

Синчак В.П.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри менеджменту,
економічної теорії та фінансів
Хмельницького університету
управління та права

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ РЕЄСТРАЦІЇ ПЛАТНИКІВ ПДВ В УКРАЇНІ

Обґрунтовано методичні підходи до здійснення обов'язкової та добровільної форм реєстрації платників ПДВ в Україні. Доведено їхні переваги над чинним механізмом реєстрації платників ПДВ.

The methodical approaches to realization of obligatory and voluntary forms of registration of VAT payers in Ukraine are substantiated. Their advantages over the current mechanism of registration of VAT payers in Ukraine are proved.

Ключові слова: платник ПДВ, реєстрація платника ПДВ, обов'язкова та добровільна форми реєстрації платника ПДВ, свідоцтво платника ПДВ.

Реєстрація платників податку на додану вартість у Державній податковій службі (ДПС) України є однією зі складових податкового контролю, що здійснюється на початковому етапі виникнення в господарюючих суб'єктів — юридичних осіб і фізичних осіб — підприємців обов'язків або набуття права добровільної сплати ПДВ. Ефективність реєстраційної роботи багато в чому залежить від досконалості нормативно-правових актів і належного методичного забезпечення обліку платників податків у 11 спеціалізованих, 49 міських, 63 районних у містах, 99 міжрайонних, 90 об'єднаних та інших державних податкових інспекціях, які відповідно до законодавства виконують цю функцію на території нашої держави. І хоча в податковому законодавстві досить чітко викладено загальні вимоги до верифікації платників цього загальнодержавного платежу, вже на початковому етапі його дії виникла потреба в розробці й обґрунтуванні методичних підходів до реєстрації платників — як обов'язкової, так і добровільної форм. Адже ці питання є ще мало дослідженими у вітчизняній економічній літературі, що, з одного боку, спричиняє полеміку між службовими особами ДПС і представниками платників, з другого — є проблемою теоретико-методичного спрямування, яка потребує дослідження.

Особливостям адміністрування й функціонування ПДВ в останні роки присвячено праці Т.В. Гречаної, А.Я. Кізіми, А.І. Крисоватого, В.Г. Панскова, А.М. Поддєрьогіна¹ та ін.; долучався до цієї проблематики й автор публікації.

¹ Гречана Т.В. Зустрічна перевірка з податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом України / Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: Зб. тез міжнар. наук.-практ. конф., 17—18 берез. 2011 р.: У 2 ч. / Держ. податкова адмін. України, Нац. ун-т ДПС України. — Ірпінь, 2011. — Ч. 1. — С. 75, 76; Кізіма А.Я., Крисоватий І.А.

Метою статті є обґрунтування методичних підходів до реєстрації платників ПДВ в Україні й розробка логічно-структурної схеми для обов'язкової та добровільної форм її здійснення.

Із набранням чинності Податковим кодексом України² (з 1 січня 2011 р.) (*дали* — Кодекс) не зменшується важливість реєстрації платників ПДВ. Це питання регулюється ст. 181—184 документа, якими встановлено вимоги до обов'язкової та добровільної форм її здійснення й передбачено умови, за яких вона може бути анульована. Окрім того, на виконання вимог п. 183.14 ст. 183 Кодексу наказом ДПС України від 22.12.2010 № 978³ затверджено Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість (*дали* — Положення № 978), що визначає особливості цього механізму і сприяє його практичному застосуванню.

