



В. О. Коленик*

ПРАВОВИЙ СТАТУС ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Податок на додану вартість є основним податковим джерелом надходжень до Державного бюджету України, що забезпечує фінансування державних завдань та функцій. Саме тому він став одним із найважливіших в системі оподаткування України. Це обумовлює необхідність ґрунтовних наукових досліджень. На сьогодні окремих робіт, які були б присвячені виключно аналізу проблем, пов'язаних з правовим регулюванням податку на додану вартість в Україні не було. Ряд аспектів цього податку досліджувала Г. В. Бех, яка торкалась аналізу інституту непрямого оподаткування в цілому. Окремі положення правового механізму податку на додану вартість досліджувались також в роботах Д. В. Вінницького, О. Ю. Грачової, Ю. О. Крохіної, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, С. Г. Пепеляєва, Д. М. Щокіна та інших. Характеристика платника цього податку робилась лише в сенсі таких напрямків.

Виходячи з цього, ми виокремлюємо для цієї статті низку завдань. По-перше, необхідно з'ясувати становище платника податку на додану вартість, виходячи з природи податкового обов'язку в цілому. По-друге, важливо визначитись, яким чином при законодавчому закріпленні платника податку враховуються розбіжності між формальним та реальним платником. По-третє, з'ясувати, яким чином деталізуються особливості правового статусу платника податку на додану вартість в Україні. Безумовно, досконало такі завдання можуть бути розкриті в ґрунтовній праці, тому в цій статті ми спробуємо визначитись з головними вихідними положеннями, деякі аспекти яких можна лише виокремити для подальшої деталізації в інших публікаціях.

Платник податку виступає в якості основного елемента правового механізму податку. На наш погляд, це визначальний елемент при побудові конструкції податкового обов'язку взагалі. Справа в тому, що через нього виокремлюються підстави визначення зобов'язаної особи, до якої спрямовується імперативний наказ вносити певну суму коштів до відповідного бюджету. До того ж значення такого елемента податкового механізму підкреслюється і спрямованістю норми ст. 67 Конституції України, яка підкреслює обов'язок кожного сплачувати податки та збори.

Природа непрямих податків передбачає чітке розмежування формального й реального платника, осіб, які вносять кошти до бюджету, та осіб, які надають ці кошти. Повною мірою це відноситься до податку на додану вартість. Платники податків в цьому випадку визначаються як особи, на яких покладається обов'язок перераховувати суми податку на додану вартість, які утримані в ціні реалізації, до бюджету. При цьому визначення платника саме і будується шляхом розмежування формального та реального учасника таких відносин. Податок на додану вартість, сплачений у ціні придбання реальним споживачем товарів (робіт, послуг), перераховується до бюджету формальним платником. Виходячи з цього, платником податку на додану вартість є особа, яка зобов'язана здійснювати утримання й внесення в бюджет цього податку. В той же час сплачується цей податок покупцем або особою, що ввозить (пересилає) товари на митну територію України.



Чинне податкове законодавство України закріплює визначення платника податку на додану вартість за рахунок складної конструкції. Спочатку законодавець виділяє родове поняття у п. 1.3 ст. 1 Закону України “Про податок на додану вартість”¹ визначає платника податків як особу, що зобов’язана здійснювати утримання й внесення в бюджет податку, який сплачується покупцем, або особою, що імпортує товари на митну територію України. Цим самим визначається орієнтованість податкового обов’язку саме на формального платника. І тільки в ст. 2 цього Закону вказана норма одержує свою видову деталізацію. Чинна редакція Закону України “Про податок на додану вартість” припускає системний підхід до виділення осіб, на яких покладається обов’язок сплачувати податок на додану вартість. Платником податку на додану вартість є:

- 1) будь-яка особа, що:
 - а) здійснює або планує здійснювати господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник цього податку;
 - б) підлягає обов’язковій реєстрації як платник податків;
 - в) імпортує товари (супутні послуги) в обсягах, що підлягають обкладанню цим податком;
- 2) будь-яка особа, що за своїм добровільним рішенням зареєструвалася платником податків;
- 3) особа, яка підлягає обов’язковій реєстрації як платник податків, у випадку:
 - а) якщо загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг) (у тому числі з використанням локальної або глобальної комп’ютерної мережі), що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов’язань третім особам, протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 300000 гривень (не враховуючи податок на додану вартість);
 - б) якщо особа уповноважена вносити консолідований податок з об’єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту по їхній основній діяльності й підприємствами зв’язку, що перебувають у підпорядкуванні платника податків;
 - в) якщо особа поставляє товари (послуги) на митній території України з використанням локальної або глобальної комп’ютерної мережі, при тому, що особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України;
 - г) якщо особа здійснює операції з реалізації конфіскованого майна, незалежно від того, чи досягає воно загальної суми операцій по поставці товарів, послуг, що сукупно перевищують протягом останніх дванадцяти календарних місяців 30 000 гривень (без обліку податку на додану вартість), а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа.
- 4) будь-яка особа, що імпортує (для фізичних осіб — ввозить або пересилає) товари (супутні послуги) на митну територію України для їх використання або споживання в Україні, незалежно від того, який режим оподаткування вона використовує. До даної категорії платників не відносяться фізичні особи, незареєстровані як платники податків, які ввозять (пересилають) товари (предмети) у супровідному багажі або одержують їх як поштове відправлення в межах неторгового обороту в обсягах, що не підлягають оподаткуванню відповідно до митного законодавства. Також виключаються із

