

УДК 336.226.322:336.225.6(477)

РОЗВИТОК МЕХАНІЗМУ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

THE DEVELOPMENT OF THE MECHANISM OF BUDGETARY RETURN OF THE VALUE ADDED TAX IN UKRAINE

Дубовик О.Ю.
Olga Dubovyk

Досліджено фіскальну ефективність ПДВ в Україні. Проведено аналіз ефективності бюджетного відшкодування ПДВ. Розглянуто сутність та форми механізму бюджетного відшкодування ПДВ. Визначено специфічні риси автоматичного відшкодування.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Податок на додану вартість (ПДВ) впроваджено в Україні з 1992 року, і на сьогодні він є основним бюджетоутворюючим податком. Однак існують «підводні камені», які стримують та нівелюють фіскальний ефект від його дії. Одним з них є бюджетне відшкодування ПДВ. Бюджет недоотримує значні кошти, які потенційно є досить важливою статтею доходів, а у платників відволікаються з обігу їхні обігові кошти.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. З моменту існування ПДВ та по теперішній час існували різні підходи до процедури бюджетного відшкодування ПДВ. Однак усі сформовані механізми відшкодування мали певні недоліки.

Постановка завдання. У статті ми дослідимо розвиток механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні, в частоті його нової форми функціонування — автоматичного відшкодування, з ціллю визначення основних напрямів щодо підвищення фіскальної ефективності цього податку.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблема формування та удосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ останнім часом присвятили свої дослідження такі науковці та фахівці з оподаткування як І.В.Герасимук, Н.І.Луцька, А.В.Майстренко., В.М.Мельник, А.О.Нікітішин, А.М. Соколовська та інші. Незважаючи на значну кількість досліджень з питань справляння та бюджетного відшкодування ПДВ, окремі питання відносно вдосконалення механізму бюджетного відшкодування цього податку, зокрема такої його новітньої форми як автоматичного відшкодування, в Україні опрацьовані недостатньо.

Виклад основного матеріалу дослідження. ПДВ є могутнім фіскальним інструментом держави завдяки притаманним йому перевагам, а саме простотою нарахування, зручністю сплати за місцем і часом, відсутністю примусового характеру, не вимагає накопичення певних сум. Цей податок визначається розміром

споживання, тому виступає чинником, який стримує кризу перевиробництва і прискореного витіснення з ринку слабких виробників. За підсумками 2011 року ПДВ складає 41,3% доходів Державного бюджету та 9,9% ВВП країни (рис. 1).

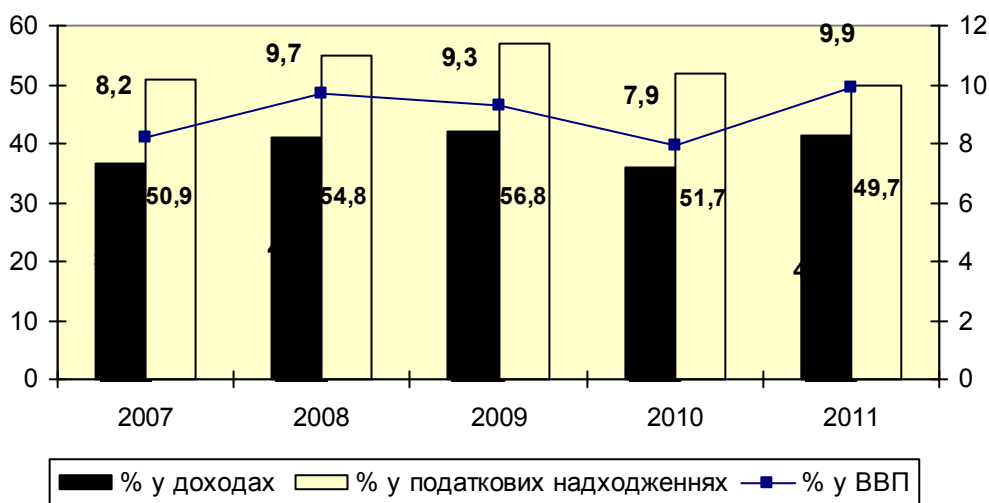


Рис.1. Динаміка питомої ваги ПДВ у доходах і податкових надходженнях Державного бюджету (ліва шкала) та у ВВП України (права шкала) в 2007-2011 рр. [1]

Пожвавлення виробництва, поліпшення ситуації на ринку праці та виконання соціальних видатків бюджету сприяло зростанню реальних доходів населення, і, як наслідок, рівня споживання. Реальний наявний дохід у 2011 році зріс на 10,3 відсотка у порівнянні з 2010 роком. А надходження ПДВ у бюджет за той же час зросли до 130,1 млрд.грн., тобто на 50,8%. Таким чином, у 2011 році було продовжено урядову політику, спрямовану на подолання негативних наслідків кризи 2008–2009 років.

