати підстави анулювання реєстрації можна за суб'єктом ініціації процедури, а саме за заявою самого платника в разі добровільного анулювання реєстрації; примусово контролюючим органом у разі неподання податкових декларацій та ухвалення рішення суду; автоматично контролюючим органом у разі ліквідації юридичної особи, припинення реєстрації фізичної особи – підприємця, а також під час переходу на спрощену систему оподаткування, яка не передбачає сплати ПДВ.

Особливістю полягає в тому, що якщо за рішенням суду скасовується анулювання реєстрації особи як платника ПДВ, то за цим рішенням контролюючий орган включає цю особу до Реєстру платників ПДВ зі збереженням дати первинної реєстрації особи як платника зазначеного податку.

Анулювання реєстрації особи як платника ПДВ проводиться на дату подання платником податку заяви або прийняття рішення контролюючим органом про анулювання реєстрації платника ПДВ. З цього моменту платник не може формувати податковий кредит, уточнювати розрахунки по декларації та складати податкові накладні, проте існує обов'язок на подання декларації платника податку за останній звітний період. У цьому разі декларація буде подаватися у письмовій формі через обмеження доступу до електронного кабінету. Строком подання такої декларації є 20 календарних днів, що наступають за останнім календарним днем податкового місяця. На цьому етапі у платника ПДВ все ще є змога подати у декларації

податковий кредит за попередньо зареєстрованими податковими накладними.

У певних випадках анулювання реєстрації припадає на сформований податковий кредит, внаслідок чого постає проблема використання кредиту. З одного боку, за наявності в особи права на отримання бюджетного відшкодування вона може його отримати навіть без статусу платника ПДВ. З іншого боку, відповідно до пункту 184.7 статті 184 ПКУ, якщо платник податку включив суму податку за купівлею послуг, активів чи товарів до податкового кредиту і не використав суму, він зобов'язаний здійснити «умовний продаж», тобто платник податку зобов'язаний визначити податкові зобов'язання за цими необоротними активами, послугами та товарами з огляду на їх звичайні ціни. На практиці наслідком цієї операції є втрата можливості використання цих сум у подальшій господарській діяльності.

Окрім того, невиконання обов'язку щодо умовного продажу породжує ризик ініціації податкової перевірки, внаслідок якої можливе настання негативних наслідків, таких як збільшення зобов'язань з ПДВ. Наслідки можуть бути усунені шляхом успішного оскарження рішення про анулювання реєстрації платника ПДВ. Саме така позиція викладена в Ухвалі Вишого адміністративного суду України від 22 червня 2016 р. по Справі № К/800/53023/15 [7].

Відповідно до пункту 56.3 статті 56 ПКУ, скарга на рішення податкового органу подається протягом 10 днів, що обчислюються з моменту отримання платником податків рішення, що оскаржується. На практиці виникає проблема щодо дати отримання повідомлення про скасування реєстрації платником ПДВ, оскільки належним повідомленням про скасування реєстрації вважається публікація з Реєстру платників ПДВ інформації на офіційному сайті центрального органу Державної податкової служби. Внаслідок цього виникають ситуації, коли особа не помічає повідомлення такого типу та може пропустити строк оскарження.

Слід також звернути увагу на Єдиний реєстр податкових накладних (далі – ЄРПН) через його зв'язок із реєстром платників ПДВ. Всі податкові накладні та розрахунки коригування потрапляють до ЄРПН, внаслідок чого цей реєстр дав можливість відповідним контролюючим органам аналізувати операції з ПДВ та контролювати їх, не застосовуючи документальні та камеральні перевірки. Через велике значення ЄРПН у системі адміністрування ПДВ у державі виникає необхідність мотивувати платників податків одразу зареєструвати розрахункові квитанції та податкові квитанції у ЄРПН. Відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПКУ, під час здійснення операцій із постачання товарів та послуг платник податку, тобто продавець товарів та послуг, зобов'язаний в установленний термін скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою, тобто якщо постачальник не здійснив реєстрацію податкової накладної чи розрахунку коригування, то покупець позбавляється права на отримання податкового кредиту з ПДВ [1].

Впровадження цього правила дало змогу податковим органам здебільшого позбавитись необхідності мотивування платників податків реєструвати розрахункові документи. Замість цього тягар мотивування був покладений на покупців продукції чи послуг. Зрештою, законодавець все ж таки передбачив додаткову гарантію реєстрації податкових накладних, а саме встановив граничні строки реєстрації таких документів. Для тих документів, що були проведені у першій половині місяця, – до кінця поточного місяця, а для тих, що були проведені у другій половині місяця, – до 15 числа наступного місяця. Наявність строку подачі документів, а також обов'язків спровокувала проблематику на практиці. Неподання або несвоєчасне подання платником податків тягне настання відповідальності. Сума штрафу залежить від прострочення строку

та обраховується у відсотковому співвідношенні від суми ПДВ у податковій накладній та розрахунку коригування.

