

Analysis of the normative-legal regulation of tax payment as an element of legal mechanism of value added tax

Аналіз нормативно-правового регулювання сплати податку як елемента правового механізму податку на додану вартість

Andrii Lohvyn

Key words:

Tax code of Ukraine, value added tax (VAT), system of electronic VAT administration, tax payment, tax payment terms.

Ключові слова:

Податковий кодекс України, податок на додану вартість (ПДВ), система електронного адміністрування ПДВ, сплата податку, строки сплати податку.

В умовах активного розвитку інтеграційних процесів оподаткування набуває все більш вагомого значення для ефективного зростання економічного благополуччя нашої держави. Саме тому важливо забезпечити дієвий і прозорий механізм сплати податків, зокрема, на межі національного та іноземного законодавства у світлі міжнародного співробітництва.

У світовій практиці податок на додану вартість (далі – ПДВ) вважається одним із найбільш ефективно працюючих податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетоутворюючий податок. Податок на додану вартість має високу ефективність із фіскального погляду. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, а й роботи і послуги, забезпечує постійні надходження до бюджету.

При цьому, враховуючи досить тривалий період застосування ПДВ в Україні та достатньо широку увагу, яка приділяється його адмініструванню (справляння) останнім часом у тому числі у зв'язку із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ, є необхідність подальших наукових досліджень із цього питання.

Натепер питання дослідження особливостей функціонування й удосконалення адміністрування ПДВ в Україні (регулювання елементів правового механізму) відображено в роботах таких науковців: О. Данілова, В. Копилова, Б. Карпінського, С. Лекаря, Г. Бех, В. Гусевої, М. Шаренко. Деякі пропозиції та зауваження науковців ураховані під час прийняття чинного законодавства.

Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади й управління щодо їх установа, зміни і скасування, так і чіткістю закріплення всіх елементів податку як цілісного механізму.

ПДВ є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. Отже, стан державних фінансів значною мірою залежить від його економічної фіскальної ефективності. Її підвищення вимагає покращання правових норм, якими регулюється справляння податку. Водночас існують певні проблеми з адмініструванням цього податку.

Метою статті є аналіз правового механізму ПДВ, зокрема необхідність розкрити сучасний стан нормативно-правового регулювання сплати ПДВ, шляхи вирішення проблемних питань.

Система елементів правового механізму податку складається з обов'язкових і факультативних елементів. Серед обов'язкових елементів, у свою чергу, розрізняють основні й додаткові. Основні й додаткові елементи мають обов'язковий характер, без цього неможливо закріпити відповідний податковий механізм. Додатковість елемента підкреслює не його необов'язковість, а особливості регулювання.

Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму. Так само як основні, додаткові елементи є обов'язковими та не мають факультативного характеру. Цілісний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів, відсутність хоча б одного з додаткових елементів

не дає змоги законодавчо закріпити окремий податок чи збір (наприклад, неможливо уявити податок, котрий незрозуміло куди надходить: на відповідні рахунки якого виду бюджету (зведеного чи місцевого); до бюджету чи цільового фонду). Сукупність додаткових елементів правового механізму податку досить різноманітна (залежно від ступеня деталізації податкового механізму) і поділяється на такі, які:

- деталізують основні або пов'язані з ними (предмет, база, одиниця оподаткування – категорії, що прямо залежать від об'єкта оподаткування);
- мають самостійне значення (податкові пільги, методи, строки і способи сплати податку; бюджет чи фонд, куди надходять податкові платежі).

У статті ми зупинимось на проблемних питаннях, пов'язаних із поняттями «сплата податку» і «строк сплати», на прикладі ПДВ.

Базою, що регламентує організацію роботи щодо справляння та сплати ПДВ й порядок його адміністрування в Україні, є положення Податкового кодексу.

Податковий кодекс України¹ регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їхні права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, визначених п. 41.1 ст. 41 цього Кодексу, і центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну фінансову політику (ст. 1 Податкового кодексу України¹).

