

be corrected due to the following aspects: determination of the objectives and functions, customs officers powers and duties systematization, legal guarantees and social protection improvement, conceptual framework specification, stiffening of administrative and personnel activities, determination of renewed approach to the customs officer administrative law status for the purposes of administrative reform implementation in Ukraine.

Key words: *administrative-legal status, customs officers, legal relations, customs law, thesaurus, administrative reform.*

УДК 336.226.322:336.564.2](477)

Пирого С.С.,

аспірант кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Сутність бюджетного відшкодування ПДВ

У статті проаналізовано підходи до визначення понять «бюджетне відшкодування» та «фактично сплачений податок». Доведено, що визначене у Податковому кодексі поняття «бюджетне відшкодування» не відповідає суті здійснюваної операції. Запропоновано зміни до ст. 14.1.18 Податкового кодексу України, спрямовані на покращення функціонування системи бюджетного відшкодування. Повернення надміру сплачених сум передбачено здійснювати у спосіб, який не передбачає реальних виплат з бюджету.

Ключові слова: *ПДВ, бюджетне відшкодування, платник, непрямий податок, фактично сплачений податок, надмірна сплата податку, ухилення від оподаткування, незаконне відшкодування.*

Бюджетне відшкодування ПДВ – основний і єдиний недолік цього податку [1]. Найбільше проявилися недоліки чинної системи бюджетного відшкодування ПДВ в період кризи 2009 р. За даними Державної податкової адміністрації України, платниками податку на додану вартість у 2009 р. до відшкодування заявлено 58 млрд. 309,3 млн. грн., що на 9 млрд. 654,4 млн. грн., або 19,8 %, більше, як у попередньому році. Зростання задекларованих платниками до відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість відбувалося за умов значного скорочення експорту товарів – на 40,3 %. Станом на початок березня 2010 р. заборгованість держави з повернення підприємствам ПДВ перевищила 25 млрд. грн. [2]. Упродовж усіх років незалежності вражають розбіжності вітчизняної статистики та статистики держав, до яких ми експортуємо товари. Так, ми продаємо за кордон у 1,5–2 рази більше, ніж ці країни купують у нас [3, с.20].

Передбачена Законом можливість відшкодування в поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту і прирівняних до нього робить цей податок вразливим до застосування шахрайських схем, які дозволяють одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку з бюджету. Діючі схеми ухилення від оподаткування, описані у листі ДПАУ від 14.06.2007 р. №891/7/16-1417 [4, с.27–31]. Відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ перетворилося в Україні на досить прибутковий кримінальний бізнес і водночас на підґрунтя для корупційних зловживань чиновників [5, с. 248–249].

Нездатність налагодити дієвий контроль за відшкодуванням із бюджету час від часу підігрівало інтерес до його скасування і заміну архаїчним податком з продажу. Однак прагнення України до інтеграції у Європейський економічний простір (наявність ПДВ є обов'язковою умовою для вступу нових членів до Європейського Союзу) змусило залишити ПДВ у числі основних податків і внести до Податкового кодексу України деякі зміни до системи адміністрування ПДВ та порядку бюджетного відшкодування.

Механізм, який дозволяє позбутися бюджетного відшкодування як такого (reverse charge VAT), розроблено в Німеччині. Суть його у тому, що ПДВ стягується у період поставок

від платників ПДВ неплатникам і одразу передається до бюджету. Під час операцій між платниками ПДВ податок узагалі не нараховується, що дозволяє зупинити вимивання обігових коштів. Експортер не сплачує вихідний ПДВ під час закупівлі сировини й матеріалів та комплектуючих і, відповідно, не потребує відшкодування. Основними завданнями зареєстрованого платника є стягнення ПДВ при постачанні незареєстрованим платникам і негайна передача його до бюджету. Непотрібними стають податковий кредит (вихідний ПДВ), податкова накладна, податковий вексель, а також податковий період, оскільки податкове зобов'язання (або його відсутність) визначатимуться і стягуватимуться при кожній операції окремо, а не за результатами роботи за певний період.

