**ПРОБЛЕМИ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ  
В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ**

Олійников Євген

Михайло Соколов

**Київ 2015**

**Історичний екскурс**

ПДВ був запроваджений в Україні Декретом КМ України «Про податок на добавлену вартість» №14-92 від 22.12.1992 року. У вигляді, представленому у Декреті, податок існував до 1997 року, коли була запроваджена класична система оподаткування ПДВ.

Особливістю податку в період дії декрету було те, що для його обрахунку використовувались розрахунки собівартості продукції та послуг, реалізація яких обкладалась податком. Фактично, підприємства обраховували розмір створеної доданої вартості, який власне обкладався податком. При цьому податок, сплачений постачальникам, йому не відшкодовувався. Натомість, у випадку експорту відповідної продукції, податок відшкодовувався платникам податків, які його сплатили. Таким чином, хоча при оподаткуванні ПДВ і застосовувались схеми ухилення від оподаткування, що ґрунтувалися на заниженні значень створеної доданої вартості, за рахунок формування фіктивного податкового кредиту (податкового кредиту, що сплачувався покупцем постачальнику, але не сплачувався постачальником до бюджету), проте такі схеми призводили виключно до ненадходження частини ПДВ до бюджету, але не давали можливості його незаконно відшкодовувати (тобто розкрадати за допомогою механізму адміністрування податку бюджетні кошти). Зазначимо, що дана схема є життєздатною лише за умови, що країна експортує лише дуже прості товари низького переділу, а експортером у переважній більшості є виробник таких товарів. По мірі того, як номенклатура експортованих із України товарів стара розширюватись за межі продукції металургії, все гостріше ставало питання про необхідність переходу на класичну модель адміністрування ПДВ.

Ситуація змінилась у 1997 році, коли був ухвалений Закон України «Про податок на додану вартість» №168/97-ВР від 03.04.1997 року. Зазначений Закон запровадив класичну систему адміністрування ПДВ, коли позитивна різниця між надходженням податку від покупців та його перерахуванням постачальникам сплачується до бюджету, а від’ємна – з бюджету відшкодовується. Негативним наслідком цього стала поява можливості незаконного відшкодування з бюджету раніше не сплаченого ПДВ, якою, враховуючи суттєвий рівень тінізації економіки України, одразу почала користуватися значна частина суб’єктів господарювання.

Криміналізації ПДВ сприяв як високий рівень корупції, завдяки чому кримінальні схеми розкрадання ПДВ покривалися на самому високому рівні державної влади, так і той факт, що чинний на той час Закон майже не передбачав механізмів боротьби з незаконним відшкодуванням – наприклад, достатньою підставою для відшкодування вважались данні податкової декларації. При цьому Закон надавав платникам податку чіткі гарантії його відшкодування:

       чітко визначені терміни відшкодування – 1 місяць для відшкодування, що мало експортне походження, та 1 квартал для відшкодування з інвестиційним походженням;

         нарахування пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ;

         можливість судового стягнення невідшкодованого своєчасно ПДВ.

Починаючі з 1998 року вживались постійні заходи, спрямовані на пристосування механізму адміністрування ПДВ до поточних реалій. Найбільш перспективним на той час виглядав механізм застосування спеціальних рахунків НДС, які були частково на той момент запроваджені в Болгарії (система не потребувала тотального використання ПДВ-рахунків усіма платниками податків), зі збереженням при цьому гарантій відшкодування ПДВ.

У березні 2004 року було здійснено спробу запровадження таких рахунків, проте, через політичне протистояння влади та опозиції у парламенті, а також через те, що болгарська система продемонструвала свою низьку ефективність, у була на той час скасована самою Болгарією, ця спроба була заблокована. В той же час, вже у Державному бюджеті на 2004 рік було обмежено можливості платників податків своєчасно отримувати відшкодування ПДВ через переведення бюджетного відшкодування до категорії бюджетних видатків (раніше в бюджеті лише планувались надходженням ПДВ у вигляді сальдо між доходами і відшкодуванням).

