

Дмитрик Ольга Олександрівна

завідувачка відділу правових досліджень використання природних ресурсів у сфері господарювання та забезпечення екологічної безпеки НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України, завідувачка кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, докторка юридичних наук, професорка, заслужена діячка науки і техніки України
ORCID: 0000-0001-5469-3867

Маринів Наталія Анатоліївна

кандидатка юридичних наук, доцентка, доцентка кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID: 0000-0002-3082-9608

**ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕНОСТІ ЗМІСТУ ОBOB'ЯЗКІВ ПЛАТНИКА
ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ
ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ**

У публікації зосереджено увагу на розгляді деяких аспектів визначеності змісту обов'язків платника податків і зборів. Підкреслено, що в умовах сьогодення, коли на платників податків покладається все більше обов'язків, їх податкове навантаження стрімко збільшується, проблеми визначеності змісту таких обов'язків, а відтоді й захищеності їх прав та інтересів, виступають на перший план при формуванні податкової безпеки. У цьому контексті розглянуто питання окреслення змісту обов'язку продавця товарів / послуг зі складення, реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та надання покупцю податкової накладної, що наразі актуалізується при сплаті податку на додану вартість.

Ключові слова: податкова визначеність, обов'язки платника податків і зборів, податки, податкова безпека, податок на додану вартість.

Dmytryk Olga

2nd PhD, Professor, Head of the Department of Legal Research of the Use of Natural Resources in the field of Management and Ensuring Environmental Safety of

Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine, Professor of the Department of Financial Law of the Yaroslav Mudryi National Law University, Honored Worker of Science and Technology of Ukraine

Maryniv Nataliia

PhD, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Financial Law of the Yaroslav Mudryi National Law University

THE ISSUE OF THE DETERMINATION OF THE CONTENT OF THE OBLIGATIONS OF THE PAYER OF TAXES AND FEES IN THE CONTEXT OF FORMATION TAX SECURITY

The publication focuses on considering some aspects of the certainty of the content of the taxpayer's duties and fees. It is emphasized that in today's conditions, when more and more obligations are imposed on taxpayers, their tax burden is rapidly increasing, the problems of determining the content of such obligations, and hence the protection of their rights and interests, come to the fore in the formation of tax security. In this context, the issue of outlining the content of the obligation of the seller of goods / services to draw up, register in the Unified Register of tax invoices and provide the buyer with a tax invoice, which is currently updated upon payment of value added tax, was considered.

Key words: tax certainty, duties of the taxpayer and fees, taxes, tax security, value added tax.

Питання податкової безпеки останніми роками стають предметом численних обговорень. Це не випадково, адже податкова безпека засвідчує такий стан оподаткування, адміністрування податків і зборів, для якого перш за все характерним є захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин. Звичайно, важливими є й стійкість і економічна незалежність податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства; здатності податкової системи до розвитку і вдосконалення, спроможності своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування та здатності системи оподаткування в повній мірі реалізовувати усі функції

податків як фіскальної, так і регулюючої та соціальної з метою максимального узгодження інтересів держави та платників податків [1, с. 18]. Однак в умовах сьогодення, коли на платників податків покладається все більше обов'язків, їх податкове навантаження стрімко збільшується, проблеми визначеності змісту таких обов'язків, а відтоді й захищеності їх прав та інтересів, виступають на перший план. У цьому контексті розглянемо як приклад питання окреслення змісту обов'язку продавця товарів / послуг зі складення, реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та надання покупцю податкової накладної, що актуалізується при сплаті податку на додану вартість.

Так, порядок справляння податку на додану вартість та його основні елементи правового механізму визначено розділом V Податкового кодексу України «Податок на додану вартість» [2]. Відповідно до п. 201.1 ст. 200 Податкового кодексу України (далі – ПК України) сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

При позитивному значенні суми, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету, тоді як при від'ємному значенні суми така сума:

а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість, що виник за попередні звітні (податкові) періоди, а в разі відсутності податкового боргу -

б) або підлягає бюджетному відшкодуванню на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету.

в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Згідно з підпунктом 14.1.181. пункту 14.1 статті 14 ПК України податковий кредит – це сума, на яку платник податку на додану вартість має

право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. При цьому, однією із особливостей справляння цього податку є залежність права отримувача товарів /послуг включити до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, від обов'язку продавця зареєструвати податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних [2].

