

УДК 326.22

Карпенко С.П.

БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ДІЮЧА ПРАКТИКА І ПРОБЛЕМИ

У статті на основі оцінки переваг і недоліків ПДВ розглядаються деякі проблеми, пов'язані з механізмом відшкодування ПДВ, що суттєво знижують фіскальну ефективність даного податку. Окреслені окремі напрями, спрямовані на удосконалення адміністрування ПДВ.

Ключові слова: податкові надходження, податок на додану вартість, схеми мінімізації ПДВ, механізм відшкодування ПДВ, облигація внутрішньої державної позики.

Постановка проблеми. У загальній системі податків та обов'язкових платежів податок на додану вартість посідає особливе місце. Цей податок, що охоплює найбільшу кількість суб'єктів господарювання, є одним з основних джерел наповнення Державного бюджету України. Так, у 2009 році надходження від його сплати сформували 57 % всіх податкових надходжень і майже 38 % загальних доходів державного бюджету. У 2010 році порівняно з 2009 роком приріст надходжень з податку на додану вартість становив 21,5 % (18,2 млрд грн).

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Зважаючи на значимість ПДВ для наповнення бюджету, питання про підвищення ефективності його справляння завжди стояло на порядку денному не лише практичних працівників, але й науковців. Зокрема, велику увагу у своїх дослідженнях вдосконаленню механізму функціонування ПДВ приділяли такі науковці як М. Азаров, В. Вишневський, О. Данілов, Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, П. Мельник, А. Соколовська та ін. Однак, незважаючи на численні праці, присвячені даній проблемі, кількість нерозв'язаних завдань не зменшується, а, навпаки зростає. Це пов'язане головним чином з тим, що формуючи переважну частину податкових надходжень, саме цей податок містить й найбільші ризики щодо недовиконання податкових надходжень. Саме тому віце-прем'єр Сергій Тигіпка чітко наголошував на необхідності „негайного та суттєвого реформування ПДВ, процедури його адміністрування” [1].

У переліку проблем, що вимагають нагального розв'язання особливе місце належить проблемі відшкодування ПДВ. Це пов'язане з тим, що саме механізм відшкодування цього податку створює основні проблеми щодо його ефективного функціонування. Зокрема, в 2009 році обсяг відшкодування перевищив 82 % від загальної суми надходжень від цього податку. При цьому заборгованість по відшкодуванню ПДВ станом на 01.01.2010 року становила близько 22,0 млрд грн, що дорівнює 47,6 % загального обсягу надходжень за 2009 рік. Тому Прем'єр-міністром України М. Азаровим 23 березня 2010 р. було заявлено, що Кабінет міністрів України розраховує до 1 червня 2010 року

остаточно зняти проблему відшкодування підприємствам податку на додану вартість [2]. Загальний обсяг відшкодування ПДВ у 2010 році з державного бюджету із врахуванням погашення просроченої заборгованості із відшкодування ПДВ, що була утворена в 2008–2009 рр. відповідно до статті 25 Закону України „Про Державний бюджет України на 2010 рік”, становив 40671,8 млн грн, що на 17,8 % (на 6,1 млрд грн) більше ніж у 2009 році. На 1 січня 2011 року залишок просроченої заборгованості з відшкодування ПДВ було зменшено до 0,9 млрд грн.

Таким чином, нагальність розв’язання завдання відшкодування ПДВ продовжує зберігатися, особливо зважаючи на те, що несвоєчасне відшкодування податку на додану вартість призводить до вимивання у вітчизняного бізнесу обігових коштів, виникнення перебоїв у роботі підприємств, цілого ряду проблем із своєчасною поставкою та оплатою продукції, підвищення вартості товарів тощо.

Мета статті. Метою статті є аналіз сучасного стану функціонування механізму ПДВ і на цій основі виявлення ключових проблем у сфері його відшкодування, що перешкоджають виконанню, покладених на нього функцій.

