



УДК 342.336

Іванський Андрій Йосипович,
доктор юридичних наук,
заслужений юрист України,
начальник УДК у м. Одеса



ПРАВОВІ ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ

У статті розглядаються питання відшкодування ПДВ в Україні. Автор досліджує існуючу вітчизняну і світову практику відшкодування ПДВ та пропонує шляхи покращення податкового законодавства України.

Ключові слова: податок на додану вартість (ПДВ), Податковий кодекс, відшкодування, законодавство.

Постановка проблеми. У загальноприйнятій світовій практиці податок на додану вартість (далі ПДВ – автор) є найефективнішим податком, який забезпечує левову частку надходжень до бюджету. ПДВ є непрямим податком, а тому носить завуальовану для платника форму, має найменші затрати при адмініструванні. Його було запроваджено у середині ХХ сторіччя в країнах з високим рівнем економічного розвитку з метою обмеження надлишкового виробництва.

Першою податок на додану вартість запровадила Франція у 1954 р. Потім його було введено в інших європейських країнах, в Азії, Африці та Латинській Америці. На сьогодні податок на додану вартість поповнює бюджети більше ніж у 120 державах. Ставка ПДВ складає від 5% до 28% у різних країнах світу. Скажімо, у Японії та Панамі він становить лише 5%, у Канаді трохи більше – 7%, а у Росії – 18%. Проте в деяких країнах з високим рівнем розвитку економіки, наприклад, в Америці, Швейцарії та Австралії, податок на додану вартість відсутній. Його роль виконує податок з продажу, ставка якого може складати від 2% до 11%.

Наявність податку є однією з обов'язкових умов вступу країн до Європейського Союзу.

З метою поповнення державного бюджету податок на додану вартість було введено і в Україні. На початку 90-х років його ставка складала 28%, на сьогоднішній день її зменшено до 20%. Податковий кодекс України передбачає подальше зменшення ПДВ до 17% з 1 січня 2014 року.

Підрахунки Міністерства фінансів України свідчать, що за січень–листопад 2010 року до загального фонду державного бюджету надійшло 215 млрд. грн., з яких ПДВ становить 75 млрд. грн., податок на прибуток підприємств складає 37 млрд. грн., акцизний збір – 25 млрд. грн., ввізне мито – 7,6 млрд. грн., а інші надходження – 70 млрд. грн. Необхідно також врахувати відшкодування податку на додану вартість у розмірі 16,4 млрд. грн. [7].



Платниками податку на додану вартість є кінцеві споживачі товарів та послуг – це і є характерною особливістю цього податку. Частина валового внутрішнього продукту, що повинна централізуватись і задовольняти загальнодержавні потреби, рівномірно розподіляється між кінцевими споживачами за допомогою податку на додану вартість. Він сприяє економії витрат будь-яких матеріальних ресурсів, що не відшкодовуються підприємству, оскільки не входять до складу собівартості продукції. У такому випадку підприємство виступає в якості кінцевого споживача. У сфері обігу податок на додану вартість спонукає продавців не завищувати відпускну ціну товарів і послуг.

З фіскальної точки зору податок на додану вартість також досить ефективний. Оскільки сфера оподаткування включає не тільки товари, а й роботи і послуги, це сприяє стабільності поповнення бюджету. Фіксована ставка ПДВ, з одного боку, полегшує його обчислення платниками, а з іншого, спрощує процедуру контролю правильності та своєчасності його сплати. Сплата такого податку на всіх етапах обігу товарів, робіт та послуг рівномірно розподіляє податкове навантаження між суб'єктами господарювання.

Оскільки досить суттєва частина податкових надходжень до бюджету України залежить від ПДВ, цей податок викликає велику кількість дискусій серед науковців на тему ефективності його використання та впливу на економічний розвиток і державний бюджет України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Варто зазначити, що О. Данілов, Єфименко, Б. Карпінський, В. Копилов, С. Лекарь, В. Лисенко, В. Мельник, М. Науменко, В. Парнюк, Т. Паянок, А. Сігайов, А. Скрипник, Т.А. Соколовська та інші науковці досить детально вивчали функціонування та вдосконалення процесу адміністрування ПДВ в Україні.