Цей механізм не позбавлений недоліків. З точки зору держави недолік полягає у тому, що істотно звужується сфера застосування ПДВ, а отже, і надходження до бюджету від цього податку. За умов бюджетного дефіциту цей недолік може стати на заваді застосування методу оподаткування ПДВ, який не передбачає його відшкодування. Одночасно порушується принцип справедливості оподаткування. Адже не всі споживачі продукції несуть тягар по сплаті ПДВ. Якщо платник податку закуповує будь-які матеріали для власного споживання – він користується пільгою зі сплати ПДВ (тобто узагалі не сплачує ПДВ), тоді як неплатник податку такою пільгою не користується. Автоматизована система нарахування, справляння і відшкодування ПДВ має істотні переваги, оскільки податковий тягар розподілений між усіма споживачами, а можливості зловживання практично відсутні [6]. Непотрібними стають податковий кредит (вихідний ПДВ), податкова накладна, податковий вексель, а також податковий період, оскільки податкове зобов'язання (або його відсутність) визначатимуться в реальному масштабі часу різницею двох рахунків: на одному обліковуються суми, сплачені при купівлі сировини, матеріалів і комплектуючих, на другому – отримані при продажах продукції. Зайвою стає і податкова звітність.

Питання функціонування ПДВ часто ставали предметом наукових досліджень учених М.П. Кучерявенка, Г.В. Бех, О. Данилова, І. Лютого, А. Дриги, Л. Новицької, М. Петренка, С. Салівона, А. Сігайова, І. Луїної, В. Мельника, Б. Карпінського, В. Копилова та ін. Практично у всіх працях вказувалося на недоліки системи бюджетного відшкодування ПДВ як основної причини його неефективності в українських умовах розвитку податкової системи.

Мета цієї статті полягає у з'ясуванні суті поняття «бюджетне відшкодування», аналізі встановленого порядку відшкодування, трактуванні понять «фактично сплачений податок» та «надміру сплачений податок».

Особливість непрямих податків полягає в тому, що платник перераховує до бюджету кошти, які надані йому покупцем або споживачем. У цьому випадку кошти реального платника податку сплачує до бюджету формальний платник, який отримав їх при розрахунку за надану продукцію, роботу чи послугу. Якщо при прямих податках платник реалізує всю сукупність податкових обов'язків, то при непрямих – цілісна система обов'язків фактично розривається і за реальним платником залишається обов'язок щодо сплати податків, тоді як до формального платника переходить обов'язок щодо ведення податкового обліку та звітності. Реальним платником є особа (фізична або юридична), яка купує товари (роботи, послуги) для власного споживання. Виключно за рахунок коштів споживача здійснюється сплата непрямих податків. Формальним же платником податків є продавець – особа, яка реалізує товари (роботи, послуги) та отримує кошти від покупця. У Податковому кодексі України цей факт до уваги не взятий, у зв'язку з чим виникають проблеми, пов'язані із визначенням прав, обов'язків і відповідальності платника податків.

Особливість статусу платника ПДВ викликає до життя такий елемент правового механізму податку як відшкодування з державного бюджету. Порядок відшкодування сум податку, що входять до ціни товарів, робіт та послуг, є предметом наукових дискусій не лише в Україні, а й у країнах, що його застосовують. Бюджетне відшкодування не є специфічним елементом, притаманним правовому механізму ПДВ. Відшкодування передбачає повернення платникові ПДВ тієї частини сплачених коштів, яка утворилася у зв'язку із надмірною сплатою податку. Цей надлишок формується як різниця суми ПДВ, отриманої при реалізації товарів (робіт, послуг), і суми ПДВ, сплаченої платником за придбані ним

товари (роботи, послуги), що використані у виробництві реалізованої партії продукції. Порядок відшкодування визначається положенням ст. 200.1 Податкового кодексу України: «200.1. Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду» [7].

Відшкодуванню підлягає виключно сплачений податок або до бюджету, або постачальникам сировини, матеріалів і комплектуючих. Наголошуючи на тому, що поверненню підлягає тільки сплачений податок, ми підсумовуємо, що від'ємне значення податкового зобов'язання може виникнути лише у тому випадку, якщо платник податку сплатив більшу суму, ніж мав сплатити за нормами Податкового кодексу України. Право на відшкодування виникає при фактичній надмірній сплаті ПДВ, а не з самого факту існування зобов'язання по сплаті цього податку в ціні товару.

Отже, від'ємне значення податкового зобов'язання з ПДВ виникає виключно у зв'язку з тим, що платником податку було сплачено податок у більшому розмірі, ніж це визначено Податковим кодексом України. У цьому випадку термін «відшкодування з бюджету» не відображає реальної суті тієї операції, яка виконується. Насправді здійснюється повернення надміру сплаченої суми. Порядок повернення у цьому випадку регламентується нормами ст. 43 Податкового кодексу України.