Потім у 2005 році до Закону були внесені принципові зміни, що значно погіршили умови діяльності платників податків:

         чіткі терміни відшкодування ПДВ було скасовано, замість цього їх поставили у фактичну залежність від того, як оцінить ПДВ контролюючий орган за результатами перевірки;

         пеня за несвоєчасне відшкодування ПДВ була скасована;

Як наслідок, система адміністрування ПДВ остаточно перетворилась на корумпований механізм з повністю ручним керуванням, де питання відшкодування податку вирішувались суто завдяки корупційним зв’язкам, що працює за такою моделлю .

При прийнятті бюджету закладається плановий показник граничного розміру сум, спрямованих на відшкодування ПДВ.

Загальний ліміт розподіляється помісячно і розподіляється між обласними відділеннями податковою інспекцією. Відповідальність за дотримання лімітів покладається на керівника обласного відділення.

Керівники обласних відділень забезпечують дотримання лімітів.

У разі перевищення планових показників на керівника обласного відділення накладається формальне чи неформальне стягнення.

Саме у такому вигляді система була перенесена і до Податкового кодексу України.

За оцінками ряду експертів, результатом дії даної системи стало формування стійких корупційних зв’язків між керівниками обласних відділень з суддівським корпусом, покликаних забезпечити прийняття позитивних рішень по спорах контролюючого органу з платниками податків, що, у свою чергу, забезпечувало виконання спущеного плану з відшкодування (неперевищення лімітів). У свою чергу, джерелом необхідних грошових коштів стало "кришування" "податкових ям" - систем з ряду фірм, що займаються емісією і продажем фіктивного податкового кредиту (обналичкой).

Під час правління Віктора Януковича внаслідок внутрішніх конфліктів в його оточенні (див. Моніторинг ЗМІ), трапився ряд витоків у ЗМІ, що свідчили про формування та інституалізацію вертикально інтегрованої системи так званих "майданчиків", тобто податкових ям, що займаються емісією фіктивного податкового кредиту / «обналічкой». За даними ЗМІ, ця система створювалася і контролювалася керівництвом Міністерства доходів і зборів, більше того, винагорода за здійснення відповідних операцій розподілялося між усіма задіяними контролюючими органами: прокуратурою, СБУ, МВС, Міндоходів, вищим керівництвом країни та бюджетом. Чергові радикальні зміни в адмініструванні ПДВ були ухвалені Верховною Радою України 28.12.2014 року, і набрали чинності з 01.07.2015 року.

Прийнятими змінами до Податкового кодексу України запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ (далі СЕА ПДВ), що передбачає, зокрема, процедуру депонування коштів платників податків на рахунках у Державній казначейській службі України. Суть системи полягає в тому, що виписка податкових накладних може здійснюватися платником податку виключно у межах суми отриманого податкового кредиту, задепонованих грошових коштів та фіксованого ліміту, що дорівнює середньомісячному платежу по ПДВ в бюджет.

Завдяки цьому усувається ризик несплати податку постачальником, при одночасному формуванні податкового кредиту покупцем. Таким чином, було ліквідовано головну перешкоду для запровадження в Україні системи автоматичного відшкодування ПДВ, проте, відшкодування ПДВ так і не стало ані автоматичним, ані прозорим. Наведені вище ліміти на відшкодування зберіглися, а податкові органи продовжили практику оскарження формування податкового кредиту, незважаючи на те, що стали програвати близько 70% усіх спорів (див. Наступний розділ).

**Динаміка змін та наявні тенденції за останні п’ять років**

*Джерело: Державна фіскальна служба*

З початком економічної та військово-політичної кризи 2014 року, відбулося суттєве зростання заборгованості держави з відшкодування податку на додану вартість (ПДВ). Заборгованість становила близько 11 млрд гривень у 2010 році, проте знизилася нижче 5 млрд гривень у 2011 та 2012 роках. Після цього відбулося певне зростання у 2013 році (до 7 млрд гривень) та значне зростання у 2014 році (до 13.5 млрд гривень) та у січні-липні 2015 року (до 20 млрд гривень).

*Джерело: Державна фіскальна служба*

Тенденції оскаржень рішень ДФС щодо відшкодування ПДВ в органах ДФС та судах свідчать про те, що у 2014-2015 році кількість та суми оскаржень стрімко скорочувалися, окрім сум оскаржень в органах ДФС (в адміністративному порядку), які залишалися стабільними. При цьому, зросла частка виграних платниками податків судових справ (як у розрізі кількості справ, так і у розрізі сум), у той час, як частка рішень ДФС на користь платників податків у загальній кількості та сумі оскаржень в органах ДФС суттєво не змінилася.

