



ПРОБЛЕМИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ: НОРМАТИВНІ КОЛІЗІЇ ТА ЗЛОВЖИВАННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Юрій ЯРМОЛЕНКО



Василь ДОВГАЛЮК

Проведено аналіз проблем із відшкодування ПДВ. Досліджено окремі способи і методи застосування суб'єктами підприємництва схем безпідставного відшкодування ПДВ як одного із видів легалізації доходів, одержаних у «тіньовому» секторі. З'ясовано, що ця проблема не достатньо висвітлена у наукових публікаціях і потребує законодавчого врегулювання.

The analysis of VAT compensation issues is carried out. The certain ways and methods of application of VAT groundless compensation schemes by entrepreneurs as a type of profits legalization received in a 'shadow' sector are shown. This problem is found not to be enough studied in scientific publications and it needs the legislative settlement.

Захищеність інтересів держави у податковій сфері гарантує спроможність достатньо формувати та раціонально використовувати фінансові ресурси країни для забезпечення її соціально-економічного розвитку у ринкових умовах. Безперечно, що забезпечення економічного зростання країни не можливе в умовах дестабілізації фінансової системи, що є наслідком, зокрема, систематичних порушень процесу формування і розподілу централізованих грошових фондів держави.

Тому головною умовою формування бюджетно-фінансових ресурсів держави зали-

шається створення надійної та передбачуваної системи оподаткування, яка б, при достатніх надходженнях до бюджетів різного рівня, сприяла й ефективному розвитку підприємницької діяльності, відповідним чином регулювала та стимулювала економічні відносини в державі. Досягнення цієї мети більшість фахівців вбачає у реформуванні податкової системи шляхом прийняття Податкового кодексу України. Особлива роль серед дискусій та обговорень в контексті податкової реформи відводиться проблемі попередження та нейтралізації за-

гроз у сфері адміністрування та відшкодування податку на додану вартість (ПДВ), що й обумовлює актуальність і практичну цінність проведеного наукового дослідження.

Проблемам впливу на стабільність фінансової системи України економічних регуляторів, а саме: бюджетної, валютно-курсової, грошово-кредитної та окремим питанням податкової політики держави присвячено чимало праць вітчизняних економістів. Теоретичні, методологічні і практичні аспекти із зазначеного питання знайшли відображення у наукових дослідженнях Барановського О. І., Вишневого В. П., Ермошенка М. М., Опаріна В. М., Соколовської А. М., Федосова В. М. та ін.

Відаючи належне науковим розробкам зазначених авторів, потрібно відмітити, що у працях, присвячених впливу економічних регуляторів на розвиток фінансової системи в цілому, залишаються не достатньо дослідженими питання, пов'язані з оцінкою застосування суб'єктами господарювання різних схем мінімізації податкових платежів, зокрема податку на додану вартість, способів і методів відшкодування ПДВ (законних, незаконних, за допомогою схем оптимізації оподаткування тощо). Крім цього, відсутня їх систематизація та класифікація, не аналізуються причини відсутності гласного і постійного моніторингу за реалізацією подібних операцій, що негативно впливає на стан дотримання податкового законодавства і стабільність фінансової системи в країні.

Беручи до уваги зазначені проблеми, метою цієї статті є дослідження застосування суб'єктами господарювання схем мінімізації податкових платежів, що призводять до несплати або безпідставного відшкодування з бюджету ПДВ, надання рекомендацій по усуненню існуючих негативних факторів у фінансовій системі країни.

На сьогодні в Україні однією із головних проблем адміністрування податкових платежів є механізм бюджетного відшкодування ПДВ, про що неодноразово відмічали як науковці, так і практики. Цей податок виконує не тільки фіскальну функцію, а й виступає ін-

струментом регулювання виконання доходів бюджету. Збільшуючи чи зменшуючи обсяги відшкодування ПДВ, держава у такий спосіб регулює показники виконання дохідної частини бюджету. Проте, вітчизняні економісти не акцентують увагу на проблемах встановлення оптимального співвідношення не відшкодованого податку, сум заявлених до відшкодування із показником ВВП.

