

2. Андріїв В.В. Зміст і призначення загальнообов'язкового державного соціального страхування / В.В. Андріїв // Вісник Одеського національного університету. Правознавство. – 2010. – Т. 15, Вип. 22. – С. 110-115.
3. Безугла В.О. Соціальне страхування. Навч. Посіб. / В.О. Безугла, Д.М. Загірняк, Л.П. Шаповал. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.
4. Безкровний О.В. Єдиний внесок на соціальне страхування: зарубіжний досвід та вітчизняні реалії / О.В. Безкровний, Ю.А. Токар // Економічний простір. – 2011. – № 48/2. – С. 74-81.
5. Бондаренко О.М. Єдиний соціальний внесок в контексті нарахувань та утримань із заробітної плати [Електронний ресурс] / О.М. Бондаренко, А.П. Зубченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. Зб. наук. пр.: Випуск 30. – Київ: НАУ, 2011. – 260 с. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_30/index.html.
6. Внукова Н.М. Соціальне страхування: Кредитно-модульний курс. Навч. пос. / Н.М. Внукова, Н.В. Кузьминчук. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 412 с.
7. Глухова Г. Сучасні європейські системи соціального захисту населення: приклад Чеської республіки / Г. Глухова // Ефективність державного управління. Зб. наук. пр. – 2008. – № 14/15. – С. 55-60.
8. Дроздяк І.М. Особливості функціонування фонду соціального страхування [Електронний ресурс] / І.М. Дроздяк, О.І. Данилюк // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2010. – № 18. – С. 292. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2010_18/index.htm.
9. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування та пенсійне забезпечення у цифрах і фактах / ред. колегія: Гаряча О.В. та ін. – К.: Міністерство праці та соціальної політики України, Пенсійний фонд України, 2006. – 67 с.
10. Землячова О.А. Аналіз діяльності фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності в АР Крим / А.О. Землячова, Л.С. Савочка // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2010. – № 4. – С. 44-49.
11. Козій Т.В. Особливості правового регулювання соціального страхування в Україні [Електронний ресурс] / Т.В. Козій // Економічний вісник університету. – 2010. – Вип. 15/1. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/zmist.htm.
12. Конопліна Ю.С. Соціальне страхування: Навчальний посібник / Ю.С. Конопліна. – Суми: ВТБ "Універсальна книга", 2008. – 224 с.
13. Плиса В.Й. Страхування: Підручник / В.Й. Плиса. – К.: Каравела, 2010. – 472 с.
14. Соціальне страхування: Конспект лекцій / Укладачі: П.В. Тархов, В.М. Боронос, Е.Г. Козін, К.В. Савченко. – Суми: Вид-во СумДУ, 2009. – 164 с.
15. Юрій С.І. Соціальне страхування: Підручник / С.І. Юрій, М.П. Шаварина, Н.В. Шаманська. – К.: Кондор, 2004. – 464с.

УДК 336.226.322 (045)

Г.В.Блакита, д.е.н., О.М.Дзюба, к.е.н.,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Вінниця

МЕХАНІЗМ ДІЇ ТА ПРОБЛЕМИ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ

У статті розглянуто економічну сутність податку на додану вартість, основні питання стосовно механізму його дії, особливості та проблеми його бюджетного відшкодування в умовах діючого податкового законодавства.

В статье рассмотрена экономическая сущность налога на добавленную стоимость, основные вопросы относительно механизма его действия, особенности и проблемы бюджетного возмещения в условиях действующего налогового законодательства.

The article describes the economic substance of value added tax, the basic questions concerning the mechanism of its action, characteristics and problems of budgetary compensation under the existing tax laws.

Ключові слова: податкове законодавство, податок, податок на додану вартість, бюджетне відшкодування.

Проблема відшкодування податку на додану вартість та механізм його забезпечення останнім часом суттєво впливають на взаємовідносини між державою та суб'єктами господарювання і залишаються предметом наукових дискусій та практичних дій як представників влади, так і суб'єктів господарювання. Адже, затримуючи виплати з відшкодування, уряд вилучає найбільш ліквідні ресурси підприємств, а саме грошові кошти, для фінансування різноманітних державних витрат. Водночас, ПДВ був і залишається основним джерелом формування доходної частини Державного бюджету країни. Кошти, залучені у вигляді цього податку, спрямовуються на забезпечення вирішення основних завдань соціально-економічного розвитку України.