У цій ситуації важко погодитися з точкою зору М.П. Кучерявенка, що механізм регулювання бюджетного відшкодування навряд чи можна віднести винятково до сфери податкових відносин. Йдеться про те, що з аналізу змісту податкового обов'язку суми податку (які підлягають сплаті або відшкодуванню) є предметом як податково-правового регулювання, так і бюджетно-правового (перерахування коштів з державного бюджету). З таких позицій можна говорити, що цілісність регулювання в цьому випадку обумовлює існування комплексної конструкції фінансово-правових інститутів: бюджетного й податкового права [8]. Враховуючи, очевидно, цю позицію, Г.В. Бех відзначає, що «...відносини, пов'язані з бюджетним відшкодуванням, доцільно виділити в окремий законодавчий акт, а в Законі України «Про податок на додану вартість» використати відсылні норми. Має сенс закріпити механізм бюджетного відшкодування в законодавчому акті, що регулює загальні основи бюджетної системи України (Загальна частина Бюджетного кодексу). Пояснюється це тим, що бюджетне відшкодування пов'язане з рухом коштів, що надходять із Державного бюджету, а податкові правовідносини регулюють надходження коштів у бюджету» [9].

Недолік таких міркувань, на думку дослідника, полягає у тому, що до бюджету безпідставно зараховуються кошти, сплачені надміру, що не передбачено жодним законодавчим актом. Вони підлягають безумовному і автоматичному поверненню після того, як факт переплати буде документально встановлено. Така ситуація можлива не тільки з бюджетним відшкодуванням ПДВ, а й з будь-яким іншим податком, якщо буде документально підтверджено, що сплачена більша сума, ніж це визначено Податковим кодексом України. Термін «бюджетне відшкодування» фактично не відповідає змісту здійснюваної операції. З метою чіткої термінологічної визначеності понять, що вживаються у Податковому кодексі України, пропонуємо вилучити термін «бюджетне відшкодування» або принаймні визначити його так, щоб він відповідав тому змісту, який вкладається у це поняття. Правильне, на думку Г.В. Беха, визначення дається у ст. 1 п. 1.8 Закону України «Про податок на додану вартість»: «...бюджетне відшкодування – це сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку із надмірною сплатою податку» [10]. Причому введене поняття може стосуватися будь-якого податку, за яким виникла переплата. Як правило, відшкодування здійснюється у спосіб, яким передбачається зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів на всю суму переплати відповідного податку. Однак порядок повернення (відшкодування) може відрізнятись. Зокрема, якщо протягом звітного року вартість експортованої продукції без ПДВ становить менше або рівно 50 % від вартості виробленої продукції (без ПДВ), відшкодування доцільно здійснювати виключно за рахунок взаємозаліку (зменшення податкового зобов'язання з ПДВ наступних податкових періодів).

Трактування терміна «фактично сплачений податок» протягом тривалого часу залишалося дискусійним. Зокрема суди вважали [11, 12], що законодавцем передбачено прямий зв'язок між правом позивачів на бюджетне відшкодування і фактичною сплатою податку продавцями (постачальниками) товарів, робіт, послуг. На цій підставі у разі несплати податку до бюджету контрагентами позивачів суди відмовляли у задоволенні позовів платників податків щодо бюджетного відшкодування ПДВ. Подібна правова позиція була висловлена, зокрема, у постанові Верховного Суду України від 9 серпня 2005 р. [13]. Для обмеження можливостей одержання незаконного відшкодування деякі фахівці стверджують, що його належить здійснювати лише у випадку фактичного надходження коштів від постачальників продукції до бюджету [14, с. 248–249].

Останнім часом у судовій практиці переважають рішення, що вказують на принципово інший підхід. Зміна позиції у судовій практиці насправді більше відповідає правовій природі і суті такого елементу правового механізму ПДВ як бюджетне відшкодування. Постановою Верховного Суду України від 09.09.2008 N 08/158 передбачено, що єдиною підставою для формування податкового кредиту є наявність у платника податку – покупця належно оформленої податкової накладної [15]. Якщо контрагент позивача не виконав свого зобов'язання зі сплати ПДВ до бюджету, настає відповідальність та відповідні негативні наслідки саме щодо цієї особи. Невиконання контрагентом своїх зобов'язань по сплаті ПДВ не є підставою для позбавлення платника податків права на відшкодування ПДВ, якщо останній виконав усі передбачені законом умови по отриманню такого відшкодування і має необхідні документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту. Єдиним документом, що підтверджує сплату покупцем податку на додану вартість у ціні товару, є податкова накладна.