Слід зазначити, що і в попередніх нормативно-правових актах, які регулювали це питання, а саме в Законі України “Про податок на додану вартість”⁴ (*дали* — Закон № 168/97-ВР) та Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженому наказом ДПА України від 01.03.2000 № 79⁵ (*дали* — наказ № 79), цей порядок також був чітко викладений і особливих проблем не викликав. Сприяла цьому й чинна тоді постанова Кабінету Міністрів України від 09.06.1997 № 540 “Про заходи у зв'язку з введенням у дію Закону України “Про податок на додану вартість”⁶, якою на початку запровадження цього законодавчого акта було встановлено терміни подання реєстраційних заяв і плату в розмірі одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян (17 грн) для відшкодування витрат на виготовлення бланків реєстраційних заяв і свідоцтв про державну реєстрацію платників ПДВ. По суті,

Податок на додану вартість: теорія та прагматика / Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: Зб. тез міжнар. наук.-практ. конф., 17—18 берез. 2011 р.: У 2 ч. / Держ. податкова адмін. України, Нац. ун-т ДПС України. — Ірпінь, 2011. — Ч. 1. — С. 127, 128; *Пансков В.Г.* Администрирование НДС: решение принято, но проблемы остались // *Финансы*. — 2010. — № 2. — С. 26—29; *Поддєрьогін А.М.* Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва // *Фінанси України*. — 2010. — № 5. — С. 48—57; *Синчак В.П.* Особливості реєстрації платників ПДВ у контексті Податкового кодексу України / Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: Зб. тез міжнар. наук.-практ. конф., 17—18 берез. 2011 р.: У 2 ч. / Держ. податкова адмін. України, Нац. ун-т ДПС України. — Ірпінь, 2011. — Ч. 1. — С. 267—269; *Синчак В.П., Ярмоленко Ю.Ю.* Податковий контроль в адмініструванні та відшкодуванні ПДВ / Соціальний менеджмент і управління інформаційними процесами: Зб. наук. пр. ДонДУУ. — Сер. “Державне управління”. — Донецьк: ДонДУУ, 2009. — Вип. 132. — Т. X. — С. 158—169.

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. — 2010. — № 92. — Ч. 1. — Ст. 3248.

³ Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: Наказ ДПС України від 22.12.2010 № 978 // Офіційний вісник України. — 2011. — № 1. — Ст. 55.

⁴ Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР (зі змінами) // Урядовий кур'єр. — 1997. — № 80—81. — 8 трав.

⁵ Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: Наказ ДПА України від 01.03.2000 № 79: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0208-00>.

⁶ Про заходи у зв'язку з введенням у дію Закону України “Про податок на додану вартість”: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.06.1997 № 540 // Офіційний вісник України. — 1997. — № 24. — Ст. 40.

для цього податку вперше набрала чинності вимога щодо обов'язкової реєстрації платників ПДВ — одержання платниками спеціальних свідоцтв з одночасним внесенням коштів, що зараховувались на окремий рахунок Державної податкової адміністрації та використовувались для фінансування цих заходів.

Зауважимо, що такий порядок відшкодування витрат на виготовлення свідоцтв платників ПДВ і реєстраційних заяв діяв лише до запровадження Кодексу (від дати набрання чинності його нормами зазначену плату скасовано). Це дає підстави стверджувати, що такі витрати мають відшкодовуватись за рахунок кошторису ДПС України.

Проте згадане нововведення — не єдине: від дати набрання документом чинності значно посилено підходи до реєстрації платників ПДВ. По-перше, чітко визначено вимоги, за яких господарюючий суб'єкт може зареєструватись як платник ПДВ, по-друге, встановлено порядок такої реєстрації (ст. 183 Кодексу).

У першому випадку це стосується форм реєстрації, зокрема обов'язкової й добровільної, для кожної з яких передбачено окремі норми. Так, відповідно до ст. 181 документа особа зобов'язана зареєструватись як платник ПДВ (обов'язкова форма реєстрації), якщо сума від здійснення операцій із постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 тис. грн (без урахування ПДВ).

Доцільно зауважити, що така вимога, як зазначено в цій же статті Кодексу та в Положенні № 978, не стосується платника єдиного податку. З огляду на зазначене останній, для одержання статусу платника ПДВ, повинен перейти на загальнодержавну систему оподаткування (за винятком суб'єктів, які сплачують єдиний податок за ставкою 6 %) та виконати умови щодо обов'язкової або добровільної форм реєстрації.

