



Андрій Логвин,
аспірант кафедри адміністративного
та митного права Університету
митної справи та фінансів

УДК 347.73:336.22

Строки складання та реєстрації розрахунків коригування платниками податків (сільськогосподарськими товаровиробниками)

Головна юридична проблематика податкової сфери полягає переважно у визначенні та ефективному забезпеченні меж свободи й необхідності у поведінці суб'єктів податкових правовідносин через відповідні правові, законодавчі норми, у захисті права власності окремих платників та інтересів суспільства, які реалізуються у фінансово-податковій діяльності держави.

Визначення та декларування податкових зобов'язань на підставі вписаних (зареєстрованих) податкових накладних є обов'язком платника податків (постачальника товарів (робіт, послуг). При цьому, зареєстрована податкова накладна для отримувача товарів (робіт, послуг) є підставою для формування податкового кредиту. В свою чергу, податковий кредит з податку на додану вартість – це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду. Оскільки, подат-

ковий кредит в майбутньому може бути або відшкодований, або зменшити податкові зобов'язання до сплати, майнова вигода від отримання права на податковий кредит (тим більше по реально сплаченому податку на додану вартість (ПДВ) у ціні товару/послуги), очевидна. Разом з цим, визначене податкове зобов'язання та сформований податковий кредит (за певною господарською операцією) в подальшому можуть бути зменшені або збільшені (підлягають коригуванню). Таке коригування можливе у разі, якщо після постачання товарів (робіт, послуг) здійснюється будь-яка зміна кількості або суми компенсації їх вартості (включаючи наступний за постачанням перегляд цін), на підставі розрахунку коригування до податкової накладної.

У зв'язку з чим постає необхідність наукових досліджень з питання правового регулювання механізму визначення податкових зобов'язань

постачальником (виробником сільськогосподарської продукції) та формування податкового кредиту покупцем. Зокрема, строків на здійснення коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту у разі зміни (зменшення) кількості, вартості постачання або відмови від отримання товару на підставі виписаних розрахунків коригування.

На даний час дослідження з даного питання не проводились.

Нормативно-правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні перебуває у русі з урахуванням проведення постійних реформ. Так, з 01.01.2015 року в Україні для платників податку на додану вартість запроваджено систему електронного адміністрування податку на додану вартість та обов'язкову реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування. При цьому для платників податку на додану вартість (сільськогосподарських товаровиробників) порядок електронного адміністрування певним чином відрізнявся від звичайних платників податку.

Також, з 01.01.2017 р. у системі справляння податку на додану вартість відбулись зміни, зокрема, скасовано спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Зазначене вплинуло на порядок електронного адміністрування ПДВ для сільськогосподарських виробників, а також строки реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування.

Метою даної статті є здійснення аналізу правового регулювання механізму визначення податкових зобов'язань та формування податкового кредиту з урахуванням скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, визначити проблемні питання та зробити відповідні висновки.

Податковий кодекс України (Податковий кодекс, Кодекс) [1] визначає основні засади адміністрування

податку на додану вартість та його елементи (платники податку (реєстрація та її анулювання), об'єкт та база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок його сплати, строк та порядок подання звітності), в тому числі спеціальні режими оподаткування.

Так, з 01.01.2015 р. (з урахуванням змін внесених Законом України Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [2] (далі - Закон № 71-VIII)) запроваджено систему електронного адміністрування (СЕА) податку на додану вартість.

Із запровадженням СЕА держава намагається упорядкувати адміністрування (справляння) ПДВ за допомогою примусу (фіскальної функції), в певному сенсі намагаючись зменшити можливості для так званого маніпулювання податковими зобов'язаннями та податковим кредитом. Фактично платник податку під час виписки та реєстрації податкових накладних повинен враховувати показники його особового рахунку у СЕА, тобто певним чином обмежений у можливості вільно виписувати та реєструвати податкові накладні на будь-які суми (з урахуванням податку на додану вартість) без врахування даних СЕА та встановленого ліміту.