Окремі дослідники сподіваються на те, що податку на додану вартість залишилось існувати недовго і незабаром його буде замінено на один із різновидів податку з продажу – податком з реалізації [5, 84–85] або на симетричний ПДВ у формі «податку з односторонньої дії» [6]. Не вдаючись у детальний аналіз зазначеної дискусії, зазначимо, що радикальні зміни у механізмі справляння основного бюджетоформуючого платежу, яким залишається ПДВ, нічого позитивного для економіки, і фінансової системи, зокрема, не принесуть. З огляду на це, вирішального значення набуває, на нашу думку, пропозиція щодо одночасного застосування податку на додану вартість та податку з продажу. За таких обставин найбільш прийнятним для фінансової системи України виглядає досвід Канади, де з 1991 року співіснують податок на додану вартість і податок з роздрібного продажу [4, 10].

Зробимо спробу розглянути окремі негативні аспекти, що пов'язані з існуванням податку на додану вартість у нинішній його формі. Це стосується, в першу чергу, несвоєчасного бюджетного відшкодування пересічним платникам податків, що є негативним фактором впливу на розвиток економічних відносин. З іншого боку, безпідставне відшкодування податку на додану вартість завдає прямих збитків державі в результаті необґрунтованого перерахування бюджетних коштів на адресу комерційних структур. Як видно з таблиці 1, сума відшкодованого ПДВ на рахунки платників податків зросла з 2,4 млрд. грн. у 2000 році до 13,3 млрд. грн. у 2005 році. Проте, статистичні дані щодо відшкодованого ПДВ за допомогою різних схем повернення (в т. ч. за рішеннями судових органів), у державних фінансових ор-

Таблиця 1

Окремі показники справляння ПДВ в Україні [11]

Показники	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
Частка ПДВ у податкових надходженнях (%)	19,2	18,8	21,7	16,7	18,5	25,2
Частка ПДВ у ВВП (%)	5,6	5,1	6,0	4,8	4,8	8,0
Темпи росту ПДВ (%)	112,3	109,6	130,2	93,5	132,8	202,0
Темпи росту ВВП (%)	130,4	120,1	110,6	117,0	130,6	123,1
Відшкодування ПДВ (млрд. грн.)	2,4	3,9	5,9	10,3	12,3	13,3
Суми невідшкодованого ПДВ (млрд. грн.)	4,0	5,8	7,5	6,5	3,5	4,2

ганах (органи Держказначейства, Державної податкової служби тощо), недостатньо якісно аналізуються.

Крім цього, незважаючи на вжиті заходи з боку урядових структур, обсяги заборгованості з бюджетного відшкодування залишаються значними і становили станом на 01.01.2006 р. 4,2 млрд. грн. (рис. 1). Як стверджують автори монографії «Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету» на цей процес впливає наявність одинадцяти способів штучного формування податкового кредиту, що призводить до ухилення від сплати податкових зобов'язань з ПДВ [4, 99–105]. Хоча у науковому виданні не висвітлено, яким чином відбувається мінімізація та уникнення від сплати ПДВ, спроба систематизувати порушення з ПДВ заслугоує уваги.

Слід зазначити, що в Україні найбільш повно висвітлено схеми зниження доходів з використанням зовнішньоекономічних та офшорних операцій суб'єктами господарювання у монографії Ю. Уманціва та Ю. Шведа [7, 50–

60]. Також слід відмітити статтю В. Янушевича, опубліковану у 2002 році у журналі «Вісник податкової служби України». Вперше на офіційному рівні посадовою особою податкового відомства офіційно оприлюднені типові схеми мінімізації платежів з ПДВ із використанням зовнішньоекономічних операцій, вексельних розрахунків, «транзитних» підприємств та підприємств з ознакою фіктивності [8].