Виклад основного матеріалу. Однак, перш ніж перейти до виконання поставленого завдання, важливо хоча б у загальному підході торкнутися тих переваг, що забезпечили цьому податку популярність у багатьох країнах світу. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи і послуги сприяє вагомому зростанню доходів держави, які надходять до бюджету від цього податку. Вилучення податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового тягаря між усіма суб’єктами підприємницької діяльності. Універсальні, тобто єдині, ставки полегшують як обчислення податку безпосередньо для платників, так і контроль державних податкових органів за дотриманням платіжної дисципліни.

До переваг ПДВ також належать збільшення доходів держави при зростанні населення та його добробуту, а також можливість впливу держави на розвиток виробництва і сфери послуг;

Одночасно відомі й ряд недоліків даного податку, головним з яких є його регресивний характер, що проявляється у відсутності безпосередньої залежності його обсягів від розміру доходів платників. Взагалі податки на споживання вважаються податками на бідних, а тому гостро засуджуються. Це пов’язане з тим, що групи осіб з низьким рівнем доходу в якості податку в ціні споживчих товарів сплачують більшу частку свого доходу порівняно з високодохідними групами населення.

Однак, внаслідок притаманних ПДВ перевагам, він широко застосовується у країнах з ринковою економікою та є обов’язковим у країнах ЄС, де давно завершилися дискусії на предмет доцільності справляння ПДВ на його користь. У загальній сумі податкових надходжень державного бюджету його сума у цих країнах коливається у межах 14–25 %. В останні десятиліття його зростання у більшості країн супроводжувалося зменшенням частки податку на прибуток компаній. Щодо ставок податку на додану вартість, то у 2000 році найнижча ставка цього податку була в Японії – 3 %, найвища у

Швеції – 25 %, в Німеччині – 16 %, у Франції – 19,6 %, а в середньому в країнах ЄС вона становила 18,7 %.

В Україні ПДВ – це головний фіскальний податок, що формує в середньому понад 50 % загального обсягу податкових надходжень та понад 30 % загальних доходів державного бюджету. Так, у 2005–2010 рр. динаміка обсягів мобілізації ПДВ виглядала наступним чином (табл. 1).

Таблиця 1

**Динаміка ВВП, обсяги надходжень ПДВ та його відшкодування
у 2005–2010 рр. (% до попереднього року)**

Рік	ВВП		Надходження ПДВ			Відшкодовано ПДВ		
	млн грн	% до попереднього року	млн грн	% до попереднього року	% у ВВП	млн грн	% до попереднього року	% у надходженнях ПДВ
2005	441 452	102,7	23 778,8	18,4	5,4	13 305,9	104,7	55,9
2006	544 153	107,6	30 640,4	28,8	5,6	15 041,2	113,0	49,1
2007	712 945	107,3	36 548,5	19,3	5,1	18 868,9	125,4	51,6
2008	727 917	102,1	45 015,9	23,2	6,2	34 408,5	182,3	76,4
2009	620 185	88	45 927,2	02,0	7,4	37 717,4	109,6	82,1
2010	1 085 935	175	55 879,4	21,6	5,1	24 209,7	64,2	43,3

Джерело: розраховано автором на основі даних ДПА України за відповідні роки

Як свідчать дані таблиці, надходження податку на додану вартість до Державного бюджету України за останні роки зросли. Найбільша частка ВВП (понад 7 %) була розподілена за допомогою ПДВ у 2009 році. Незважаючи на те, що виконання доходів бюджету у 2009 році на відміну від попередніх років відбувалося у значно складніших економічних та політичних умовах, його надходження зросли майже на мільярд гривень. Це відбулося головним чином за рахунок детінізації економіки. Зокрема, до бюджету було залучено додатково 8,7 млрд грн ПДВ. При цьому норматив граничних рівнів результативності контрольно-перевірочної роботи по упередженню безпідставно заявлених до відшкодування сум ПДВ у 2009 році у цілому по Україні виконано на 104,7 %, порівняно з 2008 роком, коли цей показник становив 82,6 %. У 2010 році упереджено понад 7,7 млрд грн. Підрозділами податкової міліції ліквідовано 172 конвертаційних центри, що на 13 % більше порівняно з минулим роком.