Однак, незважаючи на наявність певних недоліків, ПДВ відіграє значну бюджетоутворюючу роль в державному бюджеті України, оскільки саме цей податок, окрім іншого, сприяє забезпеченню, рівномірності податкового навантаження на всі етапи виробництва і розподілу товарів, робіт та послуг.

Питанням дослідження основних проблем механізму дії ПДВ та його бюджетного відшкодування присвячено наукові праці таких науковців і практиків, як В.Андрущенко, О.Василик, В.Волканов, В.Геєць, А.Крисоватий, І.Луніна, В.Опарін, О.Резніченко, О.Амоша, В.Вишневський, В.Загорський, Ю.Іванов, А.Соколовська, В.Суторміна, В.Федосов, В.Мельник та інших. Однак вирішення питання застосування та удосконалення бюджетного відшкодування ПДВ в Україні все ще залишаються дискусійними, особливо враховуючи зміни чинного податкового законодавства, що обумовлює актуальність проблеми і необхідність подальшого її дослідження.

Метою статті є дослідження основних питань стосовно застосування механізму дії ПДВ та проблем його бюджетного відшкодування в умовах використання чинного податкового законодавства.

Згідно з чинним податковим законодавством, ПДВ можна вважати податком на споживання товарів (робіт, послуг) на митній території України, платником якого виступає кожний суб'єкт (юридична чи фізична особа), що є споживачем цих товарів (робіт, послуг), незалежно від факту походження товарів (робіт, послуг). При цьому суб'єкти господарювання, за умови реєстрації їх як платників ПДВ, мають право відшкодувати свої витрати по сплаченому податку за рахунок податку, отриманого з покупців. В такому випадку використовується непрямий метод оцінки доданої вартості – метод податкового кредиту, при якому сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумами податку, отриманого від покупців (податкове зобов'язання), і сумами податку, сплаченого постачальникам (податковий кредит). При цьому платники податку, отримуючи податок з покупців чи замовників при реалізації товарів (робіт, послуг), залишають його в своєму розпорядженні до кінця звітного податкового періоду, тобто деякий час користуються коштами, які належать перерахуванню до бюджету.

Динаміка зростання ролі ПДВ у при формуванні державного бюджету України наведена в табл. 1 [1].

Таблиця 1

Частка ПДВ у податкових надходженнях до державного бюджету

Показники державного бюджету	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
Податкові надходження, тис. грн.	91460147,8	115357403,7	170890786	178654444,7	2029574918
Податок на додану вартість, тис. грн.	44585677,6	65122466,3	98628605,7	94839598,9	119034191,3
Частка ПДВ у податкових надходженнях державного бюджету, %	48,7	56,4	57,7	53,1	58,6

Аналіз надходжень ПДВ та його відшкодування в Україні наведений в табл. 2. [1]

Таблиця 2

Динаміка надходження ПДВ, відшкодування і залишку ПДВ у державному бюджеті України

млн. грн.

Рік	Надходження ПДВ	Відшкодування ПДВ	Залишок ПДВ у бюджеті	Ефективність ПДВ
2000	9851	1442	8409	0,853619
2001	11828	2387	9441	0,798191
2002	14227	3879	10348	0,727 349
2003	19334	5864	13470	0,6967
2004	22906	10308	12598	0,549987
2005	28689	11968	16721	0,582837
2006	46782	13306	33476	0,715574
2007	62530	15042	47488	0,759443
2008	78229	18870	59359	0,758785
2009	107485	28132	79353	0,73827

Якщо проаналізувати фіскальну віддачу податку на додану вартість, то спостерігається падіння його ефективності. Якщо в 2006 році ПДВ складав 47,8% у частці загальних податкових надходжень, то з роками його питома вага зростала до 58,6% у 2010 році. Тому скасування податку на додану вартість загрожує суттєво підірвати обсяги і без того дефіцитного державного бюджету України.