Викладені діаметрально протилежні правові позиції були крайніми полюсами, між якими велися дискусії про застосування відповідних правових норм. Очевидно, що судові дискусії про право і порядок застосування бюджетного відшкодування ПДВ є недоліками чинного законодавства. Зі змісту поняття «відшкодування» зрозуміло, що відшкодуванню підлягають тільки ті кошти, які безпосередньо сплачені до бюджету. Оскільки плата до бюджету і одержання відшкодування часто стосується різних осіб, то, ставлячи у залежність відшкодування одній особі, сплатою відповідного податку іншою ми порушуємо законні права осіб, які мають право на одержання відшкодування сплачених сум. Солідарна відповідальність платників ПДВ законом не передбачена.

Очевидно, що несприятливі правові наслідки несплати ПДВ до бюджету повинні покладатися лише на ту особу, яка власне не сплатила податок, а не на його контрагентів. Сумлінний платник податків має право на включення до складу податкового кредиту і бюджетне відшкодування документально підтверджених сум ПДВ, які були сплачені ним у ціні придбаних товарів чи послуг за умови реального здійснення господарських операцій з придбання таких товарів або послуг.

Після прийняття Податкового кодексу України остаточно зникла законодавча норма, яка могла трактуватися як кореляція між фактами надходження до бюджету та відшкодуванням податку. Відшкодування ПДВ тепер залежить виключно від формування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку за результатами перевірки платника. Порядок формування від'ємного значення з ПДВ у Податковому кодексі України в основному відповідає тому порядку, що існував протягом 2005–2010 рр., згідно з нормами Закону України «Про податок на додану вартість». Формування складу податкового кредиту з ПДВ та бюджетного відшкодування з цього податку передбачає визначення реальності здійснення господарських операцій на шляху товарів (послуг) від виробника (часом через посередників) до споживача. У ланцюжку посередників зазвичай «губляться» суми ПДВ, які повинні надходити до бюджету і за рахунок яких (фактично, а не юридично) повинно здійснюватися своєчасне бюджетне відшкодування ПДВ.

Утверджений принцип формування від'ємного значення ПДВ також не позбавлений недоліків. Формальне вирішення спорів щодо адміністрування ПДВ може у певних випадках

привести до ущемлення інтересів або бюджету, або платників. Принцип «немає надходжень – немає відшкодування» болісно б'є по сумлінних платниках податку. Формальне документальне підтвердження призведе до значного поліпшення умов діяльності фіктивних підприємств.

З метою запобігання мінімізації податкових зобов'язань чи зловживань правом на бюджетне відшкодування ПДВ у Податковому кодексі України були введені такі обмеження як право на реєстрацію платника ПДВ, суми відшкодування, введено електронний реєстр податкових накладних, запроваджено перевірки та ін. У відповідь на обмеження прав підприємств на реєстрацію як платника ПДВ або відсутність підстав для бюджетного відшкодування (ст. 181, 200.5 Податкового кодексу України), з'явилися пропозиції з продажу «чистих» підприємств з ПДВ, створення обороту в 300 тис. грн., вирішення питань у податковій службі (інспекції), одержання свідоцтва ПДВ та інші послуги. Застереження, зроблені у Податковому кодексі України, не зняли гостроти проблеми бюджетного відшкодування ПДВ. У кращому випадку змінюються пропорції розподілу сум ПДВ не сплачених до бюджету або незаконно отриманих як бюджетне відшкодування. Обмеження добровільної реєстрації платника ПДВ згодом були скасовані.

Проблеми формування від'ємного значення і відшкодування ПДВ виникають виключно у зв'язку із недосконалістю механізму адміністрування ПДВ, що частково можна вважати наслідком нехтування різниці між реальним і формальним платником цього податку. Такий механізм адміністрування ПДВ не відповідає ні його правовій природі, ні економічній суті податку. Приведення механізму адміністрування ПДВ у відповідність з його правовою природою вважаємо головним завданням у сфері реформування адміністрування ПДВ.

З урахуванням викладеного вище, пропонуємо викласти ст. 14 підпункт 14.1.18 Податкового кодексу України у такій редакції: «...бюджетне відшкодування – це сума, що підлягає поверненню платникові податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку. Відшкодування здійснюється у спосіб, що передбачає зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів на всю суму переплати відповідного податку, якщо інше не передбачено цим Кодексом».