Так, згідно із пунктом 198.6 статті 198 ПК України підставою для отримувача товарів/послуг для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, є податкові накладні, отримані з Єдиного реєстру податкових накладних. Показово, що законодавець чітко визначив, що суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними/розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями (тимчасовими, додатковими та іншими видами митних декларацій, за якими сплачуються суми податку до бюджету при ввезенні товарів на митну територію України), іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу, не відносяться до податкового кредиту.

Як бачимо, для включення до складу податкового кредиту сум податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, і тим самим, для зменшення податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, отримувач товарів /послуг повинен підтвердити своє право податковою накладною, належним чином зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних.

При цьому обов'язок зареєструвати податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних чітко покладено на постачальника товарів/послуг. Так, відповідно до п. 201.1 ст. 201 ПК України на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний: 1) скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації

у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та 2) зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений вказаним Кодексом термін.

Податкове законодавство не містить визначення поняття «реєстрація податкової накладної». Поряд із тим підп. 14.1.60 п. 14.1 ст. 14 ПК У країни закріплено, що Єдиний реєстр податкових накладних (далі – ЄРПН) – це реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних, як це передбачено абз. 17 п. 201.10 ст. 201 ПК України, встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246 [3]. Так, цей Порядок визначає механізм внесення до ЄРПН відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї. Зокрема, згідно з положеннями п.п. 2, 8 зазначеного Порядку податкова накладна – це електронний документ, який складається платником податку на додану вартість відповідно до вимог Податкового кодексу України в електронній формі у затвердженому в установленому порядку форматі (стандарті) та надсилається для реєстрації.

Як вказано у п. 12 Порядку, після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування до податкової служби в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки, за результатами яких формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування [3].

Системний аналіз наведених нормативних положень дають підстави для висновку, що в процедурі внесення інформації (відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування) до ЄРПН є дві окремі стадії: 1) надання платником податку на додану вартість податкової накладної (розрахунку коригування); 2) прийняття/неприйняття податкової накладної (розрахунку

коригування) та внесення відомостей щодо неї (нього) безпосередньо до ЄРПН. Перша із цих стадій залежить від платника податку на додану вартість і є результатом його дій, тоді як друга – це результат виконання роботи програмного забезпечення, що контролюється державною податковою службою, та/або безпосередніх дій працівників податкової служби, на яку (які) платник податку не має впливу.

Таким чином, визначаючи зміст обов'язку платника податку відповідно до Порядку, можемо констатувати, що тут йдеться саме про правильне оформлення (відповідно до пункту 201.1 статті 201 ПК України) та своєчасне надіслання накладних до Єдиного реєстру податкових накладних (відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПК України). Зважаючи на це, наступний висновок, який випливає із попередніх міркувань, це те, що платник податку не може нести відповідальність за дії, обов'язку з реалізації (здійснення, проведення) яких законодавством на нього не покладено.

Для захисту прав платника податку на додану вартість – отримувача товарів/послуг законодавець передбачив можливість подання заяви із скаргою на платника податку – продавця товарів/послуг у разі допущення останнім помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених п. 201.1 ст. 201 ПК України, та/або порушення продавцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних .

ЛІТЕРАТУРА

1. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави. *Стратегічне управління національним економічним розвитком*: монографія: в 2 т. / ред. О. В. Кендюхова. Донецьк: ДВНЗ «ДонНТ», 2013. Т. 2. С. 13–23.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL.:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246

(у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. № 341).
URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text>.

4. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>.

REFERENCES

1. Tsymbaliuk I. O. Podatkova bezpeka v systemi finansovoi bezpeky derzhavy. Stratehichne upravlinnia natsionalnym ekonomichnym rozvytkom: monohrafiia: v 2 t. / red. O. V. Kendiukhova. Donetsk: DVNZ «DonNT», 2013. T. 2. S. 13–23 [in Ukrainian].

2. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 roku № 2755-VI. URL. :[http //zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text) [in Ukrainian].

3. Pro zatverdzhennia Poriadku vedennia Yedynoho reiestru podatkovykh nakladnykh: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 29 hrudnia 2010 r. № 1246 (u redaktsii postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 26 kvitnia 2017 r. № 341). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

4. Pro zatverdzhennia poriadkiv z pytan zupynennia reiestratsii podatkovoi nakladnoi/rozrakhunku koryhuvannia v Yedynomu reiestri podatkovykh nakladnykh: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11 hrudnia 2019 r. № 1165. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].