Однак потенційна фіскальна ефективність ПДВ значно більша. Це наочно можна проілюструвати за допомогою аналізу показника бюджетної ефективності ПДВ, який розраховується відношенням питомої ваги податку у ВВП до номінальної ставки ПДВ. В Україні він коливається у межах 0,4-0,5 (рис. 2), у Болгарії – 0,63, в Естонії – 0,5, у Латвії – 0,47, у Словенії – 0,44.

При наближенні українського показника бюджетної ефективності ПДВ до рівня Болгарії додаткові надходження податку складуть 40 мільярдів [2].

Є декілька факторів, які впливають на низьку продуктивність податку, серед яких можна назвати існування широкого переліку пільг, ухилення та уникнення від сплати, бюджетне відшкодування ПДВ. Існування інституту бюджетного відшкодування ПДВ вкрай негативно впливає на податкову складову доходів бюджету та стримує розвиток економіки.

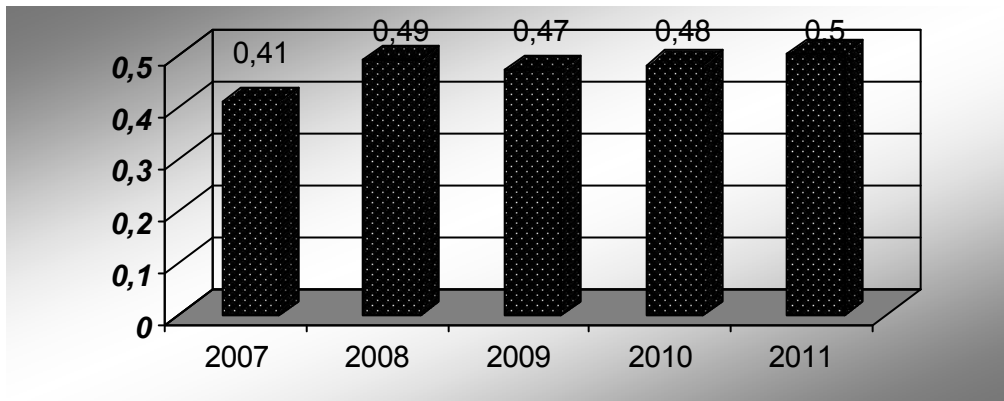


Рис.2. Динаміка коефіцієнту бюджетної ефективності ПДВ в Україні в 2007-2011 рр.

Був час, коли песимістично намовлені аналітики прогнозували, що за кілька років суми з надходження ПДВ та з бюджетного відшкодування податку зрівняються. Однак дані таблиці 1 свідчать про поступове зниження рівня бюджетного відшкодування у порівнянні зі сплаченим податком. Так, якщо у посткризовий 2010 рік бюджетне відшкодування складало 47% від суми надходжень ПДВ, то вже у 2011 році ця величина знизилася до 32,9%.

Таблиця 1
Динаміка надходжень та відшкодованих сум ПДВ у 2007-2011 рр. [1],
млрд.грн.

Показник	2007	2008	2009	2010	2011
Надходження ПДВ	59,4	92,1	84,6	86,3	130,1
Бюджетне відшкодування ПДВ	18,9	34,4	34,5	40,6	42,8
Заборгованість з бюджетного відшкодування ПДВ	8,6	12,8	21,8	11,1	4,6
Співвідношення відшкодованого і сплаченого ПДВ, %	31,8	37,4	40,8	47,0	32,9

Але сума бюджетного відшкодування ПДВ продовжує бути досить великою, що викликає занепокоєння і настановує на певні кроки з урегулювання цієї ситуації.