Зауважимо, що наведені В. Янушевичем схеми штучного формування податкового кредиту з ПДВ постійно вдосконалюються деякими суб'єктами підприємницької діяльності. Так, практика перевірок суб'єктів господарювання Хмельницької області та зустрічних перевірок

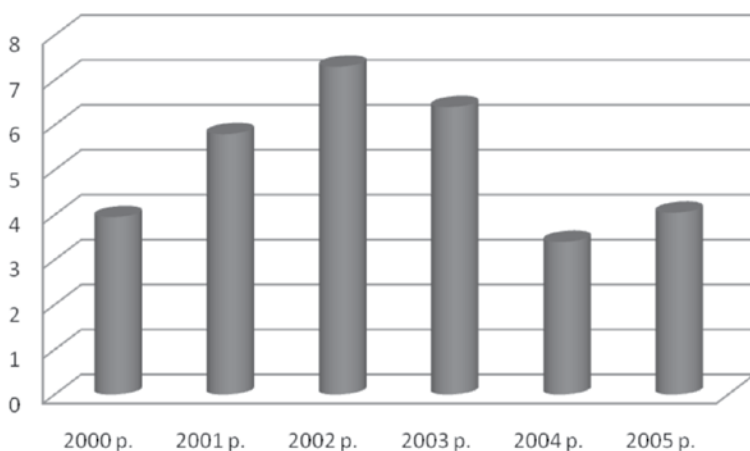


Рис. 1. Обсяги заборгованості із бюджетного відшкодування ПДВ в Україні у 2000–2005 рр. (млрд. грн.) [11]

їх контрагентів надали можливість класифікувати виявлені податківцями Хмельниччини порушення за певними ознаками, наведеними у таблиці 2.

З огляду на це більш детально розглянемо податкові порушення пов'язані з використанням деякими підприємствами схем, визначених ДПА України як найбільш «проблемні» з точки зору проведення податкового контролю:

1. Механізм відшкодування ПДВ з бюджету, під час проведення операцій з реалізації товарів за цінами, нижчими вартості придбання.

Як показано на рис. 2 суб'єкт підприємницької діяльності, купує товари не безпосередньо від постачальника (виробника, імпортера, посередника), а від ланцюжка «фіктивних» і «транзитних» підприємств, які корегують його ціну в бік значного збільшення. Отриманий товар надалі реалізується на адресу споживача за його реальною вартістю. Таким чином, різниця в ціні на товарно-матеріальні цінності (ТМЦ) при їх придбанні і реалізації, дає можливість суб'єкту підприємницької діяльності сформулювати від'ємне значення по ПДВ. В результаті платник ПДВ претендує на відшкодування ПДВ в сумі, що дорівнює різниці податкового кредиту і зобов'язань, які утворилися під час проведення зазначеної операції. Отримані збитки від проведеної операції підприємство, як правило, компенсує за рахунок прибутку від торгівлі цінними паперами, що не підлягають оподаткуванню.

2. Механізм відшкодування ПДВ з бюджету під час проведення експортних операцій, за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюгу офіційного виробника.

Використовуючи схему, зображену на рис. 3, комерційне підприємство купуючи у підприємств-виробників продукцію за ціною виробника, здійснює її експорт за ціною, що у 20–500 разів перевищує первісну вартість. Цим досягається необґрунтоване збільшення розміру ПДВ, який заявляється до відшкодування при експорті товару. Штучне завищення ціни проводиться «транзитним» підприємством, яке задіяне у схемі. Експорт здійснюється на адресу «пов'язаного» офшорного підприємства-нерезидента. При цьому характерною рисою такої операції є те, що фактично товар відвантажується в іншу країну, де відповідно з оформленою вантажною митною декларацією знаходиться його справжній споживач. Сформовані у «транзитного» підприємства-нерезидента податкові зобов'язання компенсуються за рахунок проведення ним інших операцій, до яких залучаються «фіктивні» підприємства.

