

ЩОДО ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

У статті розглянуто особливості обліку платників податків і зборів. Особливу увагу звернено на облік платників податку на додану вартість. Наведено класифікацію податків за різними підставами; визначено особливості операцій, які оподатковуються зазначеним податком.

Ключові слова: податок на додану вартість, платник податків, податковий облік, оподаткування.

I. Вступ

Останніми роками фінансова система України зазнала значних змін, пов'язаних із перетворенням існуючих та виникненням нових інститутів, трансформацією правового регулювання практично всіх сфер суспільного життя. Особливо важливими при цьому є перетворення, що відбулися у фінансово-правовій сфері регулювання, зокрема, у податковій сфері.

II. Постановка завдання

Мета статті – розглянути питання, що пов'язані із податковим обліком. Здійснюючи порівняльний аналіз податкового законодавства (норми актів, якими було врегульовано податковий облік платників податків та відповідні норми чинного Податкового кодексу України), зацентровано увагу на тому, які підстави, види й особливості обліку висуває законодавець.

III. Результати

Цікавим видається облік платників податків на додану вартість. Справа в тому, що такого обліку формально немає. Вбачається, що це не так. Для реєстрації як платника податку на додану вартість особа подає заяву, видається свідоцтво тощо. Отже, облік платника не обмежується реєстрацією і реєстраційними процедурами.

Також вважаємо за доцільне більш детально зупинитися на розгляді податкового обліку платників податку на додану вартість, оскільки збільшилася кількість випадків відмови у реєстрації. Серед підстав для такої відмови можна виділити як формальні, так і матеріальні. До матеріальних слід зарахувати різне тлумачення законодавчих норм органами державно-податкової служби й особами, які повинні чи бажають зареєструватися платниками податку на додану вартість. До формальних слід зарахувати незначні помилки у реєстраційній заяві, наприклад, нерозбірливе заповнення.

Залежно від форми оподаткування, податки можна класифікувати на прямі та непрямі. Слід погодитися з М.П. Кучерявенко, який зауважив, що тією чи іншою мірою всі податкові системи є конструкціями, котрі поєднують прямі та непрямі податки. Навряд чи можна безумовно говорити про виняткову перевагу одних чи інших. І прямі, і непрямі податки затребувані, раціональні, але ефективність чинної системи оподаткування визначається не перевагою одного чи іншого типу податків, а їх раціональним, логічним і ефективним співвідношенням. Реалізація фіскальних завдань держави вимагає як насичення дохідних частин бюджетів, так і створення дієвих передумов і стимулів для розвитку суспільного виробництва в цілому, активізації підприємницької активності. Саме переміщаючи центр тяжіння в оподаткуванні то на майно, то на доходи чи оборот, і можна формувати ефективну систему оподаткування. Причому слід мати на увазі, що сформовані пропорції та співвідношення між прямими і непрямими податками є активними, змінюється й оновлюється механізм, який чутливо реагує на зміни пропорцій, цілей і завдань як зовнішніх, так і внутрішніх [4, с. 17].

На вибір системи співвідношення між прямими і непрямими податками впливає безліч факторів. Так, Г.В. Бех звертає увагу, що непрямі податки більш раціональні в умовах унітарних держав, логічно виходячи з того, що за рахунок непрямих податків (у першу чергу податку на додану вартість) здійснюється формування державного бюджету, тоді як майнові, прибуткові податки орієнтовані на формування дохідних частин регіональних або місцевих бюджетів [1, с. 22–23].

Підкреслюючи ефективність стягнення непрямих податків, Ш. Монтеск'є зазначає: "Податки на товари найменше відчутні для народу, тому що вони не пов'язані з формальною вимогою сплати. Вони можуть бути так розсудливо розподілені, що народ майже й не знатиме, що сплачує їх. Для цього

особливо важливо, щоб сплату податку було покладено на того, хто продає товари. Останній чудово знає, що він платить не зі своїх коштів, а в поданні покупця, який по суті сплачує цей податок, він зливається в єдине ціле з ціною товару” [2, с. 109]. Податок на додану вартість – універсальний непрямий податок, що займає питому частину надходжень до Державного бюджету України. Так, відповідно до Закону України “Про Державний бюджет України на 2011 рік” [3] податок на додану вартість становить 47,5% від обсягу податкових надходжень і майже 40% загального обсягу доходів Державного бюджету України.