Проте є ще сума заборгованості з бюджетного відшкодування, яка свідчить про наявність непогашеного державою боргу. На суму заборгованості бюджету з відшкодування також нараховується пеня – 120% облікової ставки НБУ. Існування заборгованості позначається на розвитку виробництва, адже цей борг – по суті кошти суб'єктів підприємницької діяльності, які вони могли направляти у виробництво. Вкрай великою була заборгованість з відшкодування ПДВ у 2009 рік – 21,8 млрд.грн., що пояснюється кризовим станом економіки.

Можна виділити наступні причини бюджетної заборгованості:

- податок на додану вартість - один із самих кримінальних податків;
- бізнес використовує двозначності у законодавстві і формує до відшкодування завищені суми, кожна п'ята гривня, заявлена до відшкодування ПДВ, є незаконною;
- наявність необгрунтованих заявок на відшкодування ПДВ;
- за кошти невідшкодованого податку фінансується прихований дефіцит держбюджету;
- недостатність бюджетного ресурсу, необхідного для відшкодування дебетового сальдо;
- тривалі терміни перевірок схем по ланцюгу постачання товарів аж до товаровиробників;
- скасування податкових векселів;
- фіктивний експорт [3].

Кабінет міністрів України, щоб погасити заборгованість із відшкодування ПДВ, яка накопилася станом на 1 травня 2010 року, випустив облігації внутрішньої державної позики (ОВДП) [4]. Цей механізм погашення заборгованості з відшкодування ПДВ вже був застосований Кабміном у 2004 році. Суть зазначеного механізму полягає в тому, що платники податку можуть перетворити своє право на відшкодування ПДВ на відповідні ПДВ-облігації. Бюджетне відшкодування, проведене у 2010 році, на 16,4 млрд.грн. або на 40% було здійснено за рахунок ОВДП.

За підсумками 2011 року бюджетна заборгованість з погашення ПДВ вже у 2,4 рази менше той суми, що була у 2010 році. Це дуже позитивне явище. «Якщо раніше заборгованість здавалася просто невідомою, то зараз завдання звелось до одиниць», - заявив прем'єр-міністр України Микола Азаров. У 2010-2011 роках вдалося радикально переломити тенденцію 2008–2009 років до зростання заборгованості з відшкодування ПДВ, що дає змогу створювати умови для запровадження автоматичного відшкодування ПДВ сумлінним платникам.

У статті ми акцентуємо увагу на механізмі бюджетного відшкодування ПДВ, його формах реалізації та законодавчому забезпеченні.

За Податковим кодексом України (ПКУ) бюджетне відшкодування — це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника [5, пп.14.1.18]. Тобто, якщо різниця між сумою податкового зобов'язання з ПДВ звітного періоду та сумою податкового кредиту такого періоду має від'ємне значення, вона повертається платнику податку у будь-який можливий спосіб. Джерелом сплати бюджетного відшкодування є загальні доходи Державного бюджету України.

Не мають права на отримання бюджетного відшкодування особи, які, згідно пп.200.5 ПКУ, 1) були зареєстровані як платники цього податку менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на

бюджетне відшкодування; 2) мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування.

Варіантів повернення зайви сплачених сум ПДВ декілька.

По-перше, платник податку може прийняти самостійне рішення про зарахування у повному обсязі належної йому суми бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ наступних податкових періодів.

По-друге, платник податку може отримати суми бюджетного відшкодування на свій розрахунковий рахунок. У цьому випадку він подає відповідному органу державної податкової служби податкову декларацію та заяву про повернення вказаної там суми бюджетного відшкодування. Протягом 30 календарних днів податковий орган повинен провести перевірку заявлених у декларації даних. Якщо у оді камеральної перевірки будуть виявлені порушення податкового законодавства, податковий орган має право провести позапланову виїзну перевірку достовірності нарахування бюджетного відшкодування ПДВ протягом 30 календарних днів. Після закінчення перевірки у п'ятиденний строк податковий орган подає висновок із зазначенням суми відшкодування органу Державного казначейства України, який протягом п'яти операційних днів перераховує ці суми на поточний банківський рахунок платника.