Дехто з українських вчених та державних діячів стверджує, що нинішня ставка податку на додану вартість завищена. Вони вказують на необхідність її зниження, що позитивно впливатиме на обсяги реалізації та спадання цін, що, у свою чергу, прискорить обіг фінансових ресурсів. Проте головні проблеми, пов'язані з податком на додану вартість, полягають у недостатній відпрацьованості механізму його справляння [8, с. 89].

Запеклість наукових дискусій стосовно податку на додану вартість в Україні та у цілому світі пов'язана із порядком відшкодування сум податку, що сплачені у складі ціни товарів, робіт та послуг.

О. Я. Гордін вважає, що відшкодування податку на додану вартість – це сума, яка повинна повертатись платникові цього податку з державного бюджету. Поверненню підлягає лише та частина сплачених коштів, що виникла внаслідок надлишкової сплати ПДВ. Такий надлишок з'являється у результаті зіставлення суми ПДВ, що сплачується платником у процесі придбання товарів, оплати робіт та послуг, і суми ПДВ під час їх реалізації у процесі виробництва або здійсненні яких брали участь товари, роботи та послуги, що придбані або отримані цим платником [2, с. 80].

Постановка завдання.

Враховуючи вищенаведене метою статті є правовий аналіз та перспективи удосконалення порядку відшкодування ПДВ в Україні та зарубіжних країнах.

Поставлена автором мета визначає перелік завдань цієї статті:

- встановити коло головних проблем, які виникають у процесі відшкодування ПДВ в Україні;
- проаналізувати існуючу світову практику відшкодування ПДВ;
- виділити найважливіші елементи, які доцільно запровадити в Україні;
- сформулювати пропозиції до Податкового кодексу України з питань відшкодування ПДВ.



Виклад основного матеріалу дослідження. Засади адміністрування ПДВ встановлені розділом V Податкового кодексу України, що набрав чинності з 1 січня 2011 року (далі – Кодекс), який регулює відносини, що виникають у сфері справляння ПДВ зокрема, визначає порядок його адміністрування, платників ПДВ, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з нього (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків врегульовано статтею 200 Податкового кодексу [6].

Так, відповідно до вказаної статті Кодексу сума податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

При від'ємному значенні така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до цього Кодексу), а в разі відсутності податкового боргу – зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Якщо в наступному податковому періоді сума має від'ємне значення, то бюджетному відшкодуванню підлягає її частина, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України – сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги отримувачем товарів/послуг [6].

За наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

При цьому, позитивним у Кодексі, на відміну від Закону України «Про податок на додану вартість», є те, що Кабінет Міністрів України своєю постановою від 27 грудня 2010 р. № 1238 визначив чіткий перелік достатніх підстав, які надають право податковим органам на позапланову виїзну документальну перевірку платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку.

Цей перелік зменшує зловживання та корупційні прояви контролюючих органів у процесі відшкодування ПДВ, адже знижується суб'єктивізм при прийнятті рішень органів державної податкової служби.

Хоча варто відзначити, що повне виключення суб'єктивізму та можливості зловживань у процесі відшкодування ПДВ законодавством не здійснено.

Наприклад, згідно із вказаною постановою Кабінету Міністрів України достатньою підставою, яка надає податковим органам право на проведення документальної позапланової виїзної перевірки платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного, є наявність документально підтвердженої інформації про порушення платником норм податкового законодавства відповідно до пункту 78.1 статті 78 розділу II Податкового кодексу України.



При цьому, відповідно до пункту 78.1 статті 78 Податкового Кодексу, документальна позапланова виїзна перевірка здійснюється за наявності таких обставини:

- 1) на платника податку подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю;
- 2) отримано інформацію про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації [6].

Вказані обставини можуть сприяти відмові у відшкодуванні ПДВ сумлінним платникам з необґрунтованих причин.

Варто звернути особливу увагу на запровадження автоматичного відшкодування ПДВ, що передбачено Податковим Кодексом України.

Автоматичне відшкодування ПДВ полягає в тому, що воно здійснюється на підставі поданої заяви та проведеної камеральної (невиїзної) перевірки податкової декларації за умови, що платник відповідає певним критеріям, визначеним Кодексом.