Сутність системи полягає у тому, що по-перше, всі податкові накладні (в незалежності від суми господарської операції) виписані (складені) після 01.01.2015 р. підлягають обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Нагадаємо, що до 01.01.2015 р. обов'язковій реєстрації в ЄРПН підлягали податкові накладні у яких сума податку на додану вартість в одній податковій накладній становила понад 10 тисяч гривень (діяла з 01.01.2012 р.).

По друге, система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний

облік в розрізі платників податку: суми податку, що містяться у видахних та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в ЄРПН; суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України; суми поповнення та залишку коштів на рахунках в СЕА ПЛВ; суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в ЄРПН. Платникам податку автоматично відкривались рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, які забезпечували розрахунки з бюджетом (шляхом їх поповнення).

При цьому, для платників податку на додану вартість (сільськогосподарських товаровиробників), що обрали спеціальний режим оподаткування відповідно до ст. 209 Кодексу [1], додатково відкриваються рахунки в СЕА ПДВ, призначені для перерахування коштів на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

До 01.01.2016 року ст. 209 Податкового кодексу [1] передбачалось, що згідно із спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.

Відповідно до внесених Законом України Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюдже-

тних надходжень у 2016 році (далі – Закон № 909-VIII) [3], змін до ст. 209 (Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства), сільськогосподарське підприємство залишало у своєму розпорядженні не всю суму, а тільки частину (15%, 50% або 80%) в залежності від виду сільськогосподарської продукції. Також внесено зміни щодо порядку відкриття рахунків та здійснення обліку у СЕА ПДВ для сільгоспвиробників.

В свою чергу, Законом України Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні [4] (Закон № 1797-VIII) внесені зміни до Податкового кодексу, відповідно до яких втратила чинність ст. 209 (Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства).

Водночас, не зважаючи на скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, сільськогосподарські товаровиробники не позбавлені права бути платниками податку на додану вартість (оподаткування здійснюється на загальних підставах).

Крім того, Законом № 1797-VIII [4] підрозділ 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу доповнено п. 48 та п. 49 відповідно до яких:

- установити, що рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, що додатково відкриті відповідно до пункту 201.2 статті 201 цього Кодексу платникам - сільськогосподарським підприємствам, які обрали спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 цього Кодексу, закриваються з дня, наступного за граничним строком сплати податкових зобов'язань за грудень 2016 року, для платників, які обрали кварталний податковий період, - за четвертий квартал 2016 року. Для за-

криття таких рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому закриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, в якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника;

- реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН, складених платниками - сільськогосподарськими підприємствами, що до 1 січня 2017 року застосовували спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 цього Кодексу, за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг, визначених відповідно до пункту 209.7 статті 209 цього Кодексу, має бути здійснена не пізніше 15 січня 2017 року.

Реєстрація зазначених в абзаці першому цього пункту податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних не може здійснюватися з порушенням строку, визначеного абзацом першим цього пункту.

Тобто, із скасуванням спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, законодавець визначив строки, протягом яких підлягають закриттю рахунки в СЕА ПДВ, та строки для реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, виписані за операціями з постачання сільськогосподарської продукції до 01.01.2017 р.

Слід зазначити, що Міністерством фінансів України (далі – Мінфін України) затверджені Форма податкової накладної та Порядок заповнення податкової накладної, в тому числі розрахунку коригування [6].

При цьому, аналізуючи наведені норми можна сказати, що після 15.01.2017 р. у платників податку сільськогосподарських товаровиробників (які до 01.01.2017 р. здійснювали діяльність використовуючи спеціальний режим оподаткування відповідно до ст. 209 Кодексу [1], та після 01.01.2017 р. залишилися платниками податку на додану вартість) відсутня можливість реєструвати податкові накладні (виписані за операціями з постачання сільськогосподарських товарів (робіт, послуг) до 01.01.2017 р.), навіть з порушенням строків реєстрації. Крім того, після 15.01.2017 року такі платники також позбавлені можливості (права) реєструвати розрахунки коригування до податкових накладних, виписаних до 01.01.2017 р.

