

Кравцова Тетяна Миколаївна, доктор юридичних наук, професор, професор кафедри правосуддя Сумського національного аграрного університету, e-mail: tatiana_kr@meta.ua

Гречана Тетяна Володимирівна, кандидат юридичних наук, головний консультант Комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики

УДК 336.225(075.8)

РЕФОРМУВАННЯ ПРАВОВОГО ІНСТРУМЕНТУ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

Сучасний стан реалізації державної податкової політики потребує суттєвого оновлення інструментів здійснення останньої, удосконалення в напрямі їх упорядкування, уніфікації процедур реалізації та забезпечення їх ефективності та прозорості. Відшкодування податку на додану вартість (ПДВ) було та лишається найбільш проблемним у застосуванні на практиці інструментом справляння податків в Україні. Суб'єкти господарювання постійно стикаються з проблемою відшкодування ПДВ, сплаченого ними в ціні товарів (послуг). Враховуючи, що правовий інструмент відшкодування ПДВ досить тривалий час не зазнавав суттєвих змін та, як показала практика застосування, не був досконалим, і як наслідок дозволяв здійснювати тіньові операції й на сьогодні продовжує завдавати великих труднощів для законослухняних платників податків, актуальним залишається питання його реформування.

Дослідженню особливостей справляння ПДВ присвячені праці багатьох вчених і практиків. Зокрема, питаннями вивчення механізму відшкодування ПДВ займалися такі українські вчені: В.Андрущенко,

В.Волканов, О.Гордін, А.Крисоватий, М.Кучерявенко, А.Ластовецький, Н.Линок, В.Межейнікова, В.Мельник, В.Опарін, І.Педь, Т.Проценко, А.Садєков, А.Селіванов, А.Соколовська, О. Солдатенко, В.Суторміна, В. Федосов та ін.

Відзначаючи вагомість отриманих наукових результатів у сфері теорії та практики відшкодування ПДВ, необхідно зауважити, що на сьогодні недостатньо розробленими залишаються питання формування дієвого правового інструменту відшкодування ПДВ, який б сприяв підвищенню ефективності чинного оподаткування в Україні.

Дана проблема полягає у тому, що в Україні існує практика затримувати відшкодування ПДВ. Причиною цього на думку авторів є й в тому числі те, що у Державному бюджеті кожен рік закладалася менша сума в порівнянні з реальними заявками на відшкодування платників податків. Що, в свою чергу, породжувало прийняття рішення щодо повернення або неповернення ПДВ в ручному режимі та потенційно перетворювало у джерело зловживань. Все це є факторами, які суттєво ускладнюють процедуру відшкодування ПДВ і в кінцевому рахунку значно зменшують ефективність податкового важеля, що має стимулювати успішний розвиток економічних процесів у країні. 01 січня 2016 року набрали чинності зміни внесені до Податкового кодексу Законом України від 24 грудня 2015 року № 909. Ці зміни кардинально змінили порядок відшкодування податку на додану вартість в порівнянні з попередніми періодами.

Аналізу зазначених вище змін до податкового законодавства присвячується дана стаття, а тому її метою є обґрунтування необхідності таких змін та окреслення шляхів реформування правового інструменту відшкодування ПДВ в Україні.

Згідно з положеннями Податкового кодексу бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ різниці між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. Як і раніше, позитивний результат

звітнього періоду підлягає сплаті до бюджету, а стосовно від'ємного з 1 січня 2016 року відбулися зміни, тому такий від'ємний результат враховується у зменшення податкового боргу або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200-1.3 статті 200-¹ Податкового кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету; та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітнього (податкового) періоду. Тобто, бюджетне відшкодування з ПДВ тепер може бути спрямовано на користь сплати грошового зобов'язання чи податкового боргу щодо інших платежів, які сплачуються до державного бюджету.

Змінами скасовано критерії (вимоги) до платників податків для отримання бюджетного відшкодування, а саме, до 31 грудня 2015 року для отримання відшкодування ПДВ платник податку повинен був відповідати наступним критеріям:

- платник мав бути зареєстрований в якості платника ПДВ не менш, ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів);

- платник повинен був мати обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців більші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів).

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного

відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації.

Змінами до Податкового кодексу запроваджено принципово нові норми, які стосуються відшкодування ПДВ. Дискусії в суспільстві щодо удосконалення механізму відшкодування ПДВ, оскільки саме відшкодування є однією із центральних складових адміністрування цього податку, як на рівні громадськості, так і на рівні державних органів влади велися уже тривалий час. І останніми змінами до Податкового кодексу щодо відшкодування ПДВ надано новий поштовх у вирішенні проблемних питань, що існували в даній сфері та до реалізації завдань держави в сфері належного забезпечення наповнення держаного бюджету.

