

між бюджетом. В процесі дослідження і аналізу законодавства виявлена конструкція співвідношення доходів бюджетів і джерела надходжень в доходну частину бюджету. Розглянуті і проаналізовані погляди вчених стосовно класифікації бюджетних доходів. Також розглянуті питання щодо формування доходів бюджету в залежності як від плателювачів податків, зборів і обов'язкових платежів, так і з боку об'єкта нарахування.

**Ключевые слова:** бюджет, бюджетная система, Государственный бюджет, местные бюджеты, доходы, поступления, Бюджетный кодекс Украины, налоги, сборы, обязательные платежи.

**Plotnikova K.O. Legal value of distinction between the budget income.** The article is devoted to research in-depth features of differentiation of income between the links of the budget system. A detailed scientific analysis of the current legislation regulating and defining features of differentiation of incomes between budgets. In the process of research and analysis of the legislation revealed the design ratio of budget revenues and revenue sources in the revenue part of the budget. In the article discusses and analyzes the views of the scholars concerning the classification of budget revenues. Questions of budget revenues are also considered depending on both the payers of taxes, duties and obligatory payments, and by the accrual object.

**Keywords:** Budget, budget system, state budget, local budgets, revenues, income, the Budget Code of Ukraine, the taxes, fees, mandatory payments.

Надійшла до редакції 22.11.2016

**Церковний О.В.**

здобувач

(Національний юридичний  
університет імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

## ТЕРИТОРІАЛЬНІСТЬ І РЕЗИДЕНТСТВО ПРИ ВИЗНАЧЕННІ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Розглянуто визначення бази оподаткування податку на додану вартість, а саме значення територіальності та резидентства при оподаткуванні такого виду. Дане питання досліджено крізь призму різних видів відповідальності за порушення податкового законодавства.

**Ключові слова:** суб'єкти господарювання, ПДВ, податок, послуги, податковий агент, платник податків, резидентство, особа – порушник штрафу.

**Постановка проблеми.** Сьогодні вітчизняні суб'єкти господарювання все частіше співпрацюють з іноземними підприємствами, установами та організаціями. Така специфіка першочергово пов'язана із трансформацією економічних векторів розвитку держави взагалі. Разом з цим при такій взаємодії об'єктивно ускладнюються питання, пов'язані з оподаткуванням. У більшості випадків такі питання стосуються сплати податку на додану вартість. Особливу зацікавленість становить порядок визначення бази оподаткування ПДВ вітчизняних платників – ІТ-компаній, з урахуванням специфіки їх діяльності,

та побудови договірних правовідносин з юридичною особою (нерезидентом України), місцем реєстрації якої є іноземна держава.

**Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Питання територіальності та резидентства при визначенні бази оподаткування податку на додану вартість розглядалися законодавчим органом України та знайшли відтворення у Податковому кодексі України та нормотворчій діяльності органів ДФС, але окремі питання потребують додаткової уваги.

Відтак, **метою** даної статті є аналіз ролі резидентства та територіальності в оподаткуванні податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до п. 181.1 ст. 181 Податкового кодексу України у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання послуг, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ст. 183 Податкового кодексу України [1].

Слід зазначити, що відповідно до пп. «а» та «б» п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України. Відповідно до пп. «в» п. 186.3 ст. 186 Податкового кодексу України місцем постачання послуги з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем, вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання [1].

Отже, якщо місце постачання послуг знаходиться поза межами митної території України, то буде відсутня і база оподаткування ПДВ. В даному випадку положення ПКУ щодо адміністрування ПДВ слід розглядати із системного підходу, а саме що за відсутності однієї з необхідних умов (в нашому випадку – відсутність бази оподаткування) виключається можливість сплати суб'єктом господарювання ПДВ взагалі. На користь такої думки можна навести тезу про те, що розмір конкретної ставки ПДВ, відповідно до п. 193.1 ст. 193 ПКУ, визначається виключно від бази оподаткування. Тобто відсутність бази оподаткування взагалі унеможливорює вирахування суми ПДВ, необхідної до сплати.

У свою чергу, недосконалість законодавчого регулювання справляння ПДВ особами, орієнтованими на надання послуг, виконання робіт іноземним компаніям, потребує дослідження питання щодо співвідношення формальних підстав набуття статусу платника ПДВ (обов'язкова реєстрація в силу Закону, у випадку перевищення платником податків певної суми власних операцій з постачання товарів/послуг протягом конкретно визначеного терміну) та

проведення операцій з суб'єктами господарювання, розташованими поза межами митної території України. Платник податків, з однієї сторони, зобов'язаний зареєструватися саме як платник ПДВ, а з іншої сторони, відсутність бази оподаткування ПДВ не дозволить йому сплатити цей податок. З огляду на такий низький рівень законодавчої техніки при врегулюванні справи ПДВ хотілося б зазначити таке.

З аналізу змісту п. 183.10 ст. 183 Податкового кодексу України можна дійти висновку, що розглядуваними приписами встановлюється відповідальність для осіб, які зобов'язані були зареєструватися як платник ПДВ, але в установленому законом порядку не подали до контролюючого органу відповідну реєстраційну заяву. Саме для забезпечення належного функціонування механізму сплати ПДВ пунктами 183.1 та 183.2 ст. 183 Податкового кодексу України імперативно передбачено обов'язок подання особами, які набувають статусу платника ПДВ в обов'язковому порядку, відповідної реєстраційної заяви в конкретно визначені строки [1].