Максимальний строк здійснення автоматичного відшкодування становить 26 робочих днів після подання відповідної заяви про бюджетне відшкодування ПДВ.

Разом з тим, на думку автора, критерії, яким має відповідати платник для отримання автоматичного відшкодування ПДВ, що визначені в Кодексі, для платників є занадто обтяжливими та необґрунтованими.

Так, обтяжливими та необґрунтованими є такі критерії для отримання автоматичного відшкодування ПДВ, як:

- 1) середня заробітна плата не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);
- 2) чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);
- 3) рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього у галузі в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів).

Виконати відповідність таким критеріям для платників буде дуже складно.

Крім того, вказані критерії дають підстави контролюючим органам для відмови в автоматичному відшкодуванні ПДВ.

У той же час потрібно зазначити, що з 2000 року з'явилась велика кількість невирішених питань, пов'язаних із надходженням та відшкодуванням платникам податку на додану вартість. Внаслідок експортної орієнтації економіки реальне збільшення ВВП відновилось після періоду економічної кризи. Проте нульова ставка податку на додану вартість при експорті підвищила обсяги повернення ПДВ платникам. Крім того, оскільки в вивізній діяльності застосувались кримінальні схеми, податок на додану вартість відшкодувався без фактичного здійснення експортних операцій, що призвело до збільшення заборгованості з його відшкодування.

Скажімо, якщо у 1999 році обсяг невідшкодованих сум податку на додану вартість склав 2,3 млрд. грн., то у 2000 році він збільшився до 4,2 млрд. грн., а у 2001 році виріс до 5,7 млрд. грн. У 2002–2004 роках сума заборгованості досягла найвищого розміру.



Бюджетна заборгованість з відшкодування податку на додану вартість станом на 1 січня 2003 року складала 7,3 млрд. грн., з яких 2,8 млрд. грн. – це прострочена заборгованість. Станом на 1 січня 2004 року потрібно було відшкодувати 6,5 млрд. грн., а частка простроченої заборгованості складала 1,7 млрд. грн. Станом на початок березня 2010 р. заборгованість з повернення підприємствам податку на додану вартість складала 24,8 млрд. грн.

Серед причин збільшення заборгованості з відшкодування податку на додану вартість можна назвати такі:

- недостатність бюджетних ресурсів, потрібних для відшкодування;
- великі терміни перевірок схем у ланцюгу постачання товарів;
- значна кількість незаконних заявок на відшкодування;
- зміни Закону України «Про податок на додану вартість» (відміна нарахування пені за затримку відшкодування податку на додану вартість).

Для суб'єктів господарювання своєчасне відшкодування податку на додану вартість є дуже важливим, у першу чергу це стосується експортерів. Оскільки ПДВ – це внутрішній податок, що сплачує покупець товару, робіт та послуг, то сплачені постачальникам всередині країни кошти повертаються експортеру. Внаслідок цього ціна вивізного товару відповідає товарам місцевих виробників. Відсутність відшкодування податку на додану вартість автоматично підвищить експортну ціну товару, а це негативно впливає на конкурентоспроможність вітчизняних товарів на зовнішньому ринку.

А. О. Нікітішин стверджує, що наявність відпрацьованого механізму відшкодування податку на додану вартість у кризовий період підтримає платників податків та поповнить їхні обігові кошти. Процедуру відшкодування податку на додану вартість у Бельгії, Португалії та Іспанії прискорено, а в Польщі зменшено період повернення податку із 180 до 60 днів. З січня 2009 року у Франції повернення податку на додану вартість є щомісячним. Те саме стосується і Іспанії [5, с. 42–43].

Незалежно від рівня розвитку економіки та прозорості фінансових систем, практичний досвід країн, де було введено податок на додану вартість, свідчить, що його відшкодування разом із звільненням від нього експортних операцій, збільшує вразливість цього податку. Це надає можливість використання кримінальних схем, несплати податкових зобов'язань, отримання із бюджету відшкодування фактично несплаченого податку. Методи зловживання ПДВ залежать від деяких відмінностей та рівня розвитку податкових систем різних країн. Проте існує і спільна проблема – недосконалість механізму відшкодування, і це надає можливість вивчити загальносвітовий та європейський досвід боротьби з цим недоліком.

