

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ НА АВТОМАТИЧНЕ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

У роботі проаналізовано критерії, яким повинен відповідати платник податків для отримання автоматичного відшкодування податку на додану вартість (ПДВ). Установлено, що жоден критерій, передбачений п. 19 ст. 200 Податкового кодексу України, не стосується ні права на відшкодування, ні права взагалі. Єдиною умовою отримання відшкодування є факт сплати зайвої суми ПДВ. Запропоновано метод відшкодування ПДВ контрагентами заявника за рахунок зменшення їхніх податкових зобов'язань.

Ключові слова: податок, об'єкт оподаткування, ПДВ, автоматичне відшкодування, платник податку, податкова база, додана вартість.

В работе проанализированы критерии, которым должен отвечать налогоплательщик для получения автоматического возмещения НДС. Установлено, что ни один критерий, предусмотренный п. 19 ст. 200 НКУ, не имеет отношения ни к праву на возмещение, ни к праву вообще. Единственным условием получения возмещения является факт уплаты излишней суммы НДС. Предложен метод возмещения НДС контрагентами заявителя в счет уменьшения их налоговых обязательств.

Ключевые слова: налог, объект налогообложения, НДС, автоматическое возмещение, плательщик налога, налоговая база, добавленная стоимость.

This paper analyzes the criteria to be met by the taxpayer to obtain automatic VAT refund. Found that none of the criteria stipulated in Clause 19 of Article 200 of the Tax Code of Ukraine, has no relation to the right to compensation or to the right at all. The only condition is to redress the payment of excessive amounts of VAT. Proposed a method for recovery of VAT counterparties applicant by reducing their tax liabilities.

Key words: tax, object of taxation, VAT, automatic refund, the taxpayer, the tax base, the added cost.

Вступ. Зловживання правом на відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість (далі – ПДВ) і цінові маніпуляції є основними його недоліками. За час використання ПДВ у світі накопичено чималий досвід у боротьбі зі зловживаннями і напрацьовані ефективні способи протидії [1; 2; 3]. Радикальним вирішенням цієї проблеми є автоматизована система нарахування, справляння та відшкодування ПДВ, яка здійснює названі операції в автоматичному режимі [4].

З останніх наукових розроблень визначимо дослідження, у яких аналізуються концептуальні положення становлення [5], бюджетного відшкодування [6] і реформування ПДВ [7]. Віддаючи належне науковим розробленням, потрібно зазначити, що недостатньо досліджені різні схеми мінімізації податкових платежів суб'єктами господарювання, зокрема ПДВ, законні і незаконні способи і методи відшкодування ПДВ.

Особливий правовий статус платника ПДВ передбачає новий елемент правового механізму податку – відшкодування ПДВ. За нормами Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [8] відшкодуванню підлягає будь-яке негативне значення податку, а відшкодування здійснюється з бюджету. Ця норма спонукає платників ПДВ до пошуку способів мінімізації податкових платежів і отримання права на відшкодування тих сум, які ніколи і нікому не сплачувалися. Спрощує пошук і чинна система рахунків-фактур, яка дозволяє вимагати відшкодування, незалежно від фактич-

ного здійснення оплати. Оскільки ефективні способи контролю податкових платежів до бюджету практично відсутні, то пошук методів отримання незаконного відшкодування ПДВ стає основним бізнесом, який успішно розвивається. Невдалі спроби протидії незаконному бізнесу спонукають до скасування ПДВ та заміни його іншим податком. Чергова спроба представлена в новій концепції реформування податкової системи України [9]. Концепція передбачає паралельне існування ПДВ з диференційованою ставкою 7%, 0%, 12% і податку з обігу за ставкою 2%. Світовий досвід свідчить, що податок з обігу вводиться замість ПДВ або податку на прибуток. Лише кілька країн світу застосовують у системі оподаткування паралельно ПДВ і податок з обігу.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз умов виникнення та можливих способів визначення фактичної переплати ПДВ до бюджету для вдосконалення механізму адміністрування, який усуває податкові платежі з бюджету, спрощує процедури контролю і гарантує дотримання прав суб'єктів господарювання.