В Україні ПДВ вважається одним із суперечливих і „кримінальних” податків. Основними схемами його мінімізації вважаються наступні:

– використання так званих „податкових ям”. „Податкова яма” – це певний суб’єкт господарської діяльності, який використовується іншими платниками податків для одержання „податкової вигоди” у вигляді ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Іншими словами – це підприємство з ознаками фіктивності, яке, виписуючи податкові накладні, надає

можливість своїм контрагентам формувати затратну частину і податковий кредит, при цьому не декларує валового доходу і податкових зобов'язань та не сплачує їх до бюджету. Організатори злочинних схем здійснюють реєстрацію зазначених підприємств – „податкових ям” на осіб, які зареєстровані за межами України. Засновниками та службовими особами таких підприємств оформляються мешканці інших країн, зокрема, Прем'єр-міністр України М. Азаров 23 березня 2010 р. заявив, що Кабінет міністрів України розраховує до 1 червня 2010 року остаточно зняти проблему відшкодування підприємствам податку на додану вартість [3]. Молдови, Білорусі, Росії тощо;

– здійснення нетипового експорту. Це відбувається в умовах, коли основний вид діяльності підприємств не має нічого спільного з переліком товарів, що експортуються, зокрема, метали, жири і масла, шкури великої рогатої худоби, зерно і насіння, лісові ягоди, гриби і горіхи. Про масштаби цієї схеми мінімізації ПДВ можуть зокрема свідчити наступні дані. За 10 місяців 2010 року завершено перевірки 176 підприємств, задіяних у схемах „нетипового” експорту, за результатами яких донараховано 261,3 млн грн та упереджено безпідставно заявлене бюджетне відшкодування з ПДВ на 47,1 млн гривень;

– декларування неплатниками ПДВ податкових зобов'язань та податкового кредиту (після скасування реєстрації платника ПДВ);

– проведення так званих безтоварних операцій, що спрямовані лише на створення думки про здійсненні господарські операції та переведення безготівкових коштів у готівку і відповідно усунення можливості обігу безтоварних податкових накладних;

– формування сумнівного податкового кредиту за рахунок податкових накладних, виписаних понад 365 днів;

– оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування податку на додану вартість.

Результатом цих та інших недоліків стало зниження фіскальної ефективності ПДВ, ускладнення його адміністрування, нарощування обсягів невідшкодованого податку, що в підсумку перетворилося у серйозну бюджетну проблему.

Як свідчать наведені у табл. 1 дані, відсоток відшкодованого ПДВ у загальних його надходженнях постійно зростає. Так, порівняно з 2005 р. таке зростання у 2009 р. становило понад 36 % і перевищило 80 % загальних надходжень. З початку 2010 року платникам податків відшкодовано 39 369 млн грн, у тому числі грошовими коштами – 18 315,7 млн грн. Завдяки руйнуванню схем мінімізації ПДВ (шляхом „нетипового” експорту, за участю „податкових ям”) за 10 місяців 2010 року донараховано 4,5 млрд грн податкових зобов'язань, що становить 5,8 % надходжень до загального фонду державного бюджету. Зменшено суму відшкодування ПДВ на 0,4 млн грн, або 2,2 % від відшкодованої суми грошовими коштами на рахунки платників.

Але, незважаючи на здійснені зусилля, проблема відшкодування ПДВ в Україні продовжує залишатися дуже гострою. Про це свідчать й наступні дані.

У 2009 р. заявлено до відшкодування податку на додану вартість 58 309,3 млн грн, з них на рахунки платників – 48 636,4 млн грн. Приріст заявок до відшкодування ПДВ на поточні рахунки платників порівняно з 2008 роком становив 4 832,0 млн грн або 11 %. Фактично відшкодовано 37 717,4 млн грн податку на додану вартість, з них на рахунки платників – 34 537,3 млн грн (за 2008 рік відповідно 36 708,7 млн грн та 34 408,5 млн грн). Приріст сум податку на додану вартість відшкодованих на рахунки платників порівняно з 2008 роком становить 128,8 млн грн, або 0,4 % (рис. 1).



Рис. 1. Відшкодування ПДВ у 2008–2009 рр.