У даний час однією із найактуальніших тем європейської податкової політики є проблеми адміністрування податку на додану вартість, оскільки на європейських ринках також діють кримінальні схеми. Проте Україна не єдина зіткнулася з цією проблемою. Країни Європейського Союзу також зазнають втрат бюджетних коштів внаслідок зловживання відшкодуванням податку на додану вартість. Вони приділяють велику увагу негативним економічним наслідкам, які тягнуть за собою шахрайство у цій сфері.

У Європейському Союзі використовуються майже такі самі кримінальні схеми відшкодування податку на додану вартість, що і в Україні, за винятком того, що там не часто вдаються до цінових фальсифікацій. Найчастіше використовується шахрайська змова платників податку з двох або більше країн-членів ЄС, що беруть участь в експортно-імпортних операціях. Схема є такою: спочатку експортер здійснює продаж товарів фіктивному покупцеві в іншій країні, потім фіктивний покупець здійснює перепродаж цих товарів третьому підприємству у своїй країні, яке знову експортує їх



першому підприємству. Потім фіктивний покупець ліквідує підприємство, не сплативши податок на додану вартість, а третє підприємство отримує відшкодування податку. Оскільки така схема повторюється багаторазово, вона дістала назву «карусель». Крім того, відсутність митного контролю торговельних операцій, що здійснюються між країнами, що входять до складу Європейського Союзу, ускладнює припинення «карусельних» схем.

Однією із найбільш активних держав у сфері боротьби з шахрайством у системі податку на додану вартість є Великобританія, та навіть там річний обсяг бюджетних втрат внаслідок використання «карусельних» схем складає 2 млрд. фунтів. У деяких інших країнах, що входять до Європейського Союзу, такі втрати складають до 10% від загальних надходжень від податку на додану вартість.

Отже, досвід застосування податку на додану вартість свідчить, що для країн, де введено цей податок, характерні втрати бюджетних коштів внаслідок недосконалості механізму відшкодування ПДВ. Ефективність вирішення цих проблем залежить від:

- рівня фінансової прозорості;
- податкової культури;
- взаємної внутрішньої інтеграції податкового адміністрування в країнах Європейського Союзу.

Поширеними способами завищення податкового кредиту з ПДВ та неправомірного завищення сум ПДВ, що підлягають бюджетному відшкодуванню, в Україні є:

- 1) оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування податку на додану вартість;
- 2) імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами;
- 3) фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України лише на папері і без фактичного вивезення товару;
- 4) реалізація товарів на митній території України за цінами, які є меншими від цін придбання;
- 5) експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з подальшим оформленням їх повторного експорту;
- 6) створення фіктивного податкового кредиту за допомогою фіктивних підприємств.

Крім того, серед шахрайських шляхів незаконного відшкодування податку на додану вартість, які використовуються в Україні, слід назвати «податкові ями», тобто підприємства, які не декларують господарські операції та не сплачують податків. «Податкові ями» мають невеликий статутний фонд. У таких підприємств відсутні основні засоби та адреса місцезнаходження. Найчастіше засновником такого підприємства, його директором та головним бухгалтером є одна особа.

Саме з цієї причини підприємства, що працюють в реальному секторі економіки, намагаються або уникнути сплати податку на додану вартість, або одержати з бюджету неправомірне його відшкодування.

Велика кількість науковців вважає, що податок на додану вартість є чи не найбільш криміногенним податком, оскільки він ніби провокує тіньові економічні операції, у яких не бере участь лише ледар. У той же час відшкодування бюджетної заборгованості з податку на додану вартість стало в Україні прибутковим бізнесом, створюючи умови для корупційних зловживань [3, с. 248–249].

Необхідно вирішити ці проблеми на законодавчому рівні та вдосконалити механізм відшкодування ПДВ. З цією метою органи державної податкової служби мають вдатися до комплексу заходів, направлених на попередження незаконного відшкодування податку на



додану вартість. Вони повинні посилити контроль за правомірністю заяв на відшкодування ПДВ.