Отже, реєстрацію платників ПДВ доцільно розглядати залежно від обраної системи оподаткування, оскільки перед її здійсненням господарюючому суб'єкту — юридичній особі або фізичній особі — підприємцю доцільно провести певні дії. Наочно їх можна зобразити з допомогою пропонованого алгоритму, властивого платнику податків, який у передбачений Кодексом термін постійно перебуває на загальнодержавній системі оподаткування (рис.), причому реєстрація може здійснюватись, як уже зазначалося, в обов'язковій і добровільній формах.

Неодмінною умовою для обов'язкової та, власне, і добровільної форм реєстрації платника ПДВ є вимога стосовно дотримання 12-місячного строку перебування на загальнодержавній системі оподаткування. Це зрозуміло з наведених вище законодавчих вимог, якими передбачено обов'язкове здійснення оподатковуваних операцій із постачання товарів протягом останніх 12 календарних місяців, що, безумовно, є певним випробним терміном для майбутнього платника податку.

Тобто здійснюється реєстрація не випадкового суб'єкта, що має досягнутий одноразовий обсяг оподатковуваних операцій, а особи, яка має податкову історію, виразний імідж платника податку та, імовірно, постійно зростаючі обсяги

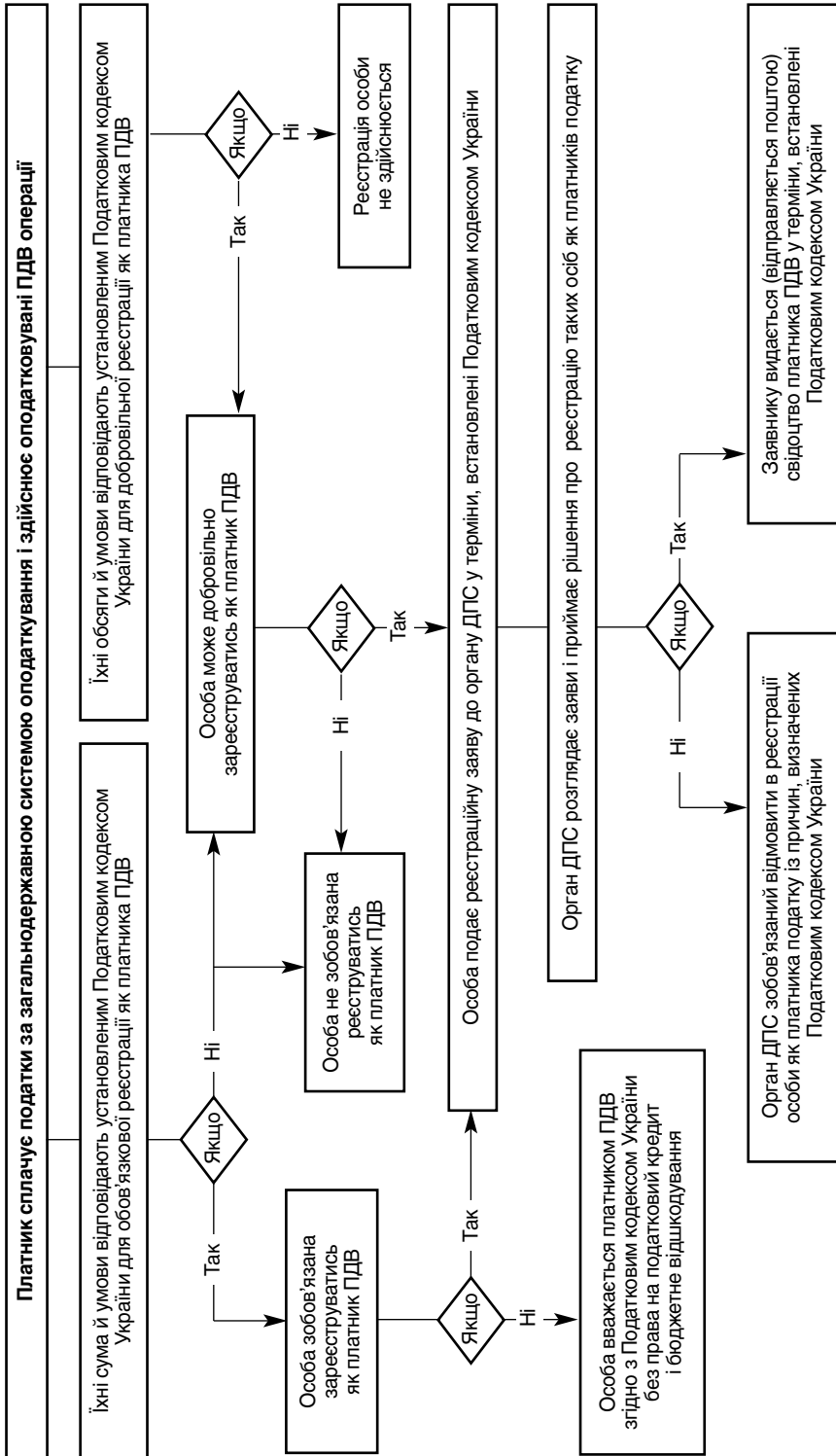


Рис. Схема реєстрації платників ПДВ без зміни системи оподаткування

постачання товарів, що підлягають оподаткуванню ПДВ. Це повинно позитивно впливати як на величину податкових надходжень до бюджету, так і на стримування бюджетного відшкодування.

Разом із тим, на нашу думку, потрібно змінити підходи до реєстрації платників ПДВ в Україні, зробивши акцент не лише на самій процедурі, а й на іншій складовій цього процесу. Зокрема, слід чітко встановити, кого саме реєструвати в першу чергу, як визначити сумлінного платника, створеного для здійснення постійної діяльності, котрому новий статус необхідний як умова для рівноправних зв'язків із партнерами по бізнесу, взаємовідносин із державним бюджетом і подальшої співпраці з іншими господарюючими суб'єктами. Безсумнівно, це завдання є одним із найскладніших і розв'язувати його потрібно негайно.