Так, Податковий кодекс України (розділ V)² визначає основні засади адміністрування ПДВ та його елементи (платники податку (реєстрація та його анулювання), об'єкт і база оподаткування, ставки податку, порядок обчислення, податковий період, строк і порядок його сплати, строк і порядок подання звітності).

Статтею 4 Кодексу¹ визначено, що податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах, як рівномірність і зручність сплати – установлення строків сплати податків і зборів виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету і зручності їх сплати платниками.

Податкові періоди і строки сплати податків і зборів встановлюються виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків і зборів.

За умовою ст. 7 Податкового кодексу України¹, під час установлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Елементи податку, визначені в пункті 7.1 цієї статті, підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом.

У ст. 14 Податкового кодексу України¹ наведено визначення понять, а саме:

- надміру сплачені грошові зобов'язання – суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату (пп. 14.1.115);
- податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку і строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) (пп. 14.1.156);
- податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу (пп. 14.1.178);
- податкове зобов'язання для цілей розділу V цього Кодексу – загальна сума ПДВ, одержана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоді (пп. 14.1.179).

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

² Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Статтею 16 Кодексу³ визначено обов'язки платника податків, відповідно до яких платник податків зобов'язаний, зокрема, сплачувати податки та збори в строки й у розмірах, установлених цим Кодексом і законами з питань митної справи.

Відповідно до ст. 31 Податкового кодексу України¹, строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку й завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо. Зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом установленого строку сплати податку та збору забороняється, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

У свою чергу, ст. 32 Кодексу⁴ передбачено, що зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі відстрочки; розстрочки. Зміна строку сплати податку не скасовує чинного й не створює нового податкового обов'язку.

Згідно зі ст. 35 Податкового кодексу України¹, сплата податків і зборів здійснюється в грошовій формі в національній валюті України, крім випадків, передбачених цим Кодексом або законами з питань митної справи. Сплата податків і зборів здійснюється в готівковій або безготівковій формах, крім випадків, передбачених цим Кодексом або законами з питань митної справи. Порядок сплати податків і зборів установлюється цим Кодексом або законами з питань митної справи для кожного податку окремо.

За умовою ст. 36 Кодексу¹, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку і збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає в платника за кожним податком і збором. Він є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом.

Відповідно до ст. 37 Податкового кодексу України¹, підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок та умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає в платника податку з моменту настання обставин, із якими цей Кодекс і закони з питань митної справи пов'язують сплату ним податку.

Статтею 38 Кодексу¹ передбачено, що виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом або представником платника податку.

З урахуванням наведеного сплата податкового зобов'язання в установлений строк, який розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку й завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений, у тому числі з ПДВ, є обов'язком платника податків.

Строки подання податкової звітності, строки сплати податкових зобов'язань, у тому числі з ПДВ, визначені ст. ст. 49, ст. 57 і 203 Податкового кодексу України⁵, а саме:

- податкові декларації, крім випадків, передбачених цим Кодексом, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює в тому числі календарному місяцю (у тому числі в разі сплати

³ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁵ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

- місячних авансових внесків), – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (пп. 49.18.1 п. 49.18 ст. 49);
- платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації, крім випадків, установлених цим Кодексом (п. 57.1 ст. 57);
 - податкова декларація з ПДВ подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (п. 203.1 ст. 203);
 - сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого п. 203.1 цієї статті для подання податкової декларації (п. 203.2 ст. 203).

Варто звернути увагу на особливості строків подання звітності та строків сплати податку. Так, відповідно до п. 49.20 ст. 49 Кодексу⁶, якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем. При цьому для строків сплати податку таких виключень не передбачено. Тобто якщо останній день строку сплати податку припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем буде операційний (банківський) день, що передуює вихідному або святковому дню.