По-третє, платники податку мають право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ. Це є однією з найбільш прогресивних новацій Податкового кодексу, введеною з 2011 року. Даний порядок встановлює рівні права для всіх платників ПДВ, які мають одержати таке відшкодування і відповідно до якого платник податку повинен відповідати одночасно критеріям, визначеним у «Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість» [6]. Такі критерії оцінки платника побудовано на аналізі даних його звітних показників та наявної податкової інформації і для визначення їх відповідності використовуються дані податкових декларацій платника з ПДВ; відомості з єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців; дані податкового розрахунку платника податків форми 1 ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку»; дані податкової звітності з податку на прибуток підприємств.

До критеріїв відносять: 1) питома вага обсягу поставок, до яких застосовується нульова ставка, повинна бути не меншою за 40% загального обсягу поставок за попередні 12 місяців; 2) загальна сума розбіжностей між задекларованим податковим кредитом і зобов'язаннями, показаними контрагентами, не може бути більше 10% заявленого відшкодування; 3) середня заробітна платня за останні чотири квартали у 2,5 рази повинна перевищувати мінімальну; 4) відсутність податкового боргу; 5) та на вибір виконання однієї з умов — чисельність найманих працівників до 20 чоловік, рівень податкового навантаження з податку на прибуток за останні 4 квартали повинен бути вищим за середній по галузі, залишкова вартість основних засобів повинна бути більшою за суму відшкодування ПДВ.

Виходячи із зазначеного переліку критеріїв, можуть претендувати на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ платники, фінансові результати діяльності яких свідчать про наявність належного рівня податкової культури, відсутність ознак мінімізації податкових зобов'язань, застосування прозорого механізму формування сум бюджетного відшкодування ПДВ.

Запровадження механізму автоматичного відшкодування ПДВ, тобто — здійснення централізованого відбору декларацій платників для автоматичного відшкодування, передбачає:

- скорочення до 20 днів (замість 30) — строків проведення перевірки;
- відсутність позапланової документальної виїзної перевірки;
- скорочення до трьох робочих днів продовження терміну самої перевірки, замість п'яти днів;
- скорочення строків направлення висновків казначейству;
- скорочення строків перерахування казначейством коштів на рахунок платника.

Тобто замість 70 днів при звичайній системі ПДВ відшкодують за 26 днів в автоматичному режимі. Платники податків при такому режимі відшкодування ПДВ матимуть очевидні переваги: кожен відчує рівноправне партнерство держави і бізнесу. Це — цивілізована система взаємовідносин, де обидві сторони, представники бізнесу і податківці, ділові партнери, відкриті, прозорі. Податкова зацікавлена у збільшенні кількості підприємств, які отримуватимуть автоматичне відшкодування ПДВ. В цьому зацікавлені і самі платники податку, оскільки відбір платників для автоматичного відшкодування здійснює система. Втручатися в цей процес податківці не можуть, тобто абсолютно виключається будь-який вплив людського фактору.

Крім того, відшкодування ПДВ он-лайн істотно поліпшить інвестиційний клімат у країні, стимулюватиме соціальну відповідальність представників бізнесових кіл, сприятиме підвищенню рівня заробітної плати.

Підсумки 2011 року говорять про стрімке збільшення в Україні кількості підприємств, які можуть отримати право на автоматичне відшкодування ПДВ. На сьогоднішній день близько 70% українських підприємств-експортерів отримують автоматичне відшкодування ПДВ, і цей показник буде збільшуватися.

Зокрема, в п'ять разів зменшилося число платників ПДВ, які мають розбіжності між власним податковим кредитом та податковими зобов'язаннями своїх контрагентів. У січні 2011-го таких платників було 1753, наприкінці року — 301.

Знизилася питома вага експортних операцій за нульовою ставкою. До належного рівня дійшла третина претендентів на автоматичну компенсацію. На початку року цьому критерію не відповідали 390 підприємств, наприкінці — 257.

Також вдвічі зменшилася кількість платників, яким право на "автомат" заважало отримати податкові борги. Протягом року з 211 таких підприємств залишилося 112.

Всього за період дії Податкового кодексу в автоматичному режимі відшкодовано майже 14 млрд.грн. 297 підприємствам. Серед них представники усіх регіонів України [7]. Обсяг автоматичного відшкодування ПДВ у 2012 році складе 20 млрд.грн. Про це заявив голова Державної податкової служби України Олександр Клименко.