Слід зауважити, що в жодному разі не применшуємо значення процедурних питань, але вони є суто технічними, до того ж стосуються лише обсягів постачання товарів і збільшення термінів функціонування, тобто показників, досягнення яких надає особі підстави вважатися платником ПДВ. І якими б досконалими вони не були, ситуація з податковими надходженнями до бюджету й бюджетним відшкодуванням істотно не поліпшиться. Напевно, зайве переконувати у важливості відшкодування ПДВ, адже, на нашу думку, тому й запроваджено додаткову процедуру реєстрації, притаманну цьому податку, на відміну від загальноприйнятого обліку, передбаченого для платників інших податків і зборів.

Беручи до уваги вищенаведене, вважаємо, що для забезпечення достовірності проведення державної реєстрації платників ПДВ необхідно законодавчо надати податковій службі право на проведення попередньої документальної перевірки осіб щодо їх відповідності статусу платника ПДВ (за умови, що саме з цією метою вони подали реєстраційну заяву). Перевірка має здійснюватися за такими напрямками: достовірність установчих документів, а також дієздатність і наявність осіб, котрі їх підписали та/або зазначені в них; наявність фактичного місця юридичної особи господарюючого суб'єкта і проживання фізичної особи — підприємця, їх відповідність установленим вимогам. Ураховуючи складність цього питання, а також практику роботи податкової служби, перелік цих напрямів можна збільшити і слід законодавчо затвердити.

Відразу зауважимо: запропоновані нами питання щодо проведення обов'язкової попередньої документальної перевірки передбачено Податковим кодексом як умова анулювання реєстрації платника ПДВ. Однак із такою вимогою не можна погодитись однозначно, адже з моменту одержання свідоцтва платника ПДВ до виявлення порушень ним зазначених умов може минути достатньо часу для того, щоби суб'єкт підприємництва зміг не лише скористатися правом на податковий кредит, а й одержати бюджетне відшкодування.