У свою чергу, варто згадати, що в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»⁷ щодо строків подання звітності та сплати податків існував однаковий підхід, тобто якщо останній день строків подання звітності або сплати податку припадав на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважався наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день.

Отже, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань, у тому числі ПДВ, у встановлений податковим законодавством строк. При цьому зміна строку сплати може бути здійснена шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк, здійснюється виключно у формі відстрочки або розстрочки (під відсотки) на підставі рішення контролюючого органу за заявою платника податків. Інших можливостей щодо зміни (перенесення) строків сплати чинним законодавством не передбачено.

Відповідно до ст. 126 Кодексу¹, якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім випадків, передбачених п. 126.2 цієї статті) протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу.

Цілком зрозумілим є те, що законодавець, передбачаючи визначення строків сплати податків без обмежень стосовно вихідних або святкових днів, виходив із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету (збалансованість надходжень, зокрема, для відшкодування ПДВ) і зручності їх сплати платниками (принцип рівномірності й зручності сплати).

Разом із цим виникає низка проблемних питань, пов'язаних зі сплатою податків, у тому числі ПДВ. Так, наприклад, мають місце такі випадки:

- 1) сплата податку відбувається своєчасно, однак не на той бюджетний рахунок (платник податків, сплачуючи ПДВ (зазначає відповідне призначення платежу), фактично перераховує кошти на бюджетні рахунки з іншого податку або платежу);
- 2) строк сплати податку припадає на вихідний або святковий день (субота, або неділя), і платник сплачує його через установу банку або за допомогою систем електронного переказу коштів саме в суботу (для деяких банківських установ є робочим днем, тобто установа працює та здійснює приймання платежів у вихідні дні (клієнт-банк, банківські автомати самообслуговування)). При цьому

⁶ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁷ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14> www.ligazakon.ua.

в платіжних документах зазначається дата приймання коштів (вихідний день) і дата валютування коштів (перший операційний (банківський) день після вихідного), у зв'язку з тим що, незважаючи на роботу банківської установи у вихідні дні, фактично цей день не є операційним (банківським) днем, кошти прийняті не в операційний час. Фактично зарахування коштів на казначейські рахунки (відповідного бюджету) здійснюється лише на наступний за вихідним або святковим днем операційний (банківський) день.

Зазначене з погляду норм Податкового кодексу України⁸ призводить до недотримання строків сплати в тому числі ПДВ.

Відповідно до Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»⁹, дата валютування – зазначена платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки дата, починаючи з якої кошти, переказані платником отримувачу, переходять у власність отримувача. До настання дати валютування сума переказу обліковується в обслуговуючих отримувача банку або в установі – учасників платіжної системи;

- операційний день – частина робочого дня банку або іншої установи – учасника платіжної системи, протягом якої приймаються від клієнтів документи на переказ і документи на відкликання та можна за наявності технічної можливості здійснити їх оброблення, передачу й виконання. Тривалість операційного дня встановлюється банком або іншою установою – учасником платіжної системи – самостійно та закріплюється в їхніх внутрішніх нормативних актах;
- операційний час – частина операційного дня банку або іншої установи – учасника платіжної системи, протягом якої приймаються документи на переказ і документи на відкликання, що мають бути оброблені, передані та виконані цим банком протягом цього самого робочого дня. Тривалість операційного часу встановлюється банком або іншою установою – учасником платіжної системи – самостійно та закріплюється в їхніх внутрішніх нормативних актах.

За вимогою ст. 8 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»², банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в розрахунковому документі, який надійшов протягом операційного часу банку, в день його надходження. У разі надходження розрахункового документа клієнта до обслуговуючого банку після закінчення операційного часу банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в цьому розрахунковому документі, не пізніше наступного робочого дня.