Однак через штучну мінімізацію сплати ПДВ та його незаконне відшкодування, широкий перелік пільг стосовно сплати ПДВ ефективність збереження існуючої ситуації є сумнівною. І це пов'язане насамперед з тим, що вищезазначені відшкодування ПДВ фактично призводять нанівець його фінансову привабливість для державного бюджету. Крім того, в структурі надходження та відшкодування ПДВ спостерігаються певні диспропорції регіонального та галузевого характеру. Найбільшими платниками ПДВ в нашій країні є, звісно, промислово розвинені регіони. Однак при врахуванні відшкодування розмірів податку виходить, що основне податкове навантаження несуть інші регіони, такі як Київська, Львівська, Харківська і Житомирська області. У той же час як Донецька, Луганська, Запорізька і

Миколаївська, навпаки, отримують більше, ніж сплачують, що пов'язане з системою пільг і відшкодувань для експортерів.

При нарахуванні та отриманні бюджетного відшкодування суб'єктам господарювання необхідно пройти певні етапи.

Першим етапом є визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню. Якщо сума податкового кредиту перевищує суму податкового зобов'язання, то за відсутності боргу зі сплати ПДВ, така сума зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Другий етап має місце, коли сума податкового кредиту перевищує суму податкового зобов'язання і у наступному податковому періоді. У цьому випадку бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів (послуг).

Третім етапом є подання платником ПДВ відповідному податковому органу податкової декларації та заяви про повернення повної суми бюджетного відшкодування ПДВ.

Четвертим етапом є проведення податковим органом протягом 30 днів, наступних за днем отримання податкової декларації, документальної невіізної (камеральної) перевірки заявлених у податковій декларації даних. Протягом 5 днів після закінчення перевірки податковий орган має надати органу державного казначейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

П'ятим етапом є надання органами державного казначейства суми бюджетного відшкодування платнику ПДВ шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника ПДВ в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку податкового органу [2].

Значною проблемою в адмініструванні ПДВ є його відшкодування експортерам. При цьому головна проблема полягає у неповному виконанні державних зобов'язань. Експорт української продукції прямо впливає на підвищення зобов'язань з відшкодування ПДВ. Проблема поглиблює наявність великої простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ.

Серед основних наслідків невідшкодування ПДВ можна виділити наступні: ПДВ фактично стає податком на експорт і обмежує ресурси експортерів, а в такому разі зменшується обсяг зовнішньої торгівлі; через брак прозорого механізму погашення заборгованості платники податків перебувають у нерівних умовах. Оскільки рішення про відшкодування влада часто ухвалює «в ручному режимі» і не завжди послуговується належними критеріями в процесі відшкодування, виникають умови для зловживань та корупції; доходи бюджету стають дедалі менш стабільними і гірше піддаються прогнозуванню, оскільки

залежать від політичного рішення щодо погашення боргу з повернення ПДВ. Саме застосування незаконних схем відшкодування ПДВ при здійсненні експортних операцій породжує проблему виведення капіталу з економіки країни. Незаконне отримання експортного ПДВ означає для держави не лише втрату грошей, а й упущену вигоду, розмір якої взагалі не можна підрахувати [3].

Податковим кодексом України передбачена процедура автоматичного відшкодування податку на додану вартість та критерії відбору суб'єктів господарювання для його отримання. Автоматичне бюджетне відшкодування здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка проводиться протягом 20 календарних днів після настання граничного терміну отримання податкової декларації.

Запровадження автоматичної системи бюджетного відшкодування податку на додану вартість загалом передбачене для того, щоб надати можливість податковим органам здійснювати в оперативному режимі своєчасне відшкодування податку на додану вартість сумлінним платникам. Однак право на автоматичне бюджетне відшкодування податку мають платники, які відповідають одночасно таким критеріям:

1. Не перебувають у судових процедурах банкрутства, згідно з Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом".

2. Юридичні особи та фізичні особи - підприємці, які включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців і стосовно яких не внесено записів про:

- а) відсутність підтвердження відомостей;
- б) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);
- в) прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця;
- г) визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;

г) 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.

3. Здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх дванадцяти послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 відсотків загального обсягу поставок для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів)).

4. Загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами/послугами та податковими

зобов'язаннями його контрагентів, в частині постачання таких товарів/послуг, за даними податкових накладних, що виникла протягом трьох попередніх звітних періодів (кварталу), не перевищує 10 відсотків заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування.