Якщо операції з реалізації товарів/послуг обкладаються єдиною ставкою, від'ємне значення податкового зобов'язання при діючій системі обчислення може виникнути лише тимчасово і його потрібно переносити на наступні податкові періоди [10, с.116]. Відповідно до ст. 195 ПКУ експорт і прирівняні до нього операції оподатковуються за нульовою ставкою. Якщо сировина, матеріали та комплектуючі, використані у виробництві, обкладаються ПДВ за базовою ставкою, то від'ємне значення виникає фактично і підлягає відшкодуванню. Уведене в п. 4 ст. 200 ПКУ автоматичне відшкодування ПДВ якраз і слугує цій меті. Пункт 17 ст. 200 ПКУ визначає бюджет джерелом сплати відшкодування, не зумовлюючи його фактичною сплатою податку ні в бюджет, ні контрагентам. Ця норма і створює «податкові ями» – підприємства з ознаками фіктивності. Для підвищення ефективності ПДВ бюджетне відшкодування пропонуємо скасувати. Скасування вписується в норми Директиви ЄС, ст. 183 якої передбачає таке: «Якщо сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань, то країна-член може або здійснювати відшкодування або перенести різницю на наступні періоди відповідно до правил, які розробить така країна-член» [11].

Ідея автоматичного відшкодування ПДВ не є новацією України, а активно використовується європейськими країнами. У Бельгії, Португалії та Іспанії можна отримати повернення ПДВ щомісяця замість щорічного терміна [12, с. 42–43]. У Польщі зменшений період для повернення податку з 180 до 60 днів. У Франції із січня 2009 року повернення ПДВ для компаній є щомісячним, а не щоквартальним, як було раніше. В Україні реалізація права на автоматичне відшкодування безпідставно ускладнена, а кількість суб'єктів, які можуть скористатися цим правом, різко скорочена нормами п. 19 ст. 200 ПКУ. Для отримання автоматичного відшкодування платник ПДВ повинен задовольняти одночасно таким умовам:

- 1) не перебувати в судових процедурах банкрутства;
- 2) в єдиному державному реєстрі не внесено записів про:
 - а) відсутність підтверджуючих відомостей;
 - б) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);
 - в) прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, фізичної особи-підприємця;
 - г) визнання установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи повністю або частково недійсними;
 - г) припинення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця;
- 3) питома вага операцій, до яких застосовується нульова ставка, протягом попередніх двадцяти місяців сукупно становить не менше 40% загального обсягу поставок;
- 4) загальна сума розбіжностей між податковим кредитом платника податків та податковими зобов'язаннями його контрагентів, що виникла за три послідовних календарних місяці, що не перевищує 10% заявленої суми бюджетного відшкодування;
- 5) середня заробітна плата не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох кварталів;
- 6) задовольняють один із таких критеріїв:
 - а) чисельність працівників перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох кварталів;
 - б) залишкова балансова вартість основних фондів на звітну дату перевищує заявлену до відшкодування суму податку за попередні 12 календарних місяців;
 - в) відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів вище середнього у галузі за підсумками останнього звітного року;
- 7) не мають податкового боргу;

8) великий платник податків не декларував від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за підсумками останнього звітного (податкового) року.

Порядок визначення відповідності платника податку зазначеним критеріям затверджений наказом Міністерства фінансів України та проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після межового терміна подання звітності [13].

За винятком п. 7, усі критерії не стосуються відшкодування ПДВ. Водночас відсутній єдиний і головний критерій – право на автоматичне відшкодування не зумовлене фактичною переплатою податку в бюджет ні безпосередньо платником, ні його контрагентами. Однак припустима 10% розбіжність суми податкового кредиту платника і податкових зобов'язань контрагентів, тобто 10% можна отримати без жодних критеріїв (п. 4), але не всім. Беручи до уваги норми, що стосуються 12-місячного терміна (п. 3, 5, 6а, 6б, 6в), законодавець, очевидно, намагався різко обмежити кількість платників податків, які мають право звернутися за бюджетним відшкодуванням.