¹ ВВР. — 1997. — № 21. — Ст. 156.



платників нерезиденти, які пересилають поштові відправлення відповідно до правил Міжнародного поштового союзу на митну територію України, і одержувачі таких поштових відправлень.

При класифікації податків по принципу платника податок на додану вартість відноситься до категорії платежів із змішаним платником. Чинне податкове законодавство України при виділенні зобов'язаних осіб не пов'язує виникнення податкового обов'язку з типом учасника відносин. При сплаті податку на додану вартість в якості зобов'язаних осіб виступають як юридичні, так і фізичні особи. Головна підстава виникнення та реалізації обов'язку по податку на додану вартість пов'язується з критерієм резидентства. Саме з цих позицій акцентується увага на особливостях віднесення до платників податків осіб, що поставляють товари (послуги) на митну територію України, нерезидентів, які пересилають поштові відправлення.

Таким же чином у якості зобов'язаних осіб визначаються й індивідуальні підприємці, до яких відносяться фізичні особи, які зареєстровані у встановленому порядку і здійснюють підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи, а також приватні нотаріуси, адвокати, що заснували адвокатські кабінети. Фізичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи, але не зареєструвалися як індивідуальні підприємці у порушення вимог цивільного законодавства, при виконанні податкових обов'язків не вправі посилатися на те, що вони не є індивідуальними підприємцями (ст. 11 Податкового кодексу РФ)².

Віднесення до зобов'язаних осіб платників податку на додану вартість носить формальний характер. Серед платників податків, які визначені ст. 2 Закону України "Про податок на додану вартість", можна виділити групу осіб, за якими безумовно закріплюється обов'язок по сплаті даного податку. При цьому законодавець підкреслює необхідність реєстрації учасників цих відносин. Це стосується як обов'язкової реєстрації платників податку, так і поведінки осіб, які за своїм добровільним рішенням реєструються платниками податків.

Порядок реєстрації платників податку на додану вартість регулюється Законом України "Про податок на додану вартість". Ст. ст. 1, 2, 9 містять процедуру реєстрації зобов'язаних осіб. Необхідно погодитися із зауваженням Г. В. Бех щодо нелогічності в послідовності розташування статей цього Закону³. Якщо в ст. ст. 1 і 2 містяться родові й видові підходи до законодавчого регулювання платника податку на додану вартість, то абсолютно логічно було б відразу після цього й зупинитися на закріпленні специфічних різновидів облікових обов'язків платника податків — реєстрації осіб, у яких виникає обов'язок у зв'язку з податком на додану вартість. Звертає на себе увагу в цьому випадку й порушення загальнонародової конструкції, закладеної в законі, що регулює концептуальні, загальні положення оподаткування — Законі України "Про систему оподаткування"⁴. У цьому акті після ст. 4 "Платники податків і зборів (обов'язкових платежів)" розташована ст. 5 "Облік платників податків і зборів (обов'язкових платежів)".

Правове регулювання статусу платника податку на додану вартість (виходячи з визначеного місця цього податку в системі оподаткування України) передбачає узгодження низки нормативно-правових актів. В одному законодавчому акті

² Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

³ Див.: Бех Г. В. Правове регулювання косвенних податків в Україні: Монографія / Под ред. Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2003. — С. 48.

⁴ ВВР. — 1991. — № 39. — Ст. 510.



складно врегулювати всі аспекти реєстраційних дій, що пов'язані з визначенням обов'язку по цьому податку. Виходячи з цього, необхідне вдосконалення норм, що регулюють реєстрацію платників податку на додану вартість на рівні закону й підзаконного акта. Законом України "Про податок на додану вартість" доцільно закріпити принципіві положення (поняття реєстру платників податку на додану вартість; перелік даних і відомостей, які його становлять; права й обов'язки осіб, що беруть участь у його веденні). У той же час уточнення їх можна зробити на рівні підзаконного акта. Стан чинного податкового законодавства України навпаки припускає та закріплює певне дублювання норм. Так, ст. 9 Закону України "Про податок на додану вартість" повторюється Положенням "Про реєстрацію платників податку на додану вартість" № 79⁵.

