

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.22

Атаманчук Н.І.

Національний університет державної фіскальної служби України

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена дослідженню правового статусу платника податку на додану вартість, визначенню прав та обов'язків платників податку на додану вартість, відповідальності платників податку на додану вартість в умовах реформування податкового законодавства й адаптації до норм Європейського Союзу. Проаналізовано різні погляди вчених на наявність реального та формального платників податку на додану вартість, їх відмінності та характеристики. Розглянуто спеціальний порядок реєстрації платників податку на додану вартість, можливі зловживання суб'єктами господарювання та порушення встановлених вимог чинного законодавства. Обґрунтовано застосування зарубіжної практики та гармонізації вітчизняного податкового законодавства із правом Європейського Союзу.

Ключові слова: платники податку, податок на додану вартість, реєстрація платників податку, Податковий кодекс України.

Постановка проблеми. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) посідає головне місце серед непрямих податків, які справляються в Україні. Більше того, за рахунок надходжень від цього податку формується переважна більшість податкових надходжень Державного бюджету України. За оцінками фахівців, протягом останніх років ПДВ залишається найбільш проблемним і дискусійним українським податком, що зумовлює необхідність дослідження широкого кола правових питань, пов'язаних зі встановленням, адмініструванням і сплатою ПДВ.

Одним із таких питань сьогодні є дослідження правового статусу платника ПДВ, розмежування формального та реального платників, визначення кола прав та обов'язків платників ПДВ, особливості відповідальності платників ПДВ в умовах реформування податкового законодавства й адаптації до норм ЄС. Відсутність єдиної думки в цьому аспекті, як серед науковців, так і серед практиків, і наявність суттєвих прогалин у законодавстві штовхає до пошуку нових поглядів і формування конкретних пропозицій щодо вдосконалення сучасного податкового та митного законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Слід зазначити, що суттєвий внесок у розробку правового механізму ПДВ зробили такі вчені, як: Г.В. Бех, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, С.М. Греца, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, М.В. Ярош та ін.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження поняття платника ПДВ, ознак та особливостей реєстрації платників ПДВ, а також окреслення проблемних аспектів правового регулювання платників ПДВ і формулювання пропозицій щодо вдосконалення законодавства у цій сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Як слушно зауважує Д.О. Гетманцев, категорія «платник податку» є основоположною категорією податкового права, враховуючи те, що він є основним суб'єктом податкових правовідносин нарівні з контролюючими органами [1, с. 197].

Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ від 28 листопада 2006 р. (далі – Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС) дає досить узагальнене визначення платника податку. Платником податку Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС називає будь-яку особу, котра самостійно веде в будь-якому місці будь-яку підприємницьку

діяльність, якими б не були мета чи результати такої діяльності [2, ст. 9].

Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з цим Кодексом [3, ст. 15].

Щодо платників саме ПДВ, то в науковій літературі існують різні думки щодо поняття, особливостей і класифікації таких суб'єктів. На погляд М.П. Кучерявенка, багато проблем і помилок викликані саме тим, що не проводиться вкрай важливе для розуміння непрямого оподаткування розходження між особою, котра фактично оплачує податок (є носієм податку), й особою-платником, на якій лежить податковий обов'язок із його оплати [4, с. 362]. Такої ж позиції дотримується М.В. Ярош, характеризуючи ознаки непрямого оподаткування і визначаючи існування носія податку, що юридично не визначений як учасник податкових відносин, але де-факто частково виступає носієм податкового тягаря [5, с. 6].

Переважна більшість вчених висловлюють позицію, за якою головною особливістю платника ПДВ (у разі сплати податку при поставці товарів і послуг) є розрив між реальним і формальним платниками. Реальним платником є особа, яка купує товари (послуги), тому що саме за рахунок її коштів здійснюється сплата цього податку. Формальним же платником податку є особа, котра реалізує товари (послуги) й отримує кошти від їх покупця. Після реалізації товарів (послуг) така особа має перерахувати суми ПДВ до бюджету. Фактично сума податку, сплачена реальним платником, проходить через формального платника, яким вона і перераховується на відповідні бюджетні рахунки [6, с. 56; 7, с. 14].