Мінімальний рівень оплати праці важливий, але він не повинен обмежувати право на відшкодування надміру сплачених сум ПДВ. Чисельність працівників важлива для стимулювання зайнятості, але як умова повернення надміру сплаченого податку не є законною. Сьогодні платникові податків відмовлено у відшкодуванні ПДВ і він не зможе розширити виробництво, щоб відповідати цим критеріям завтра. Залишкова вартість власних основних фондів могла б слугувати гарантією оплати податку, але ніяк не умовою повернення. Заборонна логіка законодавця незаконна і шкідлива для економіки. Заборонити треба лише фіктивні експортні операції, а щодо реального експорту, то його необхідно стимулювати всіма доступними засобами. Оскільки сміність внутрішнього ринку мізерна через низьку купівельну спроможність громадян, то експорт продукції є чи не єдиним стимулом для зростання економіки, зайнятості населення та рівня життя.

Положення пп. 2 п.19 ст. 200 ПКУ стосуються достовірності інформації в державних реєстрах, відповідальності за які не повинна покладатися на платника податків. Треба підвищувати відповідальність державних служб, обов'язком яких є ведення реєстрів, а не обмежувати законні права платників податків. Виявляється, що за відсутності достовірних відомостей у реєстрах вести бізнес можна, але отримати законне відшкодування неможливо.

Знаходження платника в судових процедурах банкрутства (п. 1) не має бути підставою для позбавлення права на автоматичне відшкодування надміру сплаченого податку. Неповорнення вчасно належних сум платнику податків, можливо, і стало причиною банкрутства. За умови своєчасного виконання державою своїх зобов'язань перед платником податків банкрутства і не відбулося б. У чинній редакції зазначена норма є інструментом, що дозволяє штучно збанкрутувати будь-яку юридичну або фізичну особу. Фіктивні підприємства, як правило, податки не платять і створюються для ухилення від сплати податку, а не для відшкодування зайво сплаченого ПДВ.

Чинним критеріям, які дають право на автоматичне відшкодування ПДВ, відповідає 300 найбільших платників податків України, тоді як тисячі підприємств-експортерів позбавляють такого права. Неповорнення ПДВ скорочує обігові кошти, змушуючи підприємства або згорти виробництво, що позбавляє їх права на автоматичне відшкодування ПДВ, принаймні, на рік, або брати кредити під нереально високі відсотки, що штовхає підприємство до реального банкрутства, або, нарешті, переводити виробництво в тінь, забезпечуючи собі «відшкодування» за рахунок тінєвих обігів. Жоден із перерахованих сценаріїв позабюджетного відшкодування ПДВ не сприяє поліпшенню умов ведення бізнесу та розвитку економіки. Держава зобов'язана змінити ситуацію, інакше експорт стане обмежуючим фактором зростання економіки, негативно впливає на фінансово-економічні показники розвитку країни, зокрема на внутрішній валовий продукт (далі – ВВП) і рівень життя громадян.

Створюється враження, що спочатку були відібрані підприємства, яким передбачалося забезпечити автоматичне відшкодування ПДВ, а потім встановлювалися критерії, за якими тільки такі підприємства могли б отримати відшкодування.