Отже, виходячи з чисто формальних міркувань, можемо говорити, що особа, яка не подала таку реєстраційну заяву, з однієї сторони, не набуває і відповідного статусу платника ПДВ, а з іншої – порушує приписи податкового законодавства, в силу чого вона повинна бути притягнута до відповідальності. Так, згідно зі ст. 117 Податкового кодексу України, неподання у строки та у випадках, передбачених податковим законодавством, заяв або документів для взяття на облік у відповідному контролюючому органі тягне за собою накладення штрафу на особу-порушника [1].

Разом з цим, відповідно до п. 183.10 ст. 183 Податкового кодексу України, будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, і у випадках та в порядку, передбачених Законом, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування. Одразу слід наголосити, що в даному випадку йдеться вже не про порушення платником податків встановленого порядку обліку, а про порушення правил сплати податків (ст. 127 Податкового кодексу) [1].

Певні питання може викликати той факт, що особа, яка притягається до відповідальності за ст. 127 Податкового кодексу України, крізь призму ст. 183 Податкового кодексу України не є платником ПДВ. Але в той же час чинні законодавчі конструкції Податкового кодексу України не ототожнюють особу – порушника податкового законодавства з особою – платником конкретного податку. Як зазначається в ст. 109 Податкового кодексу України, податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Тобто особами, яких можна притягати до конкретного виду відповідальності, є, відповідно, платник по-

датків, податковий агент та/або їх посадові особи (ст. 110 Податкового кодексу України).

Підсумовуючи, можемо можна дійти цілком логічного **висновку**, що п. 183.10 ст. 183 Податкового кодексу України дійсно встановлює відповідальність для осіб, які зобов'язані були зареєструватися як платник ПДВ, але у встановленому законом порядку не подали до контролюючого органу відповідну реєстраційну заяву. Такі особи можуть притягатися до відповідальності лише в межах ст. 117 та ст. 127 Податкового кодексу України (тобто за порушення платником податків встановленого порядку обліку та порушення правил сплати податків) [1].

Однозначно, з точки зору сплати ПДВ юридичними особами (резидентами України), діяльність яких пов'язана зі створенням та тестуванням програмного забезпечення та його компонентів, увагу на себе звертають і приписи п. 26-1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України. Так, тимчасово, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції. До програмної продукції відносяться: результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програми (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів; криптографічні засоби захисту інформації [1].

З приводу практичного застосування наведеної правової конструкції Податкового кодексу України органами Державної фіскальної служби України було видано відповідний лист від 12.10.2015 № 21564/6/99-99-19-03-02-15, в якому зазначається, що режим звільнення від оподаткування ПДВ, визначений п. 26-1 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, застосовується до операцій з постачання програмної продукції незалежно від того, чи постачається така продукція на матеріальних носіях інформації, чи передається покупцеві іншим шляхом, в тому числі і з використанням мережі Інтернет, електронною поштою або іншими засобами передачі інформації [2]. Таким чином, з урахуванням колізійності норм податкового законодавства та недосконалості юридичної техніки, можна констатувати, що юридичні особи (резиденти України) за суто формальними підставами повинні самостійно набувати статусу платника ПДВ, що в свою чергу не тягне відповідного податкового зобов'язання щодо сплати такого податку в силу відсутності бази оподаткування.

#### ***Бібліографічні посилання***

1. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
2. Лист ДФС від 12.10.2015 № 21564/6/99-99-19-03-02-15.

**Церковный А.В. Территориальность и резидентство при определении базы налогообложения налога на добавленную стоимость.** Рассматривается определение базы налогообложения налога на добавленную стоимость, а именно значение территориальности и резидентства при налогообложении такого вида. Также данный вопрос изучается че-

рез призму различных видов ответственности за нарушение налогового законодательства.

**Ключевые слова:** субъекты хозяйствования, НДС, налог, услуги, налоговый агент, плательщик налогов, резидентство, лицо – нарушитель штрафа.

**Tserkovnyi A.V. Territoriality and residency in determining the tax base of VAT.** This article discusses the definition of the tax base of VAT, namely the importance of territorial and residency for taxation of this type. A comparative analysis of domestic tax technology with foreign counterparts. Also, this issue is studied through the prism of different types of liability for violation of tax law by.

**Keywords:** entities, VAT, tax, services, tax agent, taxpayer, residency, person offending fine.

Надійшла до редакції 18.11.2016

Шутлів Д.С.

здобувач

(Національний університет Державної  
фіскальної служби України)

УДК 342.95+336.148

## ПОВЕРНЕННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ДО ВІДПОВІДНОГО БЮДЖЕТУ ЯК ЗАХІД ВПЛИВУ ЗА НЕЦІЛЬОВЕ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

На підставі аналізу бюджетного законодавства України, Республіки Білорусь, Російської Федерації досліджено механізм та особливості застосування такого заходу впливу за бюджетне правопорушення як повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету. Констатовано, що фактичною підставою для застосування є нецільове використання бюджетних коштів, зокрема, йдеться про нецільове використання субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів. Підкреслено наявність двох різних процедур повернення таких коштів до відповідних бюджетів, здійснено їх характеристику.

**Ключові слова:** порушення бюджетного законодавства, нецільове використання бюджетних коштів, заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, вимога про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету.

**Постановка проблеми.** Однією із засад, на яких ґрунтується бюджетна система України, є принцип цільового використання бюджетних коштів. У той же час, незважаючи на це, серед бюджетних правопорушень чи не найбільше розповсюдження отримало нецільове використання бюджетних коштів [4]. Для забезпечення належного функціонування та розвитку усіх сфер суспільного життя це питання потребує вирішення, оскільки розмір матеріальної шкоди, що завдається державному та місцевим бюджетам, постійно зростає.

Серед примусових заходів, які можуть застосовуватися органами бюджетного контролю за нецільове використання бюджетних коштів, є повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету.

**Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Незважаючи на те, що в цілому дослідження примусових заходів у бю-