Таким чином, для попередження подібних випадків важливо ще на початковому етапі виявити сумнівних платників ПДВ, вчасно проаналізувати зібрані щодо них матеріали, оцінити можливі ризики втрат бюджетних коштів через механізм

дії податкового кредиту й бюджетного відшкодування в перспективі, чим не допустити реєстрації недобросовісних платників.

Пропонований підхід виходить за межі вдосконалення технічної процедури й дасть змогу мінімізувати ризик реєстрації як платника ПДВ “фірм-одноенок” або інших осіб, що створюються лише задля отримання бюджетного відшкодування. Важливо й те, що вже на початковому етапі функціонування платника ПДВ, завдяки випереджальним діям податкової служби, простежуватиметься ефективність податкового контролю. Тобто методичний відбір осіб для реєстрації їх як платників ПДВ дасть можливість не лише констатувати факт порушення або втрат бюджетних коштів (які, до речі, неможливо буде повернути через недієздатність зареєстрованих суб’єктів, відсутність їх за місцем юридичної адреси й майна в них чи інших компенсаторів, як це було до сьогодні) і вжити заходів у вигляді анулювання реєстрації, а сприятиме запобіганню заподіяння шкоди державі.

Згідно зі ст. 182 Кодексу добровільна реєстрація передбачена для осіб, які здійснюють оподатковувані операції, що є меншими від установленої величини для обов’язкової форми реєстрації (300 тис. грн). Однак це положення реалізується в разі, коли господарюючі суб’єкти чи фізичні особи — підприємці дотримались вимоги стосовно обсягів постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців, що повинні сукупно становити не менше 50 % загального обсягу постачання. Тобто, як і в попередньому випадку, одним із критеріїв для добровільної форми реєстрації також встановлено 12-місячний термін, за наслідками якого визначатиметься 50-відсоткова частка реалізації продукції іншим платникам ПДВ.

Остання умова є ще одним важливим критерієм, котрого, як і вищезгаданого, Закон № 168/97-ВР не передбачав. За попереднього законодавства, якщо особа досягала обсягу поставок товару на суму 300 тис. грн, наприклад, за один—два місяці, то їй не потрібно було працювати ще 11—10 місяців, а можна було відразу подати заяву для добровільної реєстрації та після одержання свідоцтва платника ПДВ мати право на податковий кредит і виписку податкових накладних. По суті, господарюючому суб’єкту надавалася можливість вибору, що лише стимулювало його діяльність і до того ж давало змогу добровільно реєструватися як платник ПДВ без дотримання будь-яких умов щодо термінів, обсягів і напрямів реалізації продукції.

Такий порядок, на нашу думку, не може викликати істотних заперечень. Водночас із набранням чинності Податковим кодексом незмінною (за винятком окремих положень) залишилася лише обов’язкова форма реєстрації, тоді як добровільна зазнала певних нововведень, що стали для новоутворених господарюючих суб’єктів до дати їх реєстрації як платників ПДВ причиною зміни цього податку на податок з обороту. Адже такі особи, згідно з нормами п. 183.10 ст. 183 Кодексу, вважаються платником податку з 1-го числа місяця, що настає за місяцем, в якому досягнуто обсягу оподатковуваних операцій (300 тис. грн) без права на віднесення сум податку

до податкового кредиту й отримання бюджетного відшкодування до моменту їх реєстрації в цьому статусі. Це добре простежується з даних таблиці (варіант 1), зокрема, досягнувши зазначених обсягів постачання в сьомому місяці, платник повинен сплачувати ПДВ до бюджету за ставкою 20 % без права на податковий кредит.