Тому деякі економісти вважають виходом із цієї ситуації запровадження спеціальних методів корегування трансфертного ціноутворення, введення особливого валютно-фінансового контролю за операціями із нерезидентами, зареєстрованими в країнах із офшорним статусом, удосконалення організації взаємодії з відповідними контролюючими органами інших

Таблиця 2

Систематизація податкових порушень у сфері справляння ПДВ

Ознака	Участь транзитних та підприємств з ознаками фіктивності	Участь підприємств-банкрутів
Штучне заниження вартості товарів під час поставок на митну територію України з використанням імпортних операцій	Так	Так
Штучне завищення вартості товарів під час поставок на експорт	Так	Ні
Проведення безтоварних операцій	Так	періодично
Штучне заниження вартості товарів з використанням вексельних операцій	періодично	періодично

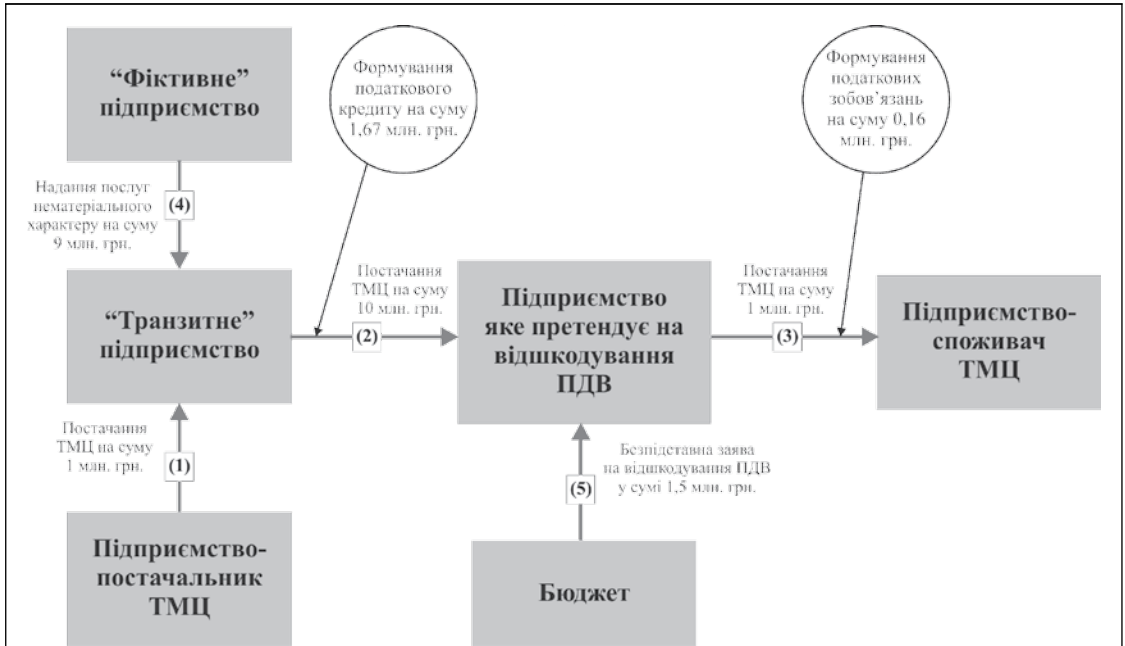


Рис. 2. Проведення операцій з реалізації товарів на території України за цінами нижчими вартості придбання



Рис. 3. Проведення експортних операцій за штучно завищеними цінами з використанням в ланцюгу офіційного виробника

держав [9]. Безперечно, що така пропозиція науковців щодо удосконалення податкового та фінансового контролю заслуговує на увагу.

Поділяючи пропозицію згаданих авторів додамо, що для вирішення проблеми попередження застосування трансфертних цін у сфері

експортно-імпорتنих операцій доцільно повернутися, за умови внесення відповідних змін до законодавства, до використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань. Тим більше, що в Україні був напрацьований певний досвід з їх практичного застосування

у 1998 році [2].

Вважаємо за доцільне звернути увагу на ще одну із проблем, від розв'язання якої залежатиме стан існуючої практики відшкодування ПДВ. Йдеться про забезпечення належної взаємодії між органами державної податкової служби з відповідними фінансовими, контролюючими та правоохоронними органами. Вирішення цієї проблеми потрібно починати із запровадження прозорого механізму формування та узгодження реєстрів платників, що претендують на відшкодування ПДВ.