Ще однією класифікацією, яка широко застосовується у науковій літературі, є поділ платників на юридичних і фактичних. Однак такий підхід є суто теоретичним, адже існування фактичного платника законодавцем не передбачене, а ст. 15 ПКУ згадує лише юридичного платника. Більш того, поняття «платник податків» співвідноситься із визначенням податкового обов'язку, закріпленим у ст. 36 ПКУ, що визначається як обов'язок платника податку обчислити, заде-

кларувати та сплатити суму податку та збору в порядок і строки, визначені ПКУ та законами з питань митної справи. У контексті викладеного вчені [8, с. 65] зазначають, що в останнього фактичного споживача, за загальним правилом, по суті не виникає податкового обов'язку з ПДВ, власне чому він і не є його платником у розумінні ст. 15 ПКУ. Науковець С.М. Греца також зауважує, що фактично споживач (покупець товарів, робіт і послуг) не бере участі у процесі адміністрування ПДВ, більш того, він і не має організаційних чи правових засобів для цього, тому закріплення правового статусу юридичного платника ПДВ саме за продавцем товарів (робіт, послуг) є цілком виправданим [9, с. 66]. Винятком із цього правила можемо вважати лише останніх споживачів, котрі водночас підпадають під перелік осіб, вказаних у ст. 180 ПКУ, тобто в цій особі відбувається збіг реального та формального платників ПДВ.

Крім того, досить цікавим є підхід законодавця до визначення платників ПДВ. Так, у п. 14.1.139 ПКУ міститься власне тлумачення терміна «особа», яка у контексті розділу V ПКУ вважається окремою особою також двох чи більше осіб, що здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи (звісно, лише у межах такої діяльності). Тобто розуміння платника податків не вичерпується переліком осіб, наданим у ст. 15 ПКУ.

Ст. 180 ПКУ конкретизує, які саме з перелічених осіб є платниками ПДВ, а саме: 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку; 2) будь-яка особа, котра зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку; 3) будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також: особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством; особа, яка використовує, у т. ч. при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та / або всупереч умовам чи цілям її надання згідно з ПКУ, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено; 4) особа, котра веде облік результатів діяльності за договором

про спільну діяльність без утворення юридичної особи; 5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік із ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, отриманого в управління за договорами управління майном; 6) особа, котра проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, по яке не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави; 7) особа, уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, які виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; 8) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний із виконанням угоди про розподіл продукції [3].

Перелік платників ПДВ, що міститься у ст. 180 ПКУ, є вичерпним та не підлягає розширеному тлумаченню. Хоча вчений Л.Г. Шморгун як недолік ст. 180 ПКУ називає відсутність серед категорій платників ПДВ покупців споживчих товарів як його справжніх платників [10, с. 234].

Необхідно зазначити, що законодавець передбачає спеціальний порядок реєстрації платників ПДВ. Така спеціальна реєстрація є особливістю цього податку, оскільки у разі сплати переважної більшості інших податків і зборів достатнім є факт перебування платника на обліку в податковому органі без будь-яких реєстраційних заходів.

Відповідно до п. 181.1 ст. 181 ПКУ у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій із постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у т. ч. з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ст. 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої – третьої групи [3]

Однак необхідно зазначити, що сьогодні мають місце зловживання суб'єктами господарювання та порушення вище встановленої вимоги чинного законодавства щодо обов'язку реєстрації платника ПДВ. Зокрема, суб'єкти господарювання, що не є платниками ПДВ, здійснюючи протягом короткого проміжку часу експорт продукції у значних

обсягах (понад 1 млн грн), всупереч закону, не реєструються як платники ПДВ. Заходи контролюючих органів, спрямовані на залучення зазначених платників до реєстрації платника ПДВ, є у переважній більшості безрезультатними через відсутність платника за юридичною адресою, припинення діяльності такого суб'єкта після здійснення експортних операцій і через відсутність правового регулювання порядку дій податкових органів, направлених на примусову реєстрацію суб'єктів господарювання як платників ПДВ у таких випадках. Вказаний недолік діючого законодавства призводить не тільки до завдання збитків бюджету у вигляді недоотримання ПДВ, а й до неповернення країні виручки в іноземній валюті від здійснення експортних операцій, що надалі відображається в зменшенні відрахувань до бюджету прямих податків. Це є прогалиною податкового законодавства, якою користуються несумлінні платники, ухиляючись від обов'язкової реєстрації як платники ПДВ та від сплати податку до бюджету.