Слід також звернути увагу на те, що відповідальність за несвоєчасне подання розрахункових документів покладається на платника податку. Особливість процедури полягає в тому, що від платника податку залежить лише подання таких документів, а реєстрація податкових накладних належить до повноважень контролюючого органу. Внаслідок цього у науковому середовищі панує думка про те, що покладання штрафу взагалі не є доречним, оскільки ця стаття ігнорує ситуації, коли прострочення або відсутність реєстрації відбулося не з вини платника податків. Відповідно до Правового висновку Верховного суду у складі колегії суддів Касаційного суду від 30 січня 2018 року у Справі № 815/2745/17, багаторазове намагання платника податків вчинити реєстрацію податкових накладних та/або розрахункових коригувань у межах граничних строків із безпідставним неприйняттям контролюючим органом свідчить про відсутність ознаки протиправності у діях особи та виключає склад податкового правопорушення [8].

Крім того, технічні проблеми також створюють певні складнощі під час подачі податкових накладних. Дійсно, такі ситуації можуть бути на обох сторонах податкових правовідношень. Будь-які технічні несправності на стороні платника податку зазвичай покладаються на самого платника, проте на практиці можна зустріти ситуації, коли несвоєчасне подання податкових накладних через технічні проблеми на стороні реєстраційного органу є підставою нарахування штрафу, який передбачений статтею 120.1 Податкового кодексу, хоча диспозиція норми передбачає відповідальність саме не за реєстрацію документів, а за неподання них. Про це свідчить Індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби від 22 вересня 2019 р. № 678/6/99-99-12-02-01-158/ПК [9].

Протилежної думки дотримуються суди. У Постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду України від 12 липня 2019 року у Справі № 0940/1600/18 суд дійшов висновку, що встановлена нормою пункту 120-1.1 статті 120-1 ПК відповідальність платника податку на ПДВ за порушення граничного строку у вигляді накладання штрафу може застосовуватись, якщо платник податку не надіслав податкову накладну ДФС [10].

Обов'язок із податкового обліку посідає центральне місце у системі податкового обов'язку. Забезпечення сплати податків можливе лише в разі реєстрації осіб як платників податків із поєднанням ведення податкового обліку об'єктів оподаткування. Проведення обліку платників податку дає змогу забезпечити отримання відомостей про кількість платників податку. Окрім цього, воно забезпечує можливість прогнозування податкових надходжень до бюджетів і фондів. На практиці виникають проблеми під час здійснення обліку. Наприклад, відсутність чіткого переліку інформації, що становить податкову таємницю, провокує зловживання з боку податкових органів. Наявна сьогодні норма, що обмежує використання податкової інформації, занадто звужує поняття «податкова таємниця». Крім того, відсутність поняття «податкова таємниця» зумовлює проблеми під час розмежування персональних даних платників податків та інформації з обмеженим доступом. Щодо питання подання та реєстрації податкових накладних, то доцільним буде впровадження процедури, яка дасть змогу платникам податків подати до контролюючого органу заяву про те, що податкова декларація та/або розрахунок коригування були подані вчасно, проте їх опрацювання відбулось несвоєчасно, внаслідок чого відбулось прострочення строку на подання податкових документів. Це дасть змогу значно підвищити рівень комунікації з органами податкового контролю, внаслідок чого зменшується кількість спорів у цьому питанні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.
2. Кучерявенко М. Основи податкового права : навчальний посібник. Харків : Легас, 2001. С. 62–63.
3. Бех Г. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2001. 163 с.
4. Кучерявенко М. Курс налогового права : в 6 т. Т. 4 : Особенная часть: Косвенные налоги. Харьков : Право, 2007. 536 с.
5. Налоговое право : учебник / под. ред. С. Пепеляева. Москва : Юристъ, 2003. 591 с.
6. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : Наказ Державної податкової адміністрації України від 29 грудня 2010 р. № 978. *Офіційний вісник України*. 2011. № 1. Ст. 55.
7. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22 червня 2016 р., судова справа № К/800/53023/15. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/uhvala-vishhogo-administrativnogo-sudu-ukraini-vid-22062016-u-spravi-803141415-a> (дата звернення: 14.09.2021).
8. Постанова Верховного суду України від 30 січня 2018 р., судова справа № 815/2745/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72028890> (дата звернення: 15.09.2021).
9. Індивідуальна податкова консультація ДФС від 22 лютого 2019 р. № 678/6/99-99-12-02-01-158/ПК. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-ezhednevnyj-buhgalterskij-obzor-39-texnicheskie-problemy-s-serverom-gfs-i-shtraf-zapnevovremennuyu-registraciju-rk> (дата звернення: 17.09.2021).
10. Постанова Верховного суду України від 12 серпня 2019 р., судова справа № 0940/1600/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82996815> (дата звернення: 17.09.2021).