Таким чином, можна констатувати, що на сучасному етапі розвитку оподаткування існує нагальна необхідність вжиття додаткових законодавчих та адміністративних заходів, спрямованих на декриміналізацію ПДВ і податкової системи держави загалом. Це єдино можливе за умови втілення системного підходу в процесі удосконалення ПДВ.

У пошуках конкретних заходів розв'язання проблеми відшкодування ПДВ, важливим кроком стала проведена робота Державною податковою адміністрацією України щодо узгодження обсягів відшкодування ПДВ облігаціями внутрішньої державної позики України.

Як відомо, облігація – один із інструментів запозичення коштів. Вона – і емісійний цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу в передбачений в ньому термін з виплатою фіксованого відсотка (якщо інше не передбачено умовами випуску). Облігації усіх видів розповсюджуються серед підприємств і громадян на добровільних засадах [3]. Цей цінний папір використовують суб'єкти господарювання для запозичення ресурсів з метою збільшення обігових коштів або під проектне фінансування, а держава – в основному для покриття дефіциту платіжного балансу.

Механізм відшкодування сум ПДВ шляхом оформлення облігацій внутрішньої державної позики був визначений Порядком випуску, обігу, погашення облігацій внутрішньої державної позики із строком обігу п'ять років, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 р. „Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість” [4].

Облігації внутрішньої державної позики із терміном обігу п'ять років, випущені для відшкодування сум ПДВ, що задекларовані до відшкодування до 01.05.2010 р., підтверджені за результатами перевірок та не відшкодовані на дату набрання чинності Законом України „Про Державний бюджет України на 2010 рік”, є середньостроковими амортизаційними облігаціями внутрішньої державної позики. Номінальна вартість облігації становить 1 тис. грн. Загальний обсяг емісії визначається Мінфіном відповідно до затверджених ним реєстрів інвентаризації платників податку, суми ПДВ яких задекларовані до відшкодування до 01.05.2010 р., підтверджені за результатами перевірок і не відшкодовані на дату набрання чинності Законом України „Про Державний бюджет України на 2010 рік” [5].

Погашення облігацій здійснюється шляхом проведення кожного півріччя виплат з погашення основної суми боргу в розмірі 10 % номінальної вартості облігації. Різниця між номінальною вартістю облігації та загальною сумою виплат з погашення основної суми боргу становить амортизаційну вартість облігації. Облігації мають купони. Купонний період становить шість місяців. Ставка доходності за облігаціями встановлюється на рівні 5,5 відсотка річних.

Нарахування доходів за облігаціями здійснюється кожного півріччя протягом строку обігу цінних паперів, виходячи з їх амортизаційної вартості одночасно з проведенням виплати доходів.

З 01.09.2010 р. Уряд розпочав реалізацію проекту з повернення ПДВ шляхом розміщення облігацій внутрішньої державної позики з подальшою їх монетизацією. Облігацій заплановано випустити на суму майже 17 млрд грн Станом на 31.08.2010 р. випуск облігацій, згідно складених Реєстрів інвентаризації платників податку, наданих Державною податковою адміністрацією України та затверджених Міністром фінансів України, відшкодовано облігаціями ПДВ на суму 16,3 млрд грн, що становило майже 95 % запланованих Урядом сум.

З прийняттям Податкового кодексу України та із втратою сили ряду законодавчих актів, у тому числі Закону України „Про податок на додану вартість”, визначення щодо сутності бюджетного відшкодування та випадків стосовно такого відшкодування містять ряд позитивних положень, спрямованих на удосконалення порядку відшкодування ПДВ, що схематично відображені на рис. 2.

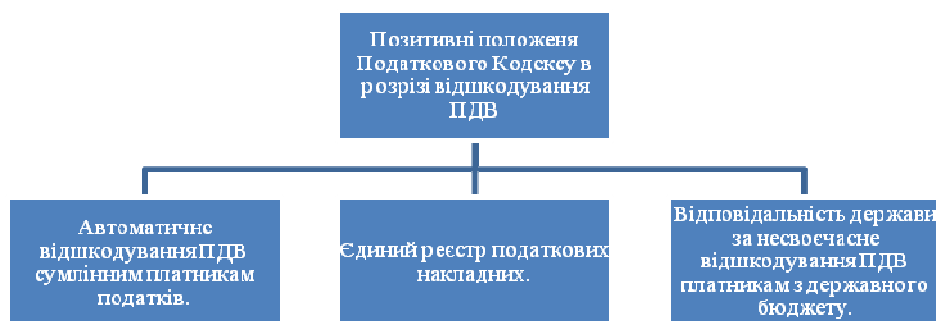


Рис. 2. Позитивні зміни в механізмі відшкодування ПДВ

Особливої уваги заслуговує ст. 200.11., де зазначається, що „За наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право провести позапланову виїзну перевірку (документальну) платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