Виходячи з вищевикладеного, вважаємо, що п. 19 ст. 200 ПКУ слід виключити повністю як такий, що не стосується ні відшкодування ПДВ, ні права взагалі. Право на відшкодування визначає всього один критерій – факт переплати ПДВ, тобто те, чи мали місце операції поставки продукції на експорт і прирівняні до нього, і чи реально сплачено юридично і фактично суми, заявлені до відшкодування. Отримання автоматичного бюджетного відшкодування (повернення надміру сплачених сум податку, не передбачених ПКУ) незаконно пов'язувати з будь-якими іншими критеріями. Якщо достовірно встановлено, що сплачено більшу суму будь-якого податку (не тільки ПДВ), ніж це передбачено Податковим кодексом, надлишок підлягає безумовному по-

верненню, незважаючи на те, чи стосується це юридичної чи фізичної особи, які обігові фонди, розміри прибутків, заробітної плати, оподатковуваних операцій і т.д. Будь-які обмеження порушують конституційні права платника податків.

Право на автоматичне відшкодування мають особи, які здійснюють експорт товарів. Здійснення експортної операції підтверджується: 1) вантажною митною декларацією; 2) надходженням коштів на рахунок продавця від покупця товарів / послуг. Виконання зазначених умов дає право на автоматичне відшкодування ПДВ, сплаченого під час закупівлі сировини, матеріалів і комплектуючих, використаних для виробництва експортної партії товарів або надання послуг. Заявлена до відшкодування сума не може перевищувати ставки ПДВ від суми валютної виручки. Спосіб відшкодування бажано взагалі не пов'язувати з бюджетом ні прямо, ні побічно. Один із можливих способів відшкодування полягає в поворотному переданні зобов'язань із відшкодування. Підтверджена сума відшкодування зменшується на величину ПДВ, що підлягає сплаті, і/або розмір податкового боргу. На залишок оформляється заява для автоматичного відшкодування. Реального відшкодування потребує лише виробник, який експортує більше 50% виробленої продукції. Сума відшкодування обґрунтовується такими документами: 1) податковою декларацією; 2) банківськими платіжними дорученнями, які підтверджують сплату заявленої до відшкодування суми контрагентам. Орган державної податкової служби зобов'язаний у триденний термін подати контрагентам вимогу про повернення заявникові відшкодування. Контрагент зобов'язаний перерахувати заявникові зазначену суму відшкодування протягом трьох операційних днів. Перерахована сума зменшує податкові зобов'язання контрагента з ПДВ. Якщо податкові зобов'язання контрагента з ПДВ на дату отримання вимоги податкового органу недостатні для повного відшкодування заявленої суми, він зобов'язаний протягом трьох робочих днів перерахувати податок, що підлягає сплаті, заявникові та подати декларацію до відповідного податкового органу, в якому вказати залишок і свого контрагента, який повинен його сплатити заявнику. Сплата зазначеної суми контрагентом підтверджується платіжним дорученням. Порядок відшкодування здійснюється в такому ж порядку протягом трьох операційних банківських днів. Передання залишку заявленої до відшкодування суми здійснюється доти, доки не буде повністю погашена. Сподіваємося, що за такого контролю експорту і такого механізму повернення надміру сплачених сум кількість звернень за відшкодуванням істотно скоротиться, а для повного відшкодування заявленої суми буде достатньо одного-двох контрагентів заявника. Запропонований спосіб відшкодування надміру сплаченого ПДВ вимагає 6 днів, якщо відшкодування здійснює перший контрагент. Кожен наступний контрагент здійснює відшкодування залишку заявленої суми протягом ще шести днів. Сподіваємося, що максимальний термін повернення переплати ПДВ не перевищуватиме 24 дні з моменту виникнення права на відшкодування.