Література:

1. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: монографія / [Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Єфіменко Т.І. та ін.]. – К.: Науково-дослідний фінансовий інститут, 2004. – 344 с.
2. Шляхи удосконалення порядку бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Міністерство юстиції України. Роз'яснення 18.01.2011 – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0013323-11>.
3. Податкова система: якою вона може бути. Проект Миколи Катеринчука // Податкове планування. – 2007. – №9 (83). – С.18–26.
4. Тиравська Г. 10 типових схем ухилення від оподаткування / Г.Тиравська // Податкове планування. – 2007. – №10 (84). – С.27–31.
5. Дудоров О.О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість / О.О.Дудоров // Науковий вісник Національного університету Державної податкової служби України. – 2008. – N 1(40). – С. 248–256.
6. Пирога І.С. Державне регулювання економіки: від протигага до консенсусу: монографія / І.С. Пирога, С.С. Пирога. – Луцьк: Вежа, 2003. – 210 с.
7. Податковий кодекс України від 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. – 2010. – 4 груд.
8. Кучерявенко М.П. Податковий Кодекс України. Постатейний коментар. У 2-х ч. Ч.1 / М.П. Кучерявенко. – Харків: Право, 2011. – 704 с.
9. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: монографія / Г.В. Бех / за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – Харків: Легас, 2003. – 160 с.
10. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р., №168/97 ВР// Відомості Верховної Ради України: щотиж. нормат. бюл.: офіц. текст / засновник: Верховна Рада України. – К.: Парлам. вид-во, 1997. – № 21. – С.156.

11. Постанова Верховного Суду України від 19 квітня 2005 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0009700-05>
12. Постанова Верховного Суду України від 7 червня 2005 року N 5/1198-19/165 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v_165700-05
13. Постанова Верховного Суду України від 9 серпня 2005р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0077700-05>
14. 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.
15. Постанова Верховного Суду України від 09.09.2008 р. № 08/158 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v_158700-08

Пирога С.С., аспірант кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права Восточноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Сущность бюджетного возмещения НДС. В статье проанализированы подходы к определению понятий «бюджетное возмещение» и «фактически уплаченный налог». Доказано, что понятие «бюджетное возмещение», определенное в Налоговом кодексе, не соответствует сути осуществляемой операции. Предложены изменения в ст. 14.1.18 Налогового кодекса Украины, направленные на улучшение функционирования системы бюджетного возмещения. Возврат излишне уплаченных сумм предусмотрено осуществлять способом, который не предусматривает реальных выплат из бюджета.

Ключевые слова: НДС, бюджетное возмещение, плательщик, косвенный налог, фактически уплаченный налог, излишняя уплата налога, уклонения от налогообложения, незаконное возмещение.

Pyroga S.S., Post-graduate student of Constitutional, Administrative and Financial law of the Eastern European National University named after Lesya Ukrainka

The essence of the budget value added tax compensation. The paper analyzes the approaches to the definition of the terms "budgetary compensation" and "tax actually paid." It is proved that the concept of "budgetary compensation" as defined in the Tax Code does not match the essence of the carried out operation. The changes to the Article 14.1.18 of the Tax Code of Ukraine aimed at improving the functioning of the budgetary compensation are proposed. Refund overpaid amounts will be used by a method that does not involve actual payments from the budget.

Key words: VAT, refund, payer, indirect tax, actually paid tax, overpayments of tax evasion, illegal refunds.

УДК 342.951:502

Пиць В.М.,

здобувач кафедри адміністративного,
фінансового та господарського права АПСВ ФПУ

Адміністративно-правові засоби забезпечення екологічного правопорядку

У статті розглядаються адміністративно-правові засоби забезпечення екологічного правопорядку, а саме – профілактика екологічних правопорушень як засобу забезпечення екологічного правопорядку. Стверджується, що організація профілактики екологічних правопорушень як засобу забезпечення екологічного правопорядку може розглядатися як перспективна мета суспільства і держави у сфері відновлення та збереження сприятливого стану навколишнього середовища з огляду на його чистоту (незабрудненість) і запаси ресурсів.

Ключові слова: профілактика, екологічні правопорушення, екологічний правопорядок, юридична відповідальність, навколишнє середовище, причини забруднення.

Право на сприятливе навколишнє середовище належить до природних (екологічних) прав людини. Воно має пріоритет порівняно з політичними, економічними та іншими правами й інтересами громадян, охорона яких здійснюється шляхом організації профілактики екологічних правопорушень як засобу забезпечення екологічного правопорядку.