Разом з цим, відповідно до п. 201.10 ст. 201 Податкового кодексу [1] (до 01.01.2018 р.), при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установленні терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

Реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН повинна здійснюватися з урахуванням граничних строків: для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, - до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені; для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, - до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені. У разі порушення таких строків застосовуються штрафні санкції згідно з цим Кодексом.

Також передбачено, що платник податку має право зареєструвати по-

даткову накладну та/або розрахунок коригування в ЄРПН, в якій загальна сума податку не перевищує суму, обчислену відповідно до п. 2001.3 ст. 2001 цього Кодексу протягом 365 календарних днів, що наступують за датою виникнення податкових зобов'язань, відображених у відповідних податкових накладних та/або розрахунках коригування.

При цьому, згідно ст. 192 Кодексу [1], якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Розрахунок коригування, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача - платника податку, підлягає реєстрації в ЄРПН: постачальником (продавцем) товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації; отримувачем (покупцем) товарів/послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, для чого постачальник надсилає складений розрахунок коригування отримувачу.

В свою чергу, нормами Податкового кодексу [1] визначені строки складання податкових накладних (дата виникнення податкових зобов'язань за першою подією з урахуванням ст. 187 Кодексу) та строки реєстрації податкових наклад-

них/розрахунків коригування, однак не встановлені строки, протягом яких можуть бути складені розрахунки коригування до раніше виписаних податкових накладних. Спробуємо визначити такі строки здійснивши аналіз існуючих норм чинного законодавства.

За умовою п. 50.1 ст. 50 Податкового кодексу [1], у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені.

Статтею 102 Кодексу [1] визначено загальні строки давності, які застосовуються в цьому Кодексі, та складають 1095 днів.

Внесення змін до податкової звітності з податку на додану вартість може бути наслідком складання та реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування, які не були враховані в такій звітності. При цьому складання податкових накладних та розрахунків коригування пов'язано із здійсненням господарської діяльності (постачання товарів (робіт, послуг).

В такому разі слід приймати до уваги термін позовної давності, встановлені Цивільним кодексом України [7] (далі - Цивільний кодекс). Так, відповідно до п. 1 ст. 256 Цивільного кодексу [7], під терміном "позовна давність" розуміється строк, у

межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

Статтею 257 Цивільного кодексу [7] встановлено, що загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки. При цьому за зобов'язаннями з визначеним строком виконання перебіг позовної давності починається зі спливом строку виконання.

Таким чином, за зобов'язаннями по поставлених товарах/послугах відлік терміну позовної давності слід розпочинати з дати, яка визначена умовами договору як кінцева дата оплати/постачання таких товарів/послуг. В даному випадку, для складання розрахунку коригування до раніше виписаної податкової накладної, від дня складання такої податкової накладної.

З огляду на наведені норми чинного законодавства можна стверджувати, що платник податків протягом 1095 днів може внести зміни (виправити раніше визначені показники) до податкової звітності, в тому числі скласти розрахунок коригування до раніше виписаної податкової накладної (за наявності обставин, визначених ст. 192 Податкового кодексу [1] (відмова покупця від отримання товарів; повернення коштів; перегляд цін та зміна суми компенсації за договором постачання).

Тобто, постачальник товарів (робіт, послуг), в тому числі сільськогосподарський товаровиробник, може (навіть повинен) протягом певного строку скласти та зареєструвати розрахунок коригування до раніше виписаної та зареєстрованої податкової накладної (у зв'язку із настанням певних обставин, визначених чинним законодавством). Однак, враховуючи норми п. 49 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [1] платник податку (сільськогосподарський товаровиробник) позбавляється такого права (можливості).