Разом із цим виникає певна правова колізія. З одного боку, платником (на перший погляд) виконано обов'язок щодо сплати податку (відсутні ознаки бездіяльності). Однак у першому випадку він не надходить на рахунки відповідного бюджету, а у другому надходить, але з порушенням строків. При цьому в першому випадку зарахування коштів не на відповідний бюджетний рахунок теж призводить як до несплати в установлені строки, так і у кінцевому результаті до порушення таких строків, оскільки після встановлення помилки платник може або знову сплатити кошти, зазначивши правильні реквізити (рахунки), або подати заяву про перерахування коштів на правильний бюджетний рахунок (перекидання з одного на інший бюджетний рахунок) (ст. 43 Кодексу¹⁰).

При цьому, за позицією судових інстанцій (Постанова Верховного Суду України від 16.06.2015)¹¹, сплата платником податків коштів не на той бюджетний рахунок не є наслідком бездіяльності, а тому не може вважатись порушення строків сплати.

Крім того, варто звернути увагу на те, що за судовою практикою², суди неоднозначно вирішують питання щодо застосування строків, визначених Податковим кодексом України¹. Так, в одних випадках (стосовно строків, визначених ст. 56 Кодексу¹) судові органи (Ухвала Вищого адміністративного суду України від 12.02.2013 по справі К/9991/62001/12)² зазначають, що передбачені цією статтею строки (у разі продовження строку розгляду скарги), якщо вони припадають на вихідний або святковий день, не переносяться на наступний робочий день (останнім днем для надання відповіді на скаргу платника в разі продовження

⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁹ Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 № 2346-III. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>.

¹⁰ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹¹ Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.

строку її розгляду є робочий день, який передує вихідному або святковому дню). В інших випадках (Ухвала Вищого адміністративного суду України від 15.03.2017 по справі №К/800/24684/16)² (стосовно визначення строків сплати податків (ст. 57 Кодексу¹), зокрема ПДВ (ст. 203 Кодексу¹)), судові органи вказують на те, що, за Європейською конвенцією про обчислення строків¹², яка застосовується до обчислення строків у цивільних, комерційних та адміністративних справах, під час обчислення строку суботи, неділі та офіційні свята враховуються. Однак, якщо *dies ad quem* (для цілей цієї Конвенції термін "*dies ad quem*" означає день, у який строк спливає) строку, до спливу якого має бути здійснена та чи інша дія, припадає на суботу, неділю, офіційне свято чи день, який вважається офіційним святом, установлений строк продовжується на перший робочий день, який настає після них.

Більше того, за окремими судовими справами (Постанова Верховного Суду України від 09.06.2015)¹³ судові органи, також посилаючись на Європейську конвенцію про обчислення строків², роблять висновок, що якщо строк подання звітності з ПДВ припадає на вихідний день і, відповідно, переноситься на перший робочий (банківський) день, то саме від цієї дати (першого робочого дня) розпочинається відлік десятиденного строку сплати узгодженого зобов'язання відповідним платником. Зазначене також не узгоджується з нормами Податкового кодексу України¹⁴ (не сприяє підвищенню рівня платіжної дисципліни серед платників податків) і не забезпечує своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету (збалансованість надходжень, зокрема, для відшкодування ПДВ) та зручності їх сплати платниками (принцип рівномірності й зручності сплати).

У свою чергу, на нашу думку, застосування Європейської конвенції про обчислення строків¹⁵ (у цивільних, комерційних та адміністративних справах) є не доречним, оскільки сплата податків (виконання обов'язку щодо його перерахування на відповідні бюджетні рахунки в установлені строки) не належить до комерційних, цивільних або адміністративних справ.

Разом із цим система електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) та її норми Податкового кодексу² все ж таки не передбачають перенесення строків сплати податків (вихідні або святкові дні) в тому числі у зв'язку з перенесенням строків подання звітності з відповідного податку та збору. Крім того, норми чинного законодавства не передбачають необхідність з'ясувати, чи взагалі надходили від платника податків будь-які інші платежі до бюджету, понад визначені в податковій звітності з податків (зборів), платником яких він є в певному звітному періоді, для встановлення вірогідності, що, можливо, визначений таким платником у податковій звітності ПДВ надійшов на бюджетний рахунок з іншого податку. Те саме стосується з'ясування причин здійснення платником податків будь-яких платежів до бюджету (на відповідні рахунки) з того чи іншого податку протягом звітного періоду до граничного терміну сплати (наприклад, накопичення переплати з податку на прибуток для забезпечення його своєчасної сплати за результатами річного декларування).

