

**АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС;
ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО****Кравцова Т.М.,***доктор юридичних наук, професор, професор кафедри правосуддя
Сумського національного аграрного університету***Гречана Т.В.,***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 і прозорості. Відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ) було та залишається найбільш проблемним у застосуванні на практиці інструментом справляння податків в Україні. Суб'єкти господарювання постійно стикаються із 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 тіншові операції та 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. Садеков, 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 сприяв би підвищенню ефективності чинного оподаткування в Україні.

Окреслена проблема полягає в тому, що в Україні існує практика затримувати відшкодування ПДВ. Причиною цього, на думку авторів, є, зокрема, те, що у Державному бюджеті України кожного року закладалася менша сума порівняно з реальними заявками на відшкодування платників податків. Це також породжувало прийняття рішення щодо повернення або неповернення ПДВ у ручному режимі та потенційно перетворювало у джерело зловживань. Все зазначе-

не є факторами, які суттєво ускладнюють процедуру відшкодування ПДВ і, як наслідок, значно зменшують ефективність податкового важеля, що має стимулювати успішний розвиток економічних процесів у країні. 1 січня 2016 р. набули чинності зміни, внесені до Податкового кодексу (далі – ПК України) Законом України від 24 грудня 2015 р. № 909. Ці зміни кардинально змінили порядок відшкодування ПДВ порівняно з попередніми періодами.

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

Згідно з положеннями ПК України 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 звітного періоду підлягає сплаті до бюджету, а стосовно від'ємного з 1 січня 2016 р. 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 поставальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до п. 200-1.3 ст. 200-1 ПК України 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 звітного (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 відшкоду-

вання: до 31 грудня 2015 р. для отримання відшкодування ПДВ платник податку повинен був відповідати таким критеріям:

- платник мав бути зареєстрований як платник ПДВ не менше, 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 ПК України 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 ПК України щодо відшкодування ПДВ надано новий поштовх у вирішенні проблемних питань, що існували в цій сфері та до реалізації завдань держави у сфері належного забезпечення наповнення державного бюджету.

З 1 січня 2016 р. запроваджено функціонування двох реєстрів заяв про повернення суми відшкодування бюджетного ПДВ. Тобто поняття «автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ» виключено із ПК України 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-імпорتنний банк України» чи ПАТ «Укргазбанк»;

- щодо платника ПДВ у Єдиний державний реєстр 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 доку-

ментів 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 ст. 200 ПК України виключено такі 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 Державною фіскальною службою України (далі – ДФС України), вони є публічними та щоденно повинні оновлюватися на сайті ДФС України. З метою усунення зловживань посадовими особами органів ДФС України під час ведення цих реєстрів у 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 р. 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 лютого 2016 р. Порядок визначає, що ДФС України щодня публікуватиме реєстри на своєму офіційному веб-сайті.

Кожен із реєстрів складається із 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, яка є динамічною, повинна оновлюватися щодня та включає актуальну інформацію щодо поточного розгляду заяви платника ПДВ. Вона складається із 14 граф, які містять інформацію про:

- 1) дату надіслання платнику податку територіальним органом ДФС України повідомлення про

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.

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 України зазначеної у заяві суми податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню;

4) дату висновку територіального органу ДФС України 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 України;

6) дату податкового повідомлення-рішення, у якому наводиться неузгоджена сума податку, заявлена до бюджетного відшкодування, зазначена у заяві;

7) номер податкового повідомлення-рішення, у якому наводиться неузгоджена сума податку, заявлена до бюджетного відшкодування, зазначена у заяві;

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

9) дату початку оскарження податкового повідомлення-рішення;

10) неузгоджену 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. Натомість 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 декла-

рації, 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 за операціями: 1) за періоди до 1 липня 2015 р., що не підтверджені документальними перевітками; 2) із придбання товарів/послуг у платників податку, що використовували спеціальний режим оподаткування у сфері сільсько-го та лісового господарства, а також рибальства за період до 1 січня 2016 р., може бути проведене за результатами документальної перевірки платника податку (підпункт 200.11 ст. 200 ПК України). Законодавець чітко визначив, коли органи ДФС України мають право провести документальну перевірку суми бюджетного відшкодування. В інших випадках проводиться лише камеральна перевірка.