У зв'язку з чим, виникає ряд проблемних питань, пов'язаних із

таким обмеженням щодо строків складання та реєстрації розрахунків коригування як для платників податку на додану вартість (сільськогосподарських підприємств), які до 01.01.2017 року обрали спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 цього Кодексу [1] так і для покупців сільськогосподарських товарів (робіт, послуг). Так, наприклад:

1) платник податку на додану вартість (сільськогосподарський товаровиробник) у грудні 2016 року виписує та реєструє (у встановлені строки) податкову накладну (виписана за першою подією, відповідно до ст. 187 Кодексу [1], у зв'язку з надходженням попередньої оплати) на постачання сільськогосподарських товарів (робіт, послуг) у 2017 році (за постачання сільськогосподарської продукції, виробленої у 2016 або яка буде вироблена у 2017 році; надання сільськогосподарських послуг (виконання робіт) у 2017 році). Однак, в подальшому (після 15.01.2017 р.) покупець товарів (послуг, робіт) відмовляється від отримання таких товарів (послуг, робіт), або відбувається зміна суми компенсації їх вартості (перегляд цін та кількості у бік зменшення), або зміна номенклатури постачання;

2) платник податку на додану вартість (сільськогосподарський товаровиробник) у грудні 2016 року виписує та реєструє (у встановлені строки) податкову накладну (виписана за першою подією, відповідно до ст. 187 Кодексу [1] (надходження попередньої оплати або відвантаження) на постачання сільськогосподарських товарів (робіт, послуг). Однак, в подальшому (після 15.01.2017 року) встановлюється, що під час виписки допущено помилки в реквізитах податкової накладної (невірно зазначено найменування покупця або його індивідуальний податковий номер) або помилки у номенклатурі товару (робіт, послуг) (кодах УКТ ЗЕД або ДКПП).

Тобто, в обох випадках постачальник повинен виписати розрахунок

коригування до раніше складеної податкової накладної та надати покупцю, який на його підставі зможе належним чином скористатись правом на податковий кредит (у разі зменшення його суми, не кажучи вже про зміну номенклатури постачання) та мати документ, який містить інформацію щодо фактично здійсненої господарської операції.

При цьому, ситуація відмови покупця від отримання товарів (робіт, послуг) більш простіша для покупця (не призводить до негативних наслідків), оскільки податковий кредит – це право, а не обов'язок. Тому покупець у разі відмови від отримання товарів (робіт, послуг) може просто не скористатись податковим кредитом (не включати відповідні суми податку на додану вартість до його складу).

На відміну від відмови в отриманні товару (робіт, послуг) ситуація перегляду суми компенсації їх вартості (перегляд цін та кількості у бік зменшення), зміни номенклатури постачання, або допущення помилок у реквізитах податкової накладної, є складнішою. Сформований покупцем податковий кредит (сума податку на додану вартість віднесена до його складу) повинен бути підтверджений відповідними первинними документами (податкова накладна, розрахунок коригування, видаткова накладна), інформація в яких відповідає фактичним обставинам справи (сума постачання, кількість та номенклатура товару (робіт, послуг) повинні співпадати). Оскільки, в подальшому таке право може бути заперечено контролюючим органом (під час проведення планових або позапланових перевірок) у разі встановлення розбіжностей між даними податкової накладної (не виправленої розрахунком коригування) та первинними документами (видаткові накладні; рахунки, специфікації тощо), складеними у зв'язку з здійсненням конкретної господарської операції.

Наведене виключає можливість звернення покупця до продавця для

складання останнім розрахунку коригування, яким будуть змінені (виправлені) показники або допущені помилки при складанні податкової накладної. Враховуючи норми п. 49 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [1] платник податку на додану вартість (сільськогосподарський товаровиробник) після 15.01.2017 р. позбавлений права та можливості виписати розрахунок до раніше складених (до 01.01.2017 р.) податкових накладних. Слід зазначити, що мається на увазі ситуація, коли обсяг та сума постачання зменшуються, або змінюється номенклатура постачання. Оскільки на збільшення обсягу та суми постачання продавець може виписати додаткову податкову накладну, в якій зазначити різницю збільшення обсягу та суми.