Вирішення питання відшкодування ПДВ є одним з пріоритетних завдань нашої держави, оскільки податок на додану вартість – це постійні суттєві надходження до бюджету країни.

З метою попередження незаконного відшкодування податку на додану вартість О. С. Білоконь вважає за потрібне здійснити таке:

- 1) усунути можливість безтоварних операцій, що тільки створюють ілюзію здійснення господарських дій та переведення безготівкових коштів у готівку;
- 2) усунути можливість обігу безтоварних податкових накладних;
- 3) повністю автоматизувати адміністрування ПДВ;
- 4) контролювати надходження та відшкодування ПДВ у режимі реального часу;
- 5) відмовляти у відшкодуванні ПДВ у випадку фактичного ненадходження коштів від постачальників продукції до бюджету [1, с. 248–249].

Крім того, фахівці вказують, що з метою уникнення незаконного використання відшкодування ПДВ на митній території України, потрібно передбачити можливість відшкодування ПДВ лише за умови подання платником розрахунку експортного відшкодування ПДВ разом з декларацією. У випадку виникнення від'ємного значення податку на додану вартість во операціях з купівлі-продажу товарів у межах митної території України, що на кінець звітного періоду залишилися нереалізованими, потрібно ввести відшкодування ПДВ лише в рахунок майбутніх платежів податку на додану вартість [4, с. 116].

Висновки. Отже, на основі проведеного наукового аналізу потрібно зазначити, що з метою вдосконалення механізму відшкодування ПДВ треба вдатися до таких заходів:

1. Запобігти можливості реєстрації фіктивних підприємств.
2. Відшкодовувати тільки виробнику товару, роботу послуги.
3. Створити єдиний електронний реєстр податкових накладних – це сприятиме виявленню вже існуючих фіктивних підприємств.
4. Запровадити систему автоматичного відшкодування податку на додану вартість з метою запобігання корупції чиновників державної податкової служби.
5. Ретельно контролювати новостворені підприємства на початку їх діяльності.

Після прийняття нового Податкового кодексу України можна сподіватися на вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість.

Ці сподівання ґрунтуються на позитивних нормах Податкового кодексу України, що направлені на вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість. Наприклад, Податковим кодексом України передбачено введення:

1. Автоматичного відшкодування податку на додану вартість тим суб'єктам, що сумлінно та своєчасно його сплачують.
2. Єдиного електронного реєстру податкових накладних.
3. Відповідальності, яку має нести держава у випадку несвоєчасного відшкодування податку на додану вартість з бюджету держави, у розмірі 120% облікової НБУ.

Список використаних джерел

1. Білоконь О. С. Незаконне відшкодування із державного бюджету податку на додану вартість: сучасний стан і проблеми протидії / О. С. Білоконь // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2(45). – С. 243–250.

2. Гордін О. Я. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість / О. Я. Гордін // Форум права. – 2008. – № 2. – С. 80–85 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08gojndv.pdf>.
3. Дудоров О. О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість / О. О. Дудоров // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2008. – № 1(40). – С. 248–256
4. Кулик П. Л. Особливості відшкодування ПДВ у різних видах товарно-грошових операцій / П. Л. Кулик // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2(45). – С. 113–117.
5. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 38–45.
6. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
7. Показники виконання Державного бюджету України за січень-листопад 2010 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/-publish/archive/main?cat_id=77643.
8. Тулуш Л. Д. Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави / Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 85–89.

Иванский А. И. Правовые перспективы усовершенствования возмещения налога на добавленную стоимость в Украине с учетом европейского опыта

В статье рассматриваются вопросы возмещения НДС в Украине. Автор исследует существующую отечественную и мировую практику возмещения НДС и предлагает пути улучшения налогового законодательства Украины.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость (НДС), Налоговый кодекс, возмещение, законодательство.

Ivanskiy A. I. Legal Prospects of Improvement Reimbursement of VAT in Ukraine, Taking into Account the European Experience

In article is considered questions about compensation of the VAT in Ukraine. The author examines the existing national and international practices of VAT reimbursement and suggests ways to improve the tax legislation of Ukraine.

Key words: value added tax (VAT), Tax Code, compensation, legislation.