Законодавець, приймаючи зміни до підпункту 200.11 ст. 200 ПК України, не врахував та не привів у відповідність п. 37 підрозділу 2 Розділу XX «Перехідні положення», відповідно до якого заборонено проводити документальні позапланові виїзні перевірки за пунктом 200.11 ст. 200 ПК України, 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 ст. 200 ПК України.

Сума бюджетного відшкодування вважається узгодженою контролюючим органом із 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 ПК України.

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:

1) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, у якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому разі 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;

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

3) 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, у якому зазначаються підстави відмови в наданні бюджетного відшкодування.

Контролюючий орган зобов'язаний протягом 5 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 5 робочих днів із 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 із бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в зазначеному банку протягом 5 операційних днів після отримання висновку контролюючого органу.

У проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» (податкова реформа) пропонується відійти від подання контролюючим органом висновку, оскільки подання чи його неподання є інструментом для корупційних дій. Тому пропонується здійснювати відшкодування уже за результатами проведення камеральної перевірки і відсутності складеного податкового повідомлен-

ня-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 ПДВ. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120% 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 протягом 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 тягб. Проте такий правовий інструмент відшкодування ПДВ вимагає удосконалення. Необхідно, щоб ним 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 двох, як передбачено у ПК України. Наявність одного реєстру спростить адміністрування ПДВ, зробить прозорим його відшкодування, зменшить корупційні виклики в зазначеному сегменті.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – № 5. – Ст. 47.

Кравцова Т.М., Гречана Т.В. РЕФОРМУВАННЯ ПРАВОВОГО ІНСТРУМЕНТУ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті окреслено напрями реформування правового інструменту відшкодування податку на додану вартість в Україні шляхом аналізу змін до податкового законодавства, визначених у Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», обґрунтовано необхідність таких змін.

Ключові слова: податки, податкова система, податок на додану вартість, відшкодування податку на додану вартість.

Кравцова Т.Н. Гречана Т.В. РЕФОРМИРОВАНИЕ ПРАВОВОГО ИНСТРУМЕНТА ВОЗМЕЩЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

В статье очерчены направления реформирования правового инструмента возмещения налога на добавленную стоимость в Украине путем анализа изменений в налоговом законодательстве, определенных в Законе Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно обеспечения сбалансированности бюджетных поступлений в 2016 году», обоснована необходимость таких изменений.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, налог на добавленную стоимость, возмещение налога на добавленную стоимость.

Kravtsova T.M., Grechana T.V. REFORMING THE LEGAL INSTRUMENT OF REIMBURSEMENT OF VALUE-ADDED TAX (VAT) IN UKRAINE

The article outlines the directions of reforming legal instrument of reimbursement of VAT in Ukraine by analyzing changes in the tax laws specified in the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Some Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Balance of Revenue in 2016”, and grounds the necessity of such changes.

The results of the study made the following findings. A complex legal procedure to check the legality of the claimed VAT reimbursement in the course of which the supervisory authorities have to investigate the documentary, cash and trade flows of taxpayer have been the reason for untimely VAT budget reimbursement for many years. Therefore, the introduction of the automatic VAT refund is a positive trend, as it stimulates the business representatives to socially responsible behavior, allows obtaining economic benefit without unnecessary litigation. However, this legal instrument of VAT refund requires improvement. It is essential that the advantage of it can be taken not only by large enterprises, but also by the representatives of small and medium businesses. To do so, we offer to determine integrity of a taxpayer as the main criterion for automatic reimbursement. In addition, we consider it more expeditious and economical to have a single public register for VAT refunds, rather than two as provided for in the Code. The existence of a single register will simplify VAT administration and will make its reimbursement clear, will reduce corruption challenges in this segment.

Key words: taxes, tax system, value-added tax, reimbursement of value-added tax.