В такому випадку покупець товарів (робіт, послуг) буде нести відповідальність у вигляді позбавлення його права на податковий кредит, в тому числі, за наслідками проведення планових або позапланових перевірок, яке призведе до збільшення йому податкових зобов'язань та нарахування штрафних санкцій.

Як свідчить аналіз норм Податкового кодексу [1] фактично контроль за правильністю заповнення (відсутністю помилок) реквізитів податкової накладної та ризик наявності таких помилок покладається на платника податків – покупця. Оскільки саме він зацікавлений у правильності оформлення податкової накладної та можливості віднесення сум податку за такою накладною до складу податкового кредиту.

Відповідно до аб. 21 п. 201.10 ст. 201 Кодексу [1], у разі допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених пунктом 201.1 статті 201 цього Кодексу, та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в ЄРПН ... податкової накладної та/або розрахунку коригування покупець/продавець таких

товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого продавця/покупця. Таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів, що настають за граничним терміном подання податкової декларації за звітний (податковий) період, у якому не надано податкову накладну або допущено помилки при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушено граничні терміни реєстрації в ЄРПН. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг, або копії первинних документів, складених відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", що підтверджують факт отримання таких товарів/послуг.

Разом з цим, вказане не дає підстави для формування податкового кредиту.

Протягом 90 календарних днів з дня надходження такої заяви із скаргою з урахуванням вимог, встановлених підпунктом 78.1.9 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу, контролюючий орган зобов'язаний провести документальну перевірку зазначеного продавця для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку за такою операцією.

Наслідком цього буде прийняття контролюючим органом податкового повідомлення-рішення та зобов'язання продавця виправити помилки (п. 1201.3 ст. 1201 Кодексу [1]). Однак, продавець (сільськогосподарський товаровиробник) все одно не зможе цього зробити, з урахуванням п. 49 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [1]. У зв'язку з чим, в подальшому до нього буде застосовано штраф у розмірі 100 % суми податку на подану вартість за такою податковою накладною у разі не виправлення помилок після спливу 181 календарно-

го дня після отримання податкового повідомлення-рішення), що передбачено п. 1201.3 ст. 1201 Податкового кодексу [1].

Таким чином, визначені п. 49 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [1] обмеження для платників податків (сільськогосподарських товаровиробників), щодо складання та реєстрації розрахунків коригування до раніше виписаних податкових накладних (до 01.01.2017 р.), призводять до відповідальності як власне самих постачальників так і покупців.

Тобто, маємо ситуацію коли з одного боку постачальник товарів (робіт, послуг), в даному випадку сільськогосподарський товаровиробник, може (навіть повинен) протягом певного строку скласти та зареєструвати розрахунок коригування до раніше виписаної та зареєстрованої податкової накладної (у зв'язку із настанням певних обставин, передбачених ст. 192 Кодексу [1]). Однак, з іншого боку, враховуючи норми п. 49 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [1], він позбавляється такого права (можливості).

В такому випадку, платнику податків (сільськогосподарському товаровиробнику) не залишається іншого виходу як звертатись до судових органів за захистом своїх прав. Крім того, в такому випадку покупець може бути залучений третьою стороною під час судового оскарження бездіяльності контролюючого органу, зокрема, зобов'язання вчинити певні дії щодо надання можливості складання та реєстрації розрахунків коригування до раніше складених податкових накладних, для отримання можливості скористатись правом на податковий кредит.