Непряме оподаткування має свої особливості. Серед них можна виділити: відокремлення формального і реального платника; непрямі податки входять як елемент до ціни реалізації; непрямі податки диференціюють складові податкового обов’язку; об’єктом оподаткування виступає вартість обороту; законодавче закріплення підстав перекалення податку з формального на реального платника; поєднання індикативного і фактичного способів визначення об’єкта оподаткування і форм стягування [4, с. 21–23].

До прийняття Податкового кодексу України регламентація обліку платників податку на додану вартість здійснювалась Законом України “Про податок на додану вартість” [9] та Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість [7]. В 01.01.2011 р., із набуттям чинності Податкового кодексу України, Закон України “Про податок на додану вартість” втратив чинність. Разом із тим, зазначене Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість (втрата чинності 14.01.2011 р.) продовжувало регламентувати порядок реєстрації. Податковий кодекс України і Положення по-різному регламентували процедуру реєстрації платника податку на додану вартість. У випадку наявності розбіжностей у правовій регламентації, звичайно, пріоритет повинен бути за нормами ст. 183 Податкового кодексу України.

Із 14.01.2011 р. чинним є нове Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [8]. Зазначене Положення розроблене вже відповідно до норм Податкового кодексу України.

Для реєстрації як платника податку на додану вартість особа повинна вже перебувати на загальному обліку в податковому органі за місцезнаходженням або місцем проживання відповідно. Реєстрація особи як платника податку на додану вартість може бути як добровільною, так і обов’язковою. Так, відповідно до ст. 181 Податкового кодексу України у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів (робіт, послуг), що підлягають оподаткуван-

ню на додану вартість, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп’ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн (без урахування самого податку на додану вартість), така особа зобов’язана зареєструватися як платник податку в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання). Виключення становлять особи, які є платником єдиного податку.

Якщо особа, у зв’язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій є меншими від встановленої для обов’язкової реєстрації суми й обсяги постачання товарів/послуг іншим платникам податку на додану вартість за останні 12 календарних місяців сукупно становлять не менше ніж 50% загального обсягу постачання, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою (добровільна реєстрація). Також добровільно може зареєструватися особа, статутний капітал або балансова вартість активів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів) якої перевищує 300 тис. грн та яка не є платником податку на додану вартість відповідно до п. 181.1 ст. 181 Податкового кодексу України, незалежно від наявності здійснених нею оподатковуваних операцій та обсягу постачання товарів (робіт, послуг) іншим платникам податку.

Слід звернути увагу, що відповідно до пп. 6 п. 180.1 ст. 180 Податкового кодексу України особа, яка проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у ст. 172 Митного кодексу України [5]), незалежно від того, чи досягає вона необхідної для обов’язкової реєстрації платником податку на додану вартість суми операцій із постачання товарів (робіт, послуг), така особа визнається платником податку на додану вартість. На обов’язковість реєстрації не впливає обраний режим оподаткування.

Звертаємо увагу, що відповідно до пп. 14.1.139 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, під особою (з метою оподаткування на додану вартість (у тому числі й для реєстрації як платника) слід розуміти:

- суб’єкта господарювання – юридична особа, у тому числі підприємство з іноземними інвестиціями, незалежно від форми та часу внесення таких інвестицій;
- іншу юридичну особу, що не є суб’єктом господарювання;

- фізичну особу (громадянин України, іноземець та особа без громадянства), яка здійснює діяльність, що належить згідно із законодавством до підприємницької (крім фізичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва відповідно до законодавства), та/або ввозить товари на митну територію України; представництво нерезидента, що не має статусу юридичної особи.

Передбачена можливість сплати податку на додану вартість (мається на увазі формальний платник) без реєстрації платником податку на додану вартість. Цим правом наділені особи, які ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню на додану вартість. Сплата податку відбувається під час митного оформлення товарів.