Для прикладу, платниками ПДВ відповідно до ст. 156 Податкового Кодексу Грузії вважаються «особи, зобов'язані зареєструватися як платники ПДВ» [11]. Таким чином, особи, зобов'язані зареєструватися як платники ПДВ, уже вважаються платниками цього податку і, як наслідок, несуть усю передбачену відповідальність за порушення податкового законодавства.

Показовим прикладом є судова практика щодо моменту виникнення статусу платника ПДВ, який також виникає з моменту державної реєстрації юридичної особи, адже згідно з п. 183.10 ПКУ будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку і яка у випадках і в порядку, передбачених цією статтею, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту й отримання бюджетного відшкодування (наприклад, Ухвала ВАС України від 07 жовтня 2014 р. № К/800/37423/14) [12].

Виняток містить п. 208.4 ПКУ [3], який передбачає особливий механізм справляння ПДВ за відсутності юридичного платника ПДВ. За таких умов існують дві категорії суб'єктів: отримувач послуг, не зареєстрований як платник податку (на якого покладено обов'язок перерахувати податок до бюджету); нерезидент, не зареєстрований як платник податку (постійне представництво нерезидента). Це також визначає Порядок заповнення і подання податкової звітності з ПДВ,

затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 р. № 21 [13].

Формулювання п. 208.5 ПКУ тільки додатково вказує, що податковий обов'язок у цьому разі виконується за відсутності платника: «Отримувач послуг прирівнюється до платника податку для цілей застосування правил цього розділу щодо сплати податку, стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування». Тобто, отримувач лише прирівнюється до платника, але не є ним [1, с. 208].

Як зазначають О.М. Ілюшик і Ю.І. Марець [14, с. 229], будь-яка податкова система як система норм і правил передбачає можливість платника податків на власний розсуд використовувати такі правила та, визначаючи алгоритм своєї поведінки, ефективно використовувати саме ті норми та правила, які дають можливість у межах закону (а часто й використовуючи недоліки закону) мінімізувати свої податкові навантаження.

Усе це спонукає платника податків до способів мінімізації податкових зобов'язань із ПДВ, а саме: штучного формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів, фальшивих накладних діючих підприємств і накладних попередніх податкових періодів; здійснення віртуальних фінансово-господарських операцій; реалізація продукції через спрощену систему оподаткування; здійснення операцій фіктивного експорту [15, с. 157].

Вченим П.Л. Куликом розглянуто найбільш типові прояви девіантної поведінки платників під час справляння ПДВ, зокрема схеми, засновані на прогалинах законодавства, та схеми, пов'язані з прямим порушенням норм законодавства – ухиленням від оподаткування [16, с. 9].

Як зазначають В.Л. Андрущенко і Т.В. Тучак, всі позитивні й негативні морально-етичні риси платника податків сходяться і вимірюються результативним показником *tax compliance*. В ідеалі *tax compliance* – стан виконання податкових зобов'язань за умови дотримання платником норм і правил чинного законодавства щодо повного і своєчасного декларування, адміністрування і справляння податку із недопущенням легальних і нелегальних форм ухилення від податків. Результат *tax compliance* можна розуміти і як різницю (*tax gap*) між належною сумою податку і фактично збраною сумою. Податки, сплачені з остраху перед загрозою покарання (*tax compliance by fear*), не відповідають критеріям істинної податкової моралі [17, с. 270–271].

Висновки.

1. Незважаючи на ступінь вивчення правового статусу платників ПДВ, у науковій літературі досі залишаються дискусійними питання щодо поняття, особливостей, класифікації платників цього податку. Переважна більшість вчених (Г.В. Бех, М.П. Кучерявенко, М.С. Шаренко, М.В. Ярош та ін.) висловлюють позицію щодо розриву між реальним і формальним платниками, зазначаючи, що реальним платником є особа, яка купує товари (послуги), і саме за рахунок її коштів здійснюється сплата цього податку до бюджету, тоді як формальним платником податку є особа, котра реалізує товари (послуги) й отримує кошти від їх покупця. Протилежну позицію з цього приводу займають вчені Н.В. Бойко, Ю.М. Бисага, Д.О. Гетманцев, С.М. Греца, В.Л. Форсюк, В.І. Ярема та ін., наголошуючи, що фактично споживач (покупець товарів, робіт і послуг) не бере участі у процесі адміністрування ПДВ, не має організаційних чи правових засобів для цього, внаслідок чого він і не є його платником у розумінні ст. 15 ПКУ.