При цьому, слід звернути увагу на вимоги п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу [1], яким передбачено, що у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи

різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Крім того, слід зазначити, що в даній статті нами не описувалась ситуація (яка також може мати місце) щодо порушення строків реєстрації податкових накладних, які складені платниками податку сільськогосподарськими товаровиробниками до 01.01.2017 року, однак з певних причин не могли бути своєчасно (до 15.01.2017 року) зареєстровані в ЄРПН. Вказане, з урахуванням норм п. 49 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [1], також призводить до відповідальності як покупця товарів (відсутність права на податковий кредит) так і продавця (постачальника) з огляду на норми п. 1201.1, п. 1201.2 ст. 1201 та ст. 201 Кодексу [1]. Не зважаючи, що нормами Податкового кодексу [1] визначені загальні строки реєстрації для податкових накладних (в залежності від періоду виписки), а також той факт, що податкова накладна за загальним правилом може бути зареєстрована протягом 365 днів з моменту її складання. Разом з цим, питання своєчасної реєстрації податкової накладної є все ж таки обов'язком платника податків (порушення строків реєстрації є своєюрідною бездіяльністю платника податків). Так, можуть бути різні обставини, за яких допущено порушення строків реєстрації податкових накладних. Водночас, ситуація щодо необхідності виписки та реєстрації платниками податку (сільськогосподарськими товаровиробниками) розрахунків коригування до раніше складених податкових накладних (до

01.01.2017 року) є більш специфічною та цілком залежить від здійснення господарської діяльності платників податків та виконанням умов договорів постачання.

За результатами здійсненого аналізу зроблено наступні висновки.

1. Розрахунок коригування до раніше виписаної податкової накладної може бути складений протягом 1095 днів з дати виписки такої податкової накладної (за наявності обставин, визначених ст. 192 Податкового кодексу [1] (відмова покупця від отримання товарів та повернення коштів; перегляд цін та зміна (зменшення) суми компенсації або кількості товару (робіт, послуг) за договором постачання).

2. Визначені п. 49 підрозділу 2 розділу XX Перехідні положення Податкового кодексу [1] обмеження для платників податків (сільськогосподарських товаровиробників), щодо складання та реєстрації розрахунків коригування до раніше виписаних податкових накладних (до 01.01.2017 року), призводять до відповідальності:

1) власне самих постачальників, яка може полягати у застосуванні штрафних санкцій (п. 1201.3 ст. 1201 Кодексу [1]) за:

- допущення продавцем товарів/послуг помилок під час зазначення обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених пунктом 201.1 статті 201 цього Кодексу [1], виявлених контролюючим органом за результатами перевірки, проведеної за заявою покупця;

- невиконання податкового повідомлення-рішення контролюючого органу з попередженням про необхідність виправлення платником податків - продавцем зазначених в абзаці першому п. 1201.3 ст. 1201 Кодексу [1] помилок протягом 10 календарних днів, наступних за днем його отримання;

2) покупців, у вигляді позбавлення їх права на податковий кредит, в тому числі, за наслідками проведених планових або позапланових пе-

ревірок, яке призведе до збільшення йому податкових зобов'язань та нарахування штрафних санкцій.

3. Платник податків (сільськогосподарський товаровиробник) може звернутись до судових органів за захистом своїх прав, в тому числі, залучення третьою стороною покупця, та оскарження бездіяльності контролюючого органу, зокрема, зобов'язання вчинити певні дії щодо надання можливості складання та реєстрації розрахунків коригування до раніше складених та зареєстрованих податкових накладних. При цьому, з урахуванням до п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу [1], такі спори навряд чи будуть вирішуватись на користь контролюючих органів.

4. Особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування податку на додану вар-

тість в Україні були і досі є правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків. Вказане впливає на збільшення податкових спорів з питань оскарження рішень або бездіяльності контролюючих органів, що призводить до зайвого витрачання трудових та матеріальних ресурсів (супроводження справ в судах та сплата судового збору) як платників податків так і контролюючих органів.

5. За можливості внесення змін до Податкового кодексу України [1] для усунення суперечностей щодо строків складання та реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування платниками податків (сільськогосподарськими товаровиробниками).