Система електронного адміністрування ПДВ враховує фактичне надходження (наявність) коштів (на певну дату) на відповідних рахунках бюджетної класифікації з ПДВ.

Що й казати про працівника контролюючого органу, яким здійснюється адміністрування ПДВ. Він тільки враховує наявну інформацію, яка міститься в електронних базах даних (СЕА ПДВ), щодо надходження (сплати) платниками самостійно визначених податкових зобов'язань. При цьому навіть якщо дата документа (наявний у СЕА ПДВ), на підставі якого здійснено сплату (перерахування) податку до бюджету, буде передувати граничному строку сплати (наприклад, 8–9 календарний день), це все одно не свідчить, що платник намагався своєчасно сплатити суму до бюджету, оскільки дуже багато випадків, коли формування документа про сплату може бути здійснено задовго до граничного строку сплати, однак сама сплата відбувається або в останній день такого строку, або взагалі з його порушенням (залежно від наявності в платника податків на певну дату відповідних обігових коштів для сплати податків).

Крім того, не в компетенції контролюючого органу з'ясувати наявність і причини надміру сплачених коштів з інших платежів (у кожного платника на певну звітну дату можуть бути надміру сплачені кошти майже

¹² Європейська конвенція про обчислення строків: Конвенція Ради Європи ETS від 16.05.1972 № 76. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_677.

¹³ Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.

¹⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁵ Європейська конвенція про обчислення строків: Конвенція Ради Європи ETS від 16.05.1972 № 76. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_677.

по кожному податку, платником якого він є). Більше того, навіть у разі відсутності надходження (сплати) ПДВ в установлені строки (порушення строків сплати) й наявності надміру сплачених коштів з інших податків у контролюючого органу відсутні повноваження щодо направлення таких коштів для сплати (погашення) зобов'язань з ПДВ. Указане можливо лише за заявою самого платника податків (ст. 43 Кодексу¹⁶).

Отже, сплата податкового зобов'язання з ПДВ в установлені строки та на відповідні бюджетні рахунки є обов'язком саме платника податків, невиконання якого тягне за собою нарахування штрафних санкцій і пені, тому що «закон вимагає порядку». Якщо всі платники почнуть сплачувати податки куди заманеться, то вказане заважатиме якісному й належному адмініструванню податків, у тому числі ПДВ, і призведе до розгалуженості бюджетної системи (наявності коштів на одних бюджетних рахунках і відсутності на інших). У свою чергу, з'ясування питання, на які фактично бюджетні рахунки, можливо, були сплачені податкові зобов'язання з ПДВ (у разі його ненадходження в установлені строки), не належить до повноважень контролюючого органу.

Для спрощення процедури адміністрування ПДВ й усунення суперечностей у чинному законодавстві щодо строків сплати та фактичного надходження коштів до бюджету варто внести зміни до Податкового кодексу України (ст. ст. 57 і 203)¹ та доповнити відповідним абзацом, який би чітко визначав можливість перенесення або неперенесення граничного строку сплати, якщо він припадає на вихідний чи святковий день, у тому числі якщо строк подання звітності припадає на вихідний чи святковий день. При цьому за можливості варто передбачити в Податковому кодексі України¹ таке поняття, як «сплата податку», що також усуне певні суперечності й спростить процедуру адміністрування (сприятиме підвищенню платіжної дисципліни платників податків). Наприклад, *«сплата податку – це виконання платником податків, у тому числі податковим агентом, у встановлені строки обов'язку щодо перерахування податкового зобов'язання з відповідного податку та його надходження (зарахування) на відповідні бюджетні рахунки протягом таких строків»*.