Слід мати на увазі, що до операцій, які підлягають оподаткуванню (оподатковувані операції) на додану вартість, належать операції, що:

- підлягають оподаткуванню за основною ставкою;
- підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою;
- звільнені та тимчасово звільнені від оподаткування.

У контексті розгляду порядку реєстрації платників податку на додану вартість слід зупинити увагу на відокремленні формального і реального платника. При непрямому оподаткуванні формальним платником податку на додану вартість є особа, яка здійснює операції, котрі є об'єктом оподаткування (постачання товарів, робіт, послуг). Реальним же платником є споживач товарів, робіт, послуг.

Оподатковуваними на додану вартість операціями є операції з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;

г) вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту;

д) з метою оподаткування до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митно-

го складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями гл. 35–37 Митного кодексу України;

е) з метою оподаткування до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями гл. 35–37 Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України;

ж) постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [6, с. 374–379].

Будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації чи прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платника податку, подає до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву платника податку на додану вартість (далі – реєстраційна заява), форма якої закріплена у додатку 1 до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [8]. Реєстраційна заява складається із загальних відомостей (хто реєструється: юридична особа; фізична особа; представництво нерезидента; інвестор угоди про розподіл продукції; учасник договору про спільну діяльність; управитель майна) та 21 пункту, 20 з яких заповнює особа, що реєструється. Реєстраційну заяву обов'язково має бути підписано заявником із зазначенням дати. Усі розділи реєстраційної заяви підлягають заповненню. Необхідно зазначити, що особі складно (особливо, якщо реєструється фізична особа чи юридична особа, що не має у своєму штаті бухгалтера та не обслуговується у бухгалтерській фірмі) зорієнтуватися у специфічних термінах, що містяться у реєстраційній заяві. Тому і не дивно, що органи державної податкової служби дуже часто відмовляють у реєстрації платником податку на додану вартість у зв'язку із формальними ознаками. Однак, не можна говорити, що Державна податкова служба України залишила платників податків наодинці зі своїми проблемами. Так, у кожній податковій інспекції здійснюються безкоштовні індивідуальні консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства. Будь-яка особа може прийти і проконсультуватися з питань застосування податкового законодавства.

IV. Висновки

Отже, у статті було розглянуто особливості обліку платників податків і зборів. Особливу увагу звернено на облік платників податку на додану вартість. Було наведено класифікацію податків за різними підставами, визначено особливості операцій, які оподатковуються зазначеним податком.

Список використаної літератури

1. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине : монография / Г.В. Бех ; под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 128 с.
2. Демин А.В. Налоговое право России : учеб. пособ. / А.В. Демин ; Федер. агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. ин-т. – Красноярск : Румц, 2006.
3. Додаток № 1 до Закону України “Про державний бюджет України на 2011 рік” від 23.12.2010 р. № 2857-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 7. – Ст. 52.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2007. – [Т. 4: Косвенные налоги]. – 536 с.
5. Митний кодекс України від 11.07.2002 р. // Відом. Верхов. Ради України. – 2002. – № 38. – Ст. 288.
6. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 2. – 1128 с.
7. Про затвердження Положенням про реєстрацію платників податку на додану вартість : Наказ Державної податкової адміністрації України від 01.03.2000 р. № 79 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 14. – Ст. 584.
8. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.12.2010 р. № 978 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 55.
9. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.

Стаття надійшла до редакції 01.02.2013.

Калиновская Л.В. Налоговый учет плательщиков налога на добавленную стоимость

В статье рассматриваются особенности учета плательщиков налогов и сборов. Особое внимание обращается на учет плательщиков налога на добавленную стоимость. Приводится классификация налогов по различным основаниям, также определяются особенности операций, облагаемых данным налогом.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налогоплательщик, налоговый учет, налогообложение.

Kalynovs'ka L. On tax accounting tax payers of VAT

The article reviews the features of taxpayers and fees. Particular attention the author pays a tax payer of VAT. A classification of taxes for various reasons, as determined by the characteristics of transactions that are taxable mentioned taxes.

Key words: value added tax, taxpayer, tax accounting, taxation.