Таблиця. **Визначення платника ПДВ і його відносин із бюджетом (порівняльний аналіз в умовах зміни податкового законодавства), тис. грн**

Період, міс.	Варіант 1 (за Податковим кодексом)				Варіант 2 (за Законом № 168/97-ВР)			
	Обсяги поставок	ПЗ	ПК1	ПДВ6	Обсяги поставок	ПЗ	ПК2	ПДВ6
1-й	15,0	—	—	—	15,0	—	—	—
2-й	35,0	—	—	—	35,0	—	—	—
3-й	25,0	—	—	—	25,0	—	—	—
4-й	60,0	—	—	—	60,0	—	—	—
5-й	65,0	—	—	—	65,0	—	—	—
6-й	95,0	—	—	—	95,0	—	—	—
7-й	90,0	17,0	8,0	17,0	90,0	17,0	8,0	9,0
8-й	45,0	9,0	3,0	9,0	45,0	9,0	3,0	6,0
9-й	30,0	6,0	1,0	6,0	30,0	6,0	1,0	5,0
10-й	20,0	4,0	0,5	4,0	20,0	4,0	0,5	3,5
11-й	0	0	0	0	0	0	0	0
12-й	5,0	1,0	0,2	1,0	5,0	1,0	0,2	0,8
Разом	485,0	37,0	12,7	37,0	485,0	37,0	12,7	24,3

Умовні позначення: ПЗ — податкові зобов'язання; ПК1 і ПК2 — можливий і дозволений податковий кредит відповідно; ПДВ6 — ПДВ для сплати до бюджету.

До того ж, як видно з даних таблиці, окрім сплати податку господарюючий суб'єкт вимушено зменшує обсяги реалізації з метою мінімізації впливу податку на результати його фінансової діяльності. Іншого варіанта він просто не має, хіба що сплачувати ПДВ до бюджету за повною ставкою, тобто без зменшення його на величину податкового кредиту (тому більш коректною для нього є назва податок з обороту), або зупинити виробництво. Хоча відповідно до Закону № 168/97-ВР (варіант 2) у нього був ще один вихід із цієї ситуації: добровільно зареєструватися протягом будь-якого періоду (в нашому прикладі він становить від одного до шести місяців), отримавши право на податковий кредит, і сплачувати ПДВ до бюджету в загальному порядку без сплати податку з обороту, властивого 1-му варіанту.

Слід зауважити, що згідно з першим варіантом у господарюючого суб'єкта також є право на добровільну реєстрацію, але вона може бути проведена лише після закінчення 12 календарних місяців і дотримання за цей період умови щодо 50-відсоткової частки постачання товарів/послуг іншим платникам ПДВ. У цьому й полягає та суттєва відмінність чинного Кодексу, що, з точки зору новоутвореної юридичної або фізичної особи — підприємця, стає не вигідним, оскільки є стримуючим фактором у розвитку бізнесу протягом першого року їхньої діяльності.

Підбиваючи підсумок, доходимо таких висновків.

1. У вітчизняній податковій системі збережено обов'язкову й добровільну форми реєстрації платників ПДВ. Перша з них не зазнала істотних змін, порівняно з попередніми нормативно-правовими актами, та надалі ґрунтується на законодавчо встановленому періоді функціонування осіб і обсягах постачання ними оподатковуваних товарів як двох основних вимог, необхідних для завершення реєстраційного процесу. Водночас такий підхід не дає можливості запобігти реєстрації недобросовісних платників ПДВ, не сприяє оцінці можливих ризиків втрат державних коштів через механізм дії податкового кредиту й бюджетного відшкодування в перспективі.

2. Механізм реєстрації платників ПДВ після набрання чинності Податковим кодексом потребує подальшого удосконалення. Доцільне здійснення державною податковою службою попередніх документальних перевірок осіб на предмет їх відповідності статусу платника ПДВ із одночасним законодавчим посиленням вимог до обсягів постачання. Це дасть змогу підвищити ефективність податкового контролю, мінімізувати заподіяння шкоди державі ще на початковому етапі функціонування господарюючих суб'єктів і надаватиме їм можливість вибору форми реєстрації як платників ПДВ.