Список використаних джерел

1. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс]: Закон України № 2755-VI 02.12.2010 р. / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс "Ліга-Закон", – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

2. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи* [Електронний ресурс]: Закон України № 71-VIII 28.12.2014 р. / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс "Ліга-Закон", – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

3. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році* [Електронний ресурс]: Закон України № 909-VIII 24.12.2015 р. / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс "Ліга-Закон", – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

4. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні* [Електронний ресурс]: Закон України № 1797-VIII 21.12.2016 р. / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс "Ліга-Закон", – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

5. *Про державну підтримку сільського господарства України* [Електронний ресурс]: Закон України № 1877-IV 24.06.2004 р. / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс "Ліга-Закон", – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

6. *Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної* [Електронний ресурс]: Наказ МФУ № 1307 31.12.2015 р. / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс "Ліга-Закон", – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

7. *Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р.* / Інформаційно-аналітичний довідник, інтернет ресурс "Ліга-Закон", – Режим доступу: www.ligazakon.ua.

Логвин А. В. Строки складання та реєстрації розрахунків коригування платниками податків (сільськогосподарськими товаровиробниками)

В статті проведено аналіз правового регулювання механізму визначення податкових зобов'язань платником податку на додану вартість постачальником (виробником сільськогосподарської продукції) та формування податкового кредиту покупцем. Досліджено порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту у разі, якщо після постачання товарів (робіт, послуг) здійснюється зміна суми компенсації їх вартості (перегляд цін та обсягів постачання у бік зменшення), або зміни номенклатури постачання. Крім того, визначено порядок та строки складання платниками податків (сільськогосподарськими товаровиробниками) розрахунків коригування до раніше складених (до 01.01.2017 року) і зареєстрованих податкових накладних та зроблено відповідні висновки.

Ключові слова: Податковий кодекс України; ПДВ; система електронного адміністрування ПДВ; податкова накладна; розрахунок коригування; платник податку сільськогосподарський товаровиробник; податкові зобов'язання; податковий кредит.

Логвин А. В. Сроки составления и регистрации расчетов корректировки налогоплательщиками (сельскохозяйственными товаропроизводителями)

В статье проведен анализ правового регулирования механизма определения налоговых обязательств плательщиком налога на добавленную стоимость поставщиком (производителем сельскохозяйственной продукции) и формирования налогового кредита покупателем. Исследован порядок корректировки налоговых обязательств и налогового кредита в случае, если после поставки товаров (работ, услуг) производится изменение суммы компенсации их стоимости (пересмотр цен и объемов поставки в сторону уменьшения), или изменение номенклатуры поставки. Кроме того, определен порядок и сроки составления плательщиками налогов (сельскохозяйственными товаропроизводителями) расчетов корректировок к ранее составленным (до 01.01.2017 г.) и зарегистрированным налоговым накладным и сделаны соответствующие выводы.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Украины; налог на добавленную стоимость (НДС); система электронного администрирования НДС; налоговая накладная; плательщик налога сельскохозяйственный товаропроизводитель; налоговые обязательства; налоговый кредит.

Logvin A. Terms of compilation and registration of calculations of adjustments by taxpayers (agricultural commodity producers)

The article analyzes legal regulation of the mechanism for determining of tax liabilities of a value added tax payer by a supplier (manufacturer of agricultural products) and the formation of tax credit by a buyer. The paper examines the procedure for adjustment of tax liabilities and tax credit, if after delivery of goods (works, services), the amount of compensation of their value changes (review of prices and supply volume for a decrease), or the nomenclature of supply changes. In addition, the order and terms of drawing up by taxpayers (agricultural producers) of adjustment calculation to tax

invoices that were drawn up (before 01.01.2017) and registered earlier, were determined and appropriate conclusions were made

Key words: Tax code of Ukraine; value added tax (VAT); system of electronic VAT administration; tax invoice; adjustment calculation; taxpayer, agricultural commodity producer; tax liabilities; tax credit.