2. Загальне поняття платника податків наведене у п. 15.1 ст. 15 ПКУ. Визначення особи для цілей розділу V ПКУ «Податок на додану вартість» міститься в п. 14.1.139 ст. 14 ПКУ. Ст. 180 ПКУ конкретизує перелік платників ПДВ і визначає в п. 180.1, хто саме є платником податку для цілей оподаткування.

3. Вважаємо, що платниками ПДВ є суб'єкти податкових правовідносин, без яких неможливе здійснення адміністрування ПДВ, на яких покладений обов'язок із ведення податкового обліку, складення та подачі декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податку, здійснення реєстрації податкових накладних, забезпечення сплати податку до бюджету тощо.

4. Сьогодні мають місце зловживання суб'єктами господарювання та порушення встановленої вимоги чинного законодавства щодо обов'язку реєстрації платника ПДВ. Зокрема, суб'єкти господарювання, що не є платниками ПДВ, здійснюючи протягом короткого проміжку часу експорт продукції у значних обсягах (понад 1 млн грн), всупереч закону, не реєструються як платники ПДВ. Вбачаємо за необхідне внести зміни до діючих нормативних актів у частині обов'язкової реєстрації суб'єктів платниками ПДВ у разі здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

5. Прояви девіантної поведінки платників під час справляння ПДВ, використання схем, засно-

ваних на прогалинах законодавства, та схем, пов'язаних із прямим порушенням норм законодавства, а саме ухиленням від оподаткування ПДВ, потребують перегляду податкових норм і внесення змін до чинного податкового законодавства.

Список літератури:

1. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2017. 496 с.
2. Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 р. № 994_928. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#o488.
3. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17.
4. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. К.: «Правова єдність», 2008. 701 с.
5. Ярош М.В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.08. Київ, 2018. 20 с.
6. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 207 с.
7. Шаренко М.С. Правовий статус платника податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Х., 2010. 19 с.
8. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бойко Н.В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2014. 329 с.
9. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: монографія / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та ін. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика». 2016. 200 с.
10. Шморгун Л.Г. Податки з обороту і на додану вартість: порівняльні характеристики в контексті практичного застосування. Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. 2011. № 2. С. 234.
11. Налоговый кодекс Грузии от 27 марта 2012 г. № 5942. URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/download/1043717/87/ru/pdf>.
12. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.
13. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.
14. Ілюшик О.М., Марець Ю.І. Мінімізація платниками ПДВ податкових зобов'язань шляхом залучення підприємств тіньового сектора економіки. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична. 2017. Вип. 4. С. 221–231.
15. Дмитрів В.І., Фришок Т.Ю. Фіскальне значення податку на додану вартість та його роль у підвищенні інвестиційної привабливості країни. Наукові записки. Серія «Економіка». 2013. Вип. 21. С. 153–157.
16. Кулик П.Л. Фіскальний потенціал податку на додану вартість в Україні та його реалізація: автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2015. 21 с.
17. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. К.: Алерта, 2013. 384 с.

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО СТАТУСА ПЛАТЕЛЬЩИКОВ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

Статья посвящена исследованию правового статуса плательщика налога на добавленную стоимость, определению прав и обязанностей плательщиков налога на добавленную стоимость, ответственности плательщиков налога на добавленную стоимость в условиях реформирования налогового законодательства и адаптации к нормам Европейского Союза. Проанализированы различные взгляды ученых на наличие реального и формального плательщиков налога на добавленную стоимость, их различия и характеристики. Рассмотрены специальный порядок регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость, возможные злоупотребления субъектами хозяйствования и нарушение установленных требований действующего законодательства.

Ключевые слова: плательщики налога, налог на добавленную стоимость, регистрация налогоплательщиков, Налоговый кодекс Украины.

LEGAL STATUS OF VALUE ADDED TAX PAYERS IN UKRAINE

The article is devoted to the study of the legal status of the value added tax payer, the definition of the rights and duties of taxpayers, the responsibilities of taxpayers in the context of reforming tax legislation and adapting to EU standards. Different views of scientists concerning the availability of real and formal value added tax payers, their differences and characteristics were analyzed. Considered a special procedure of value added tax payers registration and possible violations of business entities and violation of established requirements of the current legislation. The application of foreign practice and harmonization of domestic tax legislation with the EU law is substantiated.

Key words: *taxpayers, value added tax, taxpayer registration, Tax Code of Ukraine.*