Так, на даний час, згідно спільного наказу ДПА України, Міністерства фінансів та Державного казначейства України від 03.08.2004 р. № 451/501/132 на рівні ДПА України та її регіональних підрозділів на місцях, щомісячно формуються по декадах реєстри суб'єктів підприємницької діяльності, які мають право на відшкодування ПДВ з Державного бюджету України. Після відповідного опрацювання реєстри направляють до Державного казначейства України, і лише після цього ДПІ базового рівня, де на обліку знаходиться платник, починає формувати висновки на повернення коштів із бюджету платникам ПДВ. Отже, існує ймовірність, що «небажаний» суб'єкт господарювання може бути виключений з реєстру, так і не дочекавшись належного йому до відшкодування по закону ПДВ.

Тому вважаємо, що з метою попередження зловживань з боку посадових осіб податкової служби необхідно передати функції щодо обробки, формування реєстрів та передачі інформації по платниках ПДВ, які претендують на бюджетне відшкодування, спеціально створеній постійно діючій міжвідомчій комісії, залучивши до її складу крім представників податкової служби, також представників фінансових, контролюючих та правоохоронних органів.

На місцях (на рівні район – місто – область) варто створити регіональні відділення міжвідомчої комісії, що матимуть право формувати переліки та погоджувати (надавати дозвіл) на відшкодування ПДВ платникам (наприклад, заявки платників до 100,0 тис. грн. розглядаються регіональними комісіями, більш як

100,0 тис. грн. – лише після узгодження на рівні Центральної міжвідомчої комісії у м. Києві). Запровадження на практиці запропонованих пропозицій, на нашу думку, сприятиме прозорості та відкритості, а головне надасть можливість попередити застосування так званого «людського» фактору у реалізації діючого механізму відшкодування ПДВ [10].

Крім цього, вважаємо: 1) необхідно прискорити створення в органах податкової служби, системи електронних камеральних перевірок податкової звітності (декларацій, накладних, реєстрів), поданої в електронному вигляді, особливо автоматизованої інформаційної системи «Зустрічні перевірки»; 2) продовжувати формування єдиної інформаційної бази даних Державної податкової адміністрації України, Державного казначейства України і Державної митної служби України, яка до цього часу ще не створена, залучивши до вищезазначеного процесу також регіональні відділення Національного банку України; 3) необхідно повернутися до ідеї запровадження для платників, системи спеціальних рахунків з ПДВ, недоліки та переваги яких досить обґрунтовано висвітлено О. Данильчуком [11]. При цьому, доцільно обов'язково передбачити для платника податку, який добровільно перейшов на цю систему, принцип солідарної відповідальності у випадку встановлення у його постачальників-контрагентів незаконно сформованого податкового зобов'язання. Одночасно обов'язковою умовою переходу на автоматичне відшкодування ПДВ для таких платників повинен стати обов'язок подання до податкової інспекції податкової звітності і реєстрів податкових накладних в електронному вигляді. Для інших платників, хто не виявив бажання перейти на автоматичне відшкодування ПДВ, зберегти існуючий порядок проведення розрахунків з ПДВ до бюджету та механізм податкового контролю шляхом проведення попередніх візних перевірок.

Підсумовуючи вищезазначене, приходимо до таких висновків:

По-перше, на даний час найбільш поширеними схемами незаконного відшкодування

ПДВ є такі: реалізація товарно-матеріальних цінностей на території України за цінами нижчими вартості придбання; проведення безтоварних операцій з подальшою передачею права власності та оформленням відповідної документації, в т. ч. з використанням вексельних розрахунків; поставка товарно-матеріальних цінностей за штучно завищеними цінами, з використанням в ланцюгу постачання так званих «фіктивних» або «транзитних» підприємств.

По-друге, однією з найбільших проблем, які виникають при дослідженні правомірності визначення податкових зобов'язань, є наявність підприємств, установчі документи яких за рішенням суду визнано недійсними. Якщо після визнання статутних документів постачальників незаконними, податківці мають, всі підстави для зменшення заявлених до відшкодування сум ПДВ із бюджету, то по контрагентах, задіяних у схемах «фіктивного» банкрутства, чинним законодавством не визначено, як в такому випадку повинні діяти органи державної податкової служби. Викоринити ці порушення без змін податкового законодавства неможливо.