5. У яких 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), встановлених IV розділом ПКУ.

6. Мають один з наступних критеріїв:

а) або чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками податку, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), встановлених IV розділом ПКУ;

б) або володіє основними фондами для ведення задекларованої діяльності, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;

в) або рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів), встановлених III розділом ПКУ.

7. Не мають податкового боргу [4].

Податковим кодексом передбачено також, що платники податку, які протягом попередніх 36 послідовних місяців відповідають критеріям, затвердженим Кабінетом Міністрів України, вважаються такими, що мають позитивну податкову історію.

Таким чином, автоматичне відшкодування ПДВ є теоретично можливим, але скористатися ним достатньо складно, особливо це майже нездійсненно без співпраці з податковою службою.

Однією з причин накопичення боргу з відшкодування ПДВ є зловживання окремими підприємцями механізмом відшкодування ПДВ з використанням різноманітних «схем». До найпоширеніших з них належать:

- о проведення експортних операцій за штучно завищеними цінами – так збільшується розмір суми ПДВ, що буде заявлена до відшкодування;

- о проведення експортних операцій, коли підприємство «отримує» неіснуючі товари від фіктивного підприємства, таким чином збільшуючи свій податковий кредит на 20 % від ціни придбання, після чого експортує такі товари на адресу іншого фіктивного підприємства;

- о реалізація товарів споживачам за цінами, значно нижчими від ціни придбання [2].

Оскільки кінцевим платником ПДВ виступає споживач товару (роботи,

послуги), тобто, як правило, населення країни, з метою зменшення негативного впливу ПДВ в ЄС впроваджено диференційовані ставки податку залежно від соціальної ваги товарів та послуг. Зокрема, якщо на товари широкого вжитку ставка ПДВ складає 10-15%, то на предмети розкоші є значно вищою. І навпаки, соціально важливі товари мають ставку ПДВ, значно нижчу за середню. Таким чином, основний тягар сплати ПДВ припадає саме на заможні верстви населення. Також особливістю ПДВ у Європі є існування стандартних і знижених ставок ПДВ. В Австрії діє стандартна ставка 20%, а знижена — 10 чи 12%, в Ірландії — 21% та 13,5%, 4,8%, в Італії — 20% та 10%, 6%, 4%, в Польщі — 22% та 7% і 3%, в Німеччині — 19% та 7%, а Чехії — 20% та 10%, в Швеції — 25% та 12% і 6%. Найнижчі ж ставки існують в Японії — 5%, Швейцарії — 7,6%, Таїланді — 7%, Малайзії — 5%, Австралії — 10% [1].

Таким чином, механізм нарахування, сплати та бюджетного відшкодування ПДВ в Україні потребує суттєвого доопрацювання. Досвід країн світу та України підтверджує, що він може служити для формування бюджету, забезпечуючи суттєву частку у структурі загальнодержавних доходів. Нарахування податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового навантаження між суб'єктами господарювання. Універсальні ставки полегшують як обчислення податку безпосередньо для платників, так і контроль державних податкових органів за дотриманням платіжної дисципліни. В той же час, його роль в сучасних умовах надто суперечлива, а ефективність суттєво зменшується через численні зловживання. Це служить підставою для обґрунтування підходів про повне скасування ПДВ як одного з найбільш криміналізованих податків. Однак, на нашу думку, це не вирішення такого питання, як основні заходи необхідно спростити та зробити більш прозорим механізм бюджетного відшкодування, а також запровадити диференціацію діючої ставки ПДВ, що сприятиме зменшенню податкового тиску і, отже, зменшенню ухилення від оподаткування і збільшенню бази оподаткування. На сьогодні для нашої країни найбільш реальним є запровадження диференційованих ставок ПДВ за такими товарними групами: продукти харчування та медикаменти першої необхідності; предмети розкоші; інші товари та послуги.

Список використаних джерел:

1. Александрова М.М. Аналіз суперечностей використання ПДВ та його перспективи / М.М. Александрова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 5(3). – С.70-79.
2. Довгань В. День ПДВ / В. Довгань // Український юрист. – 2010. – №9/10. – С.42-45.
3. Склярів Р.В. Ефективність оподаткування ПДВ в Україні / Р.В. Склярів // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – №3(118). – С.162-166.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.