Запропонований спосіб автоматичного відшкодування ПДВ має такі основні переваги порівняно з чинним: 1) повністю зникає бюджетне відшкодування ПДВ та зустрічні фінансові потоки в бюджет і з бюджету; 2) сума, заявлена до відшкодування, є надмірно сплаченим податком; обґрунтована заявником, який на момент подання заяви не має податкових зобов'язань із ПДВ та/або податкового боргу, і підтверджена незалежними органами: митною декларацією і банком, що засвідчує факт перерахування коштів на рахунок експортера; 3) заявлена до відшкодування сума була гарантовано сплачена (юридично і фактично) і підтверджена банківським платіжним дорученням; 4) зникає економічна доцільність фіктивних експортних операцій та/або маніпуляцій цінами на продукцію з метою отримання максимального відшкодування; 5) зникає економічна доцільність функціонування «податкових ям»; 6) будь-який суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності може отримати автоматичне відшкодування ПДВ, незалежно від обсягів операцій і будь-яких інших формальних показників; 7) зникнуть «відкати» як умова прискореного відшкодування ПДВ; 8) жодних податкових перевірок для автоматичного відшкодування ПДВ не потрібно; 9) істотно зменшиться кількість звернень за відшкодуванням і терміни його отримання; 10) за даними платіжних доручень не може виникнути ніяких розбіжностей між податковим кредитом платника податку та податковими зобов'язаннями його контрагентів; 11) практично відсутня можливість зловживання правом на відшкодування і предмет для розглядів у судах; 12) рахунки-фактури і все, що з ними пов'язане, скасовуються, а разом з ними зникне і подвійна звітність.

Висновки. Передбачені п. 19 ст. 200 ПКУ умови автоматичного відшкодування ПДВ нічим не обґрунтовані і до права не мають ніякого відношення. Реальна переплата ПДВ можлива під час здійснення операцій експорту та прирівняних до них і підтверджується вантажною митною декларацією і банківським рахунком. Відшкодування ПДВ здійснюється способом погашення податкового зобов'язання і/або наявного податкового боргу заявника. Якщо зазначених

джерел недостатньо, то залишок відшкодується контрагентами заявника. Перерахована сума відшкодування зменшує зобов'язання з ПДВ. Зворотнє передання заявленої суми відшкодування здійснюється до повного погашення.

Список використаних джерел:

1. Hershel F.J. Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries // Public Finance (The Hague). – 1978. – Vol. 33 (N. 3). – P. 232–268; Buckett A. VAT Enforcement and Appeal Manual. – London: Butterworths, 1986.
2. Современный НДС / [Лайам Эбрилл, Майкл Кин, Жан Поль Боден, Виктория Саммерс]: пер. с англ. – М.: Изд.-во «Весь мир», 2003. – 274 с.
3. Гаррисон Грехем. Возмещение НДС: обзор опыта стран / Гаррисон Грехем, Крелов Рассел // Рабочий отчет МВФ, ноябрь 2005 г.
4. Пирога І.С. Автоматизована система нарахування, сплати і відшкодування ПДВ / Пирога І.С., Пирога С.С. // Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія Право: у 2-х ч. – Ужгород: Поліграф центр «Ліра», 2011. – Випуск 15. – Ч. 2. – С. 124–130.
5. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – Київ: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
6. Волженкин Б.В. Преступление в сфере экономической деятельности / Б.В. Волженкин. – СПб.: Изд-во «Экономический центр Пресс», 2002. – 641 с.
7. Дедекаєв В. Концептуальні положення реформування ПДВ / В. Дедекаєв // Економічний часопис – XXI. – 2007. – № 5–6. – С. 43–49.
8. Податковий кодекс України: за станом на 02.12.2010 № 2755-VI; із змінами, внесеними згідно із Законом N 2856-VI від 23.12.2010 // Голос України: газета Верховної Ради України / засновник: Верховна Рада України. – 4 грудня 2010 (№№ 229–230 (4979–4980)).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України: Законопроект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fpsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=9306&Itemid=50&lang=uk.
10. 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.
11. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006/112/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
12. Никитишин А.А. Администрирование налогов в условиях финансово-экономического кризиса / А.А. Никитишин // Финансы Украины. – 2010. – № 1. – С. 38–45.
13. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / Міністерство Фінансів України. Наказ N1178 від 21.09.2011. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11 жовтня 2011 р. за N1172 /19910 – Режим доступу: http://podatki.in.ua/news/nnakMINFIN_1178.htm.