З метою створення прозорої системи державного контролю в сфері відшкодування ПДВ, пропонуємо:

1) законодавчо врегулювати визначення бази оподаткування ПДВ із фактичних витрат на придбання (виготовлення) товару, якщо відбувається лише передача права власності на товар, тобто «безтоварна» поставка;

2) внести зміни у законодавство з метою визнання безтоварних операцій такими, що не передбачають наміру їх використання у власній господарській діяльності, з подальшим позбавленням права віднесення відповідних операцій до валових витрату та нарахованого ПДВ до складу податкового кредиту;

3) законодавчо врегулювати питання проведення зустрічних перевірок постачальників по всьому ланцюгу перепродажу товарів (робіт, послуг) для тих підприємств, які не виявили бажання перейти на «автоматичне» відшкодування ПДВ;

4) удосконалити механізм перевірок платників податків, дозволивши органам державного казначейства за результатами каме-

ральних (невиїзних) перевірок ДПІ проводити часткове бюджетне відшкодування ПДВ лише виробникам-експортерам, з подальшим проведенням повторної документальної виїзної перевірки постачальників виробників та остаточного відшкодування ПДВ на повну суму. При цьому, бюджетне відшкодування ПДВ посередникам, в т. ч. експортерам-комітентам за договорами комісії, доручення і т. п., проводити лише після завершення документальних та зустрічних перевірок постачальників-контрагентів;

5) внести зміни до законодавства і надати право податківцям застосовувати непрямі методи визначення податкових зобов'язань до контрагентів, задіяних у схемах «фіктивного» банкрутства та «фіктивного» підприємництва;

6) створити прозору систему формування та узгодження реєстрів суб'єктів господарювання, які претендують на відшкодування ПДВ, залучивши до відповідного процесу крім представників податкової служби, також представників фінансових, контролюючих та правоохоронних органів.

Література

1. Указ Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 15 грудня 2006 року «Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість» від 28.12.2006 р. № 1154/2006 // <http://www.lim.net>.

2. Порядок застосування непрямих методів визначення обсягу операцій, що обкладаються податком на додану вартість, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 18.12.1998 № 1997 // <http://www.liga.net>.

3. Методичні рекомендації щодо особливостей проведення перевірок суб'єктів господарювання, що декларують від'ємне значення об'єктів оподаткування (збиткові підприємства) / Додаток до листа ДПА України від 02.04.2007 р. № 6448/7/23-5017 <http://www.liga.net>.

4. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету / Монографія / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Ефіменко та

ін.: – К., Науково-дослідний фінансовий інститут, 2004. – 344 с.

5. Мельник В. М., Солдатенков О. В. Податок на додану вартість у податковій системі України // *Фінанси України*. – 2006. – № 9. – С. 82–86.

6. Рябошлик В. Європа відмовляється від ПДВ // *Економіст*. – 2006. – № 10. – С. 17–18.

7. Уманців Ю. А., Швед Ю. А. Офшорне підприємство у сучасній економіці. Монографія. – К.: Атака, 2004. – 144 с.

8. Янушевич Я. Боротьба з незаконним відшкодуванням ПДВ // *Вісник податкової служби України*. – 2002. – № 20. – С. 18–21.

9. Вишневський В. П., Гречишкін О. В. Вплив міжнародного оподаткування доходів підприємств

на прями іноземні інвестиції // *Фінанси України*. – 2002. – № 9. – С. 13.

10. Ярмоленко Ю. Ю. Регіональні проблеми справляння податку на споживання // *Стан і проблеми трансформації фінансів у перехідний період: Наукові праці III Міжнародної науково-практичної конференції 12 травня 2005 року в Хмельницькому економічному університеті*. Ч. 1. – Чернівці: Букрек, 2005. – С. 421–426.

11. Данильчук О. С. Чи потрібні Україні ПДВ – рахунки? // *Фінанси України*. – 2005. – № 7. – С. 45–56.

12. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: www.minfin.gov.ua