Отже, особливістю існування нормативно-правового забезпечення адміністрування ПДВ в Україні були й досі є правові колізії окремих положень законодавчих документів, що призводять до суперечок між контролюючими органами та платниками податків.

Ураховуючи викладене, можна стверджувати про необхідність уведення до Податкового кодексу України¹ такого поняття, як «сплата податку», а також унесення зміни до Податкового кодексу України (ст. ст. 57 і 203)¹⁷, якими передбачити можливість перенесення або неперенесення граничного строку сплати податку, якщо він припадає на вихідний чи святковий день, у тому числі якщо строк подання звітності припадає на вихідний чи святковий день.

Одним зі шляхів вирішення проблеми може стати запровадження для кожного платника особового рахунку, з якого б на відповідну дату здійснювалось списання коштів у вигляді податкових зобов'язань з податків, платником яких він є. Тобто платник податків здійснює сплату (перерахування) коштів (податкових зобов'язань) у необхідному розмірі лише на один особовий казначейський рахунок, а вже з урахуванням граничних строків сплати певних податків, платником яких він є, здійснюється зарахування цих коштів (у розмірах, визначених податковою звітністю з окремого податку) на відповідні бюджетні рахунки з конкретного податку з відображенням в інтегрованій картці платника¹⁸, в тому числі в системі електронного адміністрування ПДВ. Це також спростить процедуру адміністрування й усуне суперечності щодо визначення реквізитів платежу. При цьому, враховуючи особливості системи електронного адміністрування ПДВ, варто передбачити можливість у разі необхідності перерахування коштів із цього особового рахунку за заявою платника та поповнення рахунків у СЕА ПДВ (збільшення ліміту для реєстрації податкових накладних).

Підвищення ролі фіскальної ефективності ПДВ може бути дієвим за умови належної правосвідомості платників податків. Тільки повна гармонізація правовідносин усередині системи контролюючих органів

¹⁶ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁸ Про затвердження Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 07.04.2016 № 422. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16>.

(вирішення спірних питань і забезпечення самоконтролю за власною діяльністю), побудова чітко регламентованих відносин між ними та платниками податків (формування довіри платників податків до контролюючих органів і гарантії виконання законодавства всіма учасниками податкових відносин) дадуть змогу досягти найбільш повного і своєчасного надходження до бюджету податкових платежів, у тому числі ПДВ.

Анотація

В умовах активного розвитку інтеграційних процесів оподаткування набуває все більш вагомого значення для ефективного зростання економічного благополуччя нашої держави. Саме тому важливо забезпечити дієвий і прозорий механізм сплати податків, зокрема, на межі національного та іноземного законодавства у світлі міжнародного співробітництва. У статті здійснено аналіз правового механізму податку на додану вартість, зокрема розкрито сучасний стан нормативно-правового регулювання сплати податку на додану вартість, його проблемні питання та зроблено відповідні висновки.

Summary

Under conditions of active development of integration processes, taxation is getting increasingly important for efficient growth of the economic well-being of our State. That is why it is important to provide an effective and transparent mechanism for tax payment, in particular, on the boundary of the national and foreign legislation in terms of international cooperation. In this article, the legal mechanism of value added tax was analyzed, in particular, the current state of the normative-legal regulation of value added tax payment was revealed, its challenges were identified, and corresponding conclusions were made.

Використана література:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14> www.ligazakon.ua.
3. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 № 2346-III. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>.
4. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.
5. Європейська конвенція про обчислення строків: Конвенція Ради Європи ETS від 16.05.1972 № 76. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_677.
6. Про затвердження Порядку ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ Міністерства фінансів України від 07.04.2016 № 422. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16>.

Andrii Lohvyn,

*postgraduate student, department of administrative and customs law of
University of Customs and Finance (Dnipro, Ukraine)*