За проведеним аналізом, в основному, платники не відповідають критеріям автоматичного відшкодування через низький рівень зарплати і розходження даних про ПДВ платників та контрагентів у Системі співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту на рівні Державної податкової адміністрації України (цьому критерію не відповідає 90% претендентів).

Що стосується заробітної плати на рівні 2,5 мінімальних зарплат і вище, то, згідно зі статистикою, такі зарплати виплачують переважно підприємства металургійної та машинобудівної промисловості.

Аналіз статистичних даних з середньомісячної заробітної плати по регіонах України у розрахунку на одного штатного працівника свідчить про її збільшення з 2293 грн. у січні місяці до 3054 грн. у грудні 2011 року, тобто на 761 грн. за рік. І якщо рівень 2,5 мінімальних зарплат був досяжний у січні лише для трьох областей України (Дніпропетровської, Донецької і Луганської) та міста Києва, то вже наприкінці року йому відповідала середньомісячна зарплата по 10 областях та містах Київ та Севастополь [8].

Таким чином, умови для виплати зарплати «в конвертах», а також формування податкового кредиту за рахунок ПДВ від платників, що не є сумлінними, несвоєчасно або невірно відображають свої зобов'язання в розрізі контрагентів, стають дедалі не вигіднішими для роботодавців.

Висновки і перспективи подальших розробок. З метою вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість потрібно на законодавчому рівні передбачити застосування органами державної податкової служби комплексу заходів, спрямованих на упередження незаконних заяв на відшкодування ПДВ, посилення контролю за правомірністю заяв про відшкодування ПДВ, посилення контрольної-перевірочної роботи.

Для цього створений і функціонує Єдиний електронний реєстр податкових накладних, який сприяє виявленню вже існуючих фіктивних підприємств. З 1 січня 2012 року здійснюється обов'язкова реєстрація податкових накладних з ПДВ сумою понад 10 тис.грн. в Єдиному реєстрі. Зменшення суми ПДВ зі 100 до 10 тисяч призведе до виключення можливості платниками створювати схеми ухилення від сплати податку, пов'язані з необґрунтованим формуванням сум податкового кредиту.

У зв'язку із запровадженням Податкового кодексу механізм обчислення бюджетного відшкодування ПДВ став значно простішим та доступнішим для сприйняття як для податківців, так і для платників податків, що спричинило зменшення кількості помилок, допущених платниками податків при заповненні податкових декларацій з ПДВ.

Разом із спрощенням механізму обчислення бюджетного відшкодування ПДВ Податковий кодекс ліквідував норми, які дозволяли використовувати пла-

тикам податків найбільш поширені схеми мінімізації податкових зобов'язань ПДВ та ухилення від оподаткування цим податком.

Проте успішність автоматичного відшкодування ПДВ в майбутньому залежить не стільки від критеріїв, які встановлені законодавчо, скільки від кадрової політики влади та успішності проведення адміністративної реформи. Адже податок на додану вартість — це надійне джерело збільшення доходів державного бюджету, а тому вирішення питання його реформування є шляхом до створення ефективної податкової системи.

Література

1. Офіційний сайт Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua>.
2. Молдован О. Пільги — ахіллесова п'ята ПДВ? // Економічна правда, 06.04.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/04/6/231877/>
3. Офіційний веб-портал Федерації профспілок України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.fpsu.org.ua>.
4. Постанова Кабінету міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» від 12.05.2010 р. № 368.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 21.09.2011 р. № 1178.
7. Прес-служба ДПС України. Автоматичне відшкодування ПДВ // Бухгалтерія, 28.12.2011 р.
8. Україна у цифрах 2011. Статистичний збірник. - К.: Держкомстат України, 2012. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.souzinform.com.ua/rus/ukraine_in_numbers/zarplata/un-asu.php?year=2011¤cy=10.

Abstract

Dubovyk O.

The development of the mechanism of budgetary return of the value added tax in Ukraine

The fiscal effectiveness of the VAT in Ukraine is investigated. The analysis of the effectiveness of the VAT budgetary return is pursued. The essence and the forms of the mechanism of the VAT budgetary return are examined. The specific features of the automatic compensation are determined.