Обов'язковій реєстрації платниками податку на додану вартість відповідно до ст. 2 Закону України "Про податок на додану вартість" підлягають:

1) особи, у яких загальна сума від здійснення оподатковуваних операцій протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищила 300 000 грн. (не враховуючи податок на додану вартість) незалежно від режиму оподаткування;

2) особи, уповноважені вносити консолідований податок з об'єктів оподаткування, що виникають при поставці послуг підприємствами залізничного транспорту й зв'язку;

3) особи, що поставляють товари (послуги) з використанням комп'ютерних мереж (глобальних або локальних), при цьому особа-нерезидент може здійснювати таку діяльність тільки через своє постійне представництво, зареєстроване на території України;

4) особи, що реалізують конфісковане майно й товари незалежно від системи оподаткування;

5) імпортери товарів і супутніх їм послуг для використання й споживання на митній території України незалежно від системи оподаткування (п. 2.4 ст. 2 Закону України "Про податок на додану вартість").

Особи, що не відповідають перерахованим вище ознакам, не зобов'язані реєструватися платниками податку на додану вартість в обов'язковому порядку. Треба враховувати, що в 2005 році в Закон України "Про податок на додану вартість" було внесено низку сутнісних змін, які стосувались ознак зобов'язаних осіб, виходячи з цього, змінився і перелік зобов'язаних осіб. З цього часу не повинні реєструватися як платники податку на додану вартість в обов'язковому порядку особи, що здійснюють торгівлю готівкою.

Формування правового статусу платника передбачає поєднання прав із обов'язками. Виконання обов'язку по реєстрації платника податку на додану вартість визначає і можливість користування деякими правами. Наприклад, право на нарахування податку й складання податкових накладних надається винятково особам, зареєстрованим як платники податку на додану вартість (пп. 7.2.4 п. 7.2 ст. 7 Закону України "Про податок на додану вартість"). Виходячи з цього, закріплення специфічного обліково-звітного механізму обумовлює підстави підвищення або зниження конкурентоспроможності платника. Тільки платник податку на додану вартість при реалізації товару платникові податку на додану вартість має можливість надавати останньому податкову накладну й вказувати у виставленому рахунку суму податку на додану вартість. В іншому випадку покупець — платник податку на додану вартість втрачає право на податковий кредит.

⁵ ОВУ. — 2000. — № 17. — Ст. 584.



Законодавчо врегульовані випадки, коли платник податку на додану вартість виключається з Реєстру (п. 9.8 ст. 9 Закону України “Про податок на додану вартість”), які означають зняття особи з обліку в податковому органі й анулювання Свідоцтва платника податку на додану вартість. Це може здійснюватись як з ініціативи платника податків, так і податкового органу. За власною ініціативою особа може бути знята з обліку у випадку, якщо вона була платником податку на додану вартість не менше двох років і протягом останніх дванадцяти поточних календарних місяців мала обсяг оподатковуваних операцій менше 300 000 грн. Межа в 300 000 грн. як критерій при знятті з реєстрації особи як платника податку на додану вартість використовується, лише починаючи з 1 січня 2006 р. (п. 13 Перехідних положень Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України”)⁶. До 1 січня 2006 року діяв інший критерій оцінки обсягу оподатковуваних операцій платників податку на додану вартість — 61 200 грн.

Застосування цього рівня могло бути надане тільки особам, які відповідали виключенням із Закону України “Про податок на додану вартість” ознакам платника податку на додану вартість (наприклад особи, що реалізують товари (роботи, послуги) за наявні кошти). В той час було передбачено, що особа, яка торгує за наявні кошти, незалежно від обсягів продажу, зобов’язана зареєструватись платником податку на додану вартість. З 1 січня 2006 року особа може подати заяву про виключення її з Реєстру платників податку на додану вартість у випадку, якщо обсяг операцій від продажу за готівку не перевищує 300 000 грн.

Зняття з обліку платника податку на додану вартість (незалежно від того, здійснюється воно за власною ініціативою або за рішенням податкового органу) відбувається у випадках:

- ліквідації платника податків за власним рішенням чи за рішенням суду або визнання його банкрутом;
- переходу особи, зареєстрованої платником податку на додану вартість, на спрощену систему оподаткування;
- вибору спеціального режиму оподаткування особою, зареєстрованою як платник податку, по іншій ставці, встановлений законодавством про податок на додану вартість;
- ненадання платником податків протягом 12 календарних місяців декларації по податку на додану вартість або подання декларації, що свідчить про відсутність оподатковуваних операцій протягом такого періоду (п. 9.8 ст. 9 Закону України “Про податок на додану вартість”).

*Стаття рекомендована до друку кафедрою фінансового права
Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого
(протокол № 12 від 26 червня 2007 року)*



⁶ Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 25.03.2005 р. // ВВР. — 2005. — № 17, № 18-19. — Ст. 267.