Перелік достатніх підстав, які надають право податковим органам на позапланову виїзну документальну перевірку платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку, встановлюється Кабінетом Міністрів України”.

На нашу думку, у наведеному трактуванні зберігається можливість „ручного” управління. Адже, тут не виключений суб’єктивний підхід, оскільки кожен бачить достатні підстави на основі власного досвіду, що дає можливість зловживань.

Важливим елементом системного підходу до підвищення ефективності функціонування ПДВ, зокрема за рахунок механізму його відшкодування, повинно стати також удосконалення діяльності податкової служби. Підвищення ефективності адміністрування ПДВ є значним резервом скорочення простроченої бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що удосконалення податку на додану вартість з метою підвищення його фіскальної ефективності пов’язане із розв’язанням наступних проблем:

1) покращення адміністрування податків, впровадження нових підходів до аналізу фінансово-господарської діяльності платників, моніторингу їх діяльності та визначення підприємств, що відносяться до груп ризику;

2) підвищення контролю за повнотою декларування і своєчасністю сплати податків, посилення роботи з підприємствами групи ризику, транзитними та фіктивними підприємствами, ліквідації „податкових ям”;

3) уникнення корупційних ризиків за рахунок передбачення чіткого визначення підстав для проведення податковими органами позапланової виїзної перевірки платника податків для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування;

4) унеможливлення реєстрації фіктивних підприємств;

5) запровадження особливого контролю за діяльністю новостворених підприємств у початковий період (до одного року), зокрема запровадження щомісячного подання податкових декларацій, використання фінансових гарантій та окремих податкових перевірок;

6) підвищення рівня податкової культури, розвитку партнерських відносин, спрямування діяльності податкової служби на потреби платника податків.

Список використаних джерел:

1. Молдован О. ПДВ: скасувати не можна реформувати / О. Молдован // Економічна правда, 16.03.2010 р.

2. Азаров хоче вирішити проблему з відшкодуванням ПДВ до 1 червня. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.newsru.ua/finance/23mar2010/pdv.html>

3. МВФ оцінює дефіцит держфінансів України за підсумками 2009 року на рівні 11,5 % ВВП. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.news.finance.ua/ua/~1/0/all/2010/03/18/190795>

4. Порядок випуску, обігу, погашення облігацій внутрішньої державної позики із строком обігу п'ять років, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2010 року „Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість”.

5. Пояснювальна записка до проекту Закону України „Про Державний бюджет України на 2010 рік”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/

Подано до редакції 25 січня 2012 року

Карпенко С.П.

Бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость: действующая практика и проблемы

В статье на основании оценки преимуществ и недостатков НДС рассматриваются некоторые проблемы, связанные с механизмом возмещения НДС, что существенно снижает фискальную эффективность данного налога. Очерчены отдельные направления, направленные на усовершенствование администрирования НДС.

Ключевые слова: *налоговые поступления, налог на добавленную стоимость, схемы минимизации НДС, механизм возмещения НДС, облигация внутренней государственной ссуды.*

Карпенко S.P.

Budgetary compensation of tax value-added operating practice and problems

In the article on the basis of estimation of advantages and lacks of VAT, some problems are examined, considered with the mechanism of compensation of VAT that reduce fiscal efficiency of this tax substantially. Outlined separate directions sent to the improvement of mechanism of administration of VAT.

Keywords: *tax receivables, value-added tax, charts of minimization of VAT, mechanism of compensation of VAT, bond of internal state loan.*

Карпенко Світлана Петрівна – аспірант Національного університету Державної податкової служби України.