Таким чином, дані свідчать про певне покращення становища платників податків після повалення режиму Януковича. Тепер їм рідше доводиться використовувати суди як засіб вирішення спорів з ДФС, а їхні шанси на перемогу в суді стали вище.

Хоча питання неповернення ПДВ регулярно піднімалося в пресі протягом 2010-2015 рр., в період правління В. Януковича говорити про це могли тільки опозиційні медіа. Офіційні представники бізнесу досить рідко висловлювали своє невдоволення до втечі «сім’ї»; в основному, критика йшла зі сторони експертів та журналістів. Варто зазначити, що, маючи потужне лобі, металурги та хіміки декілька разів вступали у відкритий конфлікт з представниками «сім’ї», вимагаючи активізувати повернення заборгованого державою податку.

Незважаючи на вищесказане, в 2014 році спостерігалося навіть деяке скорочення числа заяв бізнес-ассоціацій та експертів щодо проблем з компенсацією ПДВ та роботою системи стягуваня ПДВ загалом. Найвірогідніше зіграли роль надії на швидку зміну ситуації, проте в 2015 році знову спостерігається зростання числа критичних заяв бізнесу, який перевищив навіть дореволюційні показники:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| 11 | 5 | 16 | 18 | 13 | 25 |

Справа засудженого у США за хабарі у сфері відшкодування ПДВ в Україні зернотрейдера Alfred C. Toepfer International Ukraine[[1]](#footnote-1) показує, що розмір хабарів за відшкодування ПДВ може сягати 18-20% від обсягу ПДВ до відшкодування. Дана проблема існує вже давно та мала тенденцію до погіршення з часом.

Так, згідно з доповіддю Державного департаменту США щодо відкритості України до іноземних інвестицій*[[2]](#footnote-2)*, у 2005 році відшкодування становило 87% відсотків від перевірених та підтверджених податковими органами заявок на відшкодування. У 2006 році цей показник впав до 76%. За наведеними у документі свідченнями українських та іноземних компаній, чиновники податкових органів відкрито вимагали хабарів у розмірі 10-30% від ПДВ, пред’явленого до відшкодування. Для іноземних компаній, відшкодування ПДВ могло зайняти від 3 до 18 місяців, що стало важливим для фінансового стану багатьох іноземних компаній фактором та суттєво вплинуло на прибутковість їхніх інвестицій.

Аналогічні дані дає і контент аналіз публікацій в українських ЗМІ, присвячених даній тематиці. Так, згідно до даних з відкритих джерел, вартість відкатів для повернення ПДВ протягом 2010-2015 рр. коливалась у межах20-60%. Її пік прийшовся на 2014 рік, коли вартість «послуг» держслужбовців досягала 60% від суми повернення ПДВ.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| 25-50% | 10-50% | 30% | 20-34% | 25-60% | 15-50% |

В свою чергу, вартість послуг конвертаційних центрів в Україні в 2010-2015 рр. залишалася в межах 7-15% в залежності від регіону. Цей фактор набув особливої ваги в 2013 році, коли обнал на Донбасі коштував 12-15%, в той час як в інших регіонах він міг коштувати лише - 6-8,5%.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Дані відсутні | 7-11% | 7-15% | 6-15% | 6-12% | 5-15% |

**Як вже зазначалося вище,** планування відшкодування ПДВ як окремої статті видатків, а не складової частини надходжень за внутрішнім ПДВ, саме по собі призводить до поступового накопичення заборгованості. Це викликано тим, що видатки на відшкодування ПДВ змінюються пропорційно до зміни надходжень за внутрішнім ПДВ - у разі, якщо не змінюється суттєво частка експорту в економіці, що більш-менш вірно на річних проміжках планування. Відповідно, при зростанні номінальної суми надходжень швидше за прогнозований рівень (що є неминучим за високих показників рівня девальвації), кошти, виділені на видатки на відшкодування ПДВ, вичерпуються раніше запланованого і частина зобов'язань залишається невідшкодованою.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Помилка прогнозу доходів за ПДВ** | **Доходи від ПДВ** | **Видатки на відшкодування ПДВ** | **Фінансування відшкодування ПДВ** |
| Завищений