З 1 січня 2016 року запроваджено функціонування двох реєстрів заяв про повернення суми відшкодування бюджетного ПДВ. Тобто, поняття автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ виключено із Податкового кодексу як таке, але створений перший реєстр по суті і є автоматичним відшкодуванням.

До першого реєстру включатимуться заяви тих платників ПДВ, які одночасно відповідають таким критеріям:

частка експорту в річному обороті платника ПДВ становить не менше 40%;

платник ПДВ має необоротні активи, вартість яких у 3 рази перевищує суму ПДВ, заявлену до відшкодування, або отримав на 1 рік фінансову гарантію від ПАТ «Державний ощадний банк України», ПАТ «Державний експортно-імпортний банк України» чи ПАТ «Укргазбанк»;

щодо платника ПДВ у ЄДР не внесено записів про відсутність підтвердження відомостей, відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання), прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих

документів юридичної особи, припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

платник ПДВ не перебуває у судових процедурах банкрутства.

Тобто, з підпункту 200.19 статті 200 Податкового кодексу виключено наступні два критерії: здійснення платником податків інвестиції в необоротні активи у розмірах не менше ніж 3 мільйони гривень протягом останніх 12 календарних місяців; відсутність податкового боргу.

До другого реєстру будуть включатися заяви платників ПДВ, які не відповідають зазначеним вище критеріям.

Обидва реєстри адмініструються ДФС України, вони є публічними та щоденно повинні оновлюватись на сайті ДФСУ. З метою усунення зловживань посадовими особами органів ДФС при веденні цих реєстрів в проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» (податкова реформа) планується закріпити адміністрування цих реєстрів за Міністерством фінансів України. Порядок їх ведення та форма затверджені Кабінетом Міністрів України.

2 лютого 2016 року постановою Кабінету Міністрів України № 68 було затверджено Порядок ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість¹ (далі - Порядок).

Порядок визначає механізми включення платниками поданих заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ до першого та другого реєстрів і внесення до зазначених реєстрів інформації про стан розгляду кожної заяви та опублікування реєстрів. До реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ включаються заяви, подані після 1

¹ Постанова Кабінету Міністрів України від 22 лютого 2016 р. № 68 «Про затвердження Порядку ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: rada.gov.ua.

лютого 2016 року. Порядок визначає, що ДФС щодня публікуватиме реєстри на своєму офіційному веб-сайті.

Кожен з реєстрів складається з двох частин. Перша частина реєстрів містить інформацію про дату подання заяви, номер податкової декларації або уточнюючого розрахунку, найменування або прізвище, ім'я та по батькові платника податку, індивідуальний податковий номер платника податку.

Друга частина кожного з реєстрів, що є динамічною, повинна оновлюватися щодня та включає актуальну інформацію щодо поточного розгляду заяви платника ПДВ. Вона складається з 14 граф, які містять інформацію про:

1. дату надіслання платнику податку територіальним органом ДФС повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації або уточнюючого розрахунку;
2. зазначену у заяві суму податку, заявлену до бюджетного відшкодування на рахунок платника податку в банку;
3. дату узгодження територіальним органом ДФС зазначеної у заяві суми податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню;
4. дату висновку територіального органу ДФС із зазначенням суми податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, надісланого до територіального органу Казначейства;
5. суму податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, згідно з висновком територіального органу ДФС;
6. дату податкового повідомлення-рішення, в якому наводиться неузгоджена сума податку, заявлена до бюджетного відшкодування, зазначена у заяві;
7. номер податкового повідомлення-рішення, в якому наводиться неузгоджена сума податку, заявлена до бюджетного відшкодування, зазначена у заяві;

8. незгоджену суму податку, заявлену до бюджетного відшкодування, що зазначена у заяві, відповідно до податкового повідомлення-рішення;

9. дату початку оскарження податкового повідомлення-рішення;

10. незгоджену суму податку, заявлену до бюджетного відшкодування, що оскаржується;

11. дату закінчення оскарження податкового повідомлення-рішення;

12. суму податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, узгоджену за результатами оскарження;

13. дату повернення суми податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, на рахунок платника податку в банку;

14. суму податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, повернуту на рахунок платника податку в банку.

Реєстри формуватимуться у хронологічному порядку за черговістю включення податкових декларацій або уточнюючих розрахунків, у складі яких подано заяви.

Заяви автоматично включаються до відповідного реєстру протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку надходження. Якщо ж податковий орган встановить, що платник податку не відповідає критеріям для включення його заяви до першого реєстру, такий орган зобов'язаний протягом 17 календарних днів після граничного терміну подачі звітності направити платнику податку рішення про таку невідповідність та надати детальні пояснення і розрахунки за критеріями, значення яких не дотримано. У свою чергу, платник податку має право оскаржити це рішення. Якщо контролюючий орган у встановлений термін не надіслав платнику податку зазначеного рішення, вважається, що такий платник відповідає критеріям щодо включення до першого реєстру.

Протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних.

Платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування відповідно до цієї статті та подали заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, отримують таке бюджетне відшкодування у разі узгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки.

Бюджетне відшкодування ПДВ сформоване за рахунок від'ємного значення по операціям: 1) за періоди до 1 липня 2015 року, що не підтверджені документальними перевірками; 2) з придбання товарів/послуг у платників податку, що використовували спеціальний режим оподаткування сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства за період до 1 січня 2016 року, може бути проведене за результатами документальної перевірки платника податку (підпункт 200.11 статті 200 Податкового кодексу). Законодавець чітко визначив, коли органи ДФС мають право провести документальну перевірку суми бюджетного відшкодування. В інших випадках проводиться лише камеральна перевірка.

Законодавець приймаючи зміни до підпункту 200.11 статті 200 Податкового кодексу, не врахував та не привів у відповідність пункт 37 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення», відповідно до якого заборонено проводити документальні позапланові виїзні перевірки за пунктом 200.11 статті 200 Податкового кодексу, чим створив колізію норм та проблему як для контролюючих органів, так і для платників податків. Але враховуючи принцип дії норми в часі, контролюючі органи мають право проводити документальні позапланові виїзні перевірки за підставами передбаченими в підпункті 200.11 статті 200 Податкового кодексу.

Сума бюджетного відшкодування вважається узгодженою контролюючим органом з дня, наступного за днем закінчення терміну проведення камеральної перевірки, у разі якщо камеральна перевірка проведена не була або за результатами проведення перевірки податкове повідомлення-рішення не було надіслано платнику податку у строк, визначений Податковим кодексом.

Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення до кожного відповідного Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування.

Якщо за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки сум бюджетного відшкодування контролюючий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган:

а) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування у звітному (податковому) періоді, та зараховує таку суму заниження до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду;

б) у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування;

в) у разі з'ясування за результатами проведення перевірок факту, за яким платник податку не має права на отримання бюджетного відшкодування, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

Контролюючий орган зобов'язаний протягом п'яти робочих днів після закінчення перевірки:

або подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету;

або за заявою платника податку до відповідного контролюючого органу зарахувати таку суму в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України.

У разі наявності у платника податку податкового боргу бюджетному відшкодуванню підлягає заявлена сума податку, зменшена на суму такого податкового боргу.

У разі виникнення у платника податку необхідності зміни напряму узгодженого бюджетного відшкодування, такий платник податку має право подати відповідну заяву до контролюючого органу, який протягом п'яти робочих днів з дня отримання такої заяви повинен її задовольнити.

На підставі отриманого висновку відповідного контролюючого органу орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку контролюючого органу.

В проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» (податкова реформа) пропонується відійти від подання контролюючим органом висновку, оскільки подання чи його не подання є інструментом для корупційних дій. Тому, пропонується здійснювати відшкодування уже за результатами проведення камеральної перевірки й відсутності складеного податкового повідомлення-рішення. Отже, довідка складена за результатами камеральної перевірки є формальною підставою для здійснення відшкодування казначейством.

Прогресивним є також відновлення норми, що встановлює відповідальність держави перед платником щодо несвоєчасного відшкодування суми ПДВ. Зокрема, суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На

суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення. Наявність такої норми свідчить по-перше про те, що держава зацікавлена в тому, щоб інтереси платника податку були на першому місці, по-друге така норма є підтвердженням тому, що держава є правовою, оскільки встановлення відповідальності є найефективнішим важелем у виконанні тієї чи іншої норми.

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки. Причиною несвоєчасного бюджетного відшкодування ПДВ на протязі багатьох років була складна правова процедура перевірки правомірності заявленого до відшкодування ПДВ, під час якої контролюючі органи повинні дослідити документальний, грошовий та товарний потоки платника податку. Тому впровадження системи автоматичного відшкодування ПДВ є позитивною тенденцією, оскільки це стимулює представників бізнесу до соціально-відповідальної поведінки, що дозволяє отримати економічний ефект без зайвих тяжб. Проте такий правовий інструмент відшкодування ПДВ вимагає удосконалення. Необхідно, щоб їм могли скористатися не лише великі підприємства, але і представники середнього і малого бізнесу. Для цього пропонуємо визначити основним критерієм автоматичного відшкодування сумлінність платника податків. Крім того, вважаємо більш оперативним і економічним існування єдиного публічного реєстру до відшкодування ПДВ, а не два як передбачено у Кодексі. Наявність одного реєстру спростить адміністрування ПДВ, зробить прозорим його відшкодування, зменшить корупційні виклики в даному сегменті.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податків кодекс України. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011.- № 13-14, № 15-16, № 17. - Ст.112.

2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році. //Відомості Верховної Ради (ВВР).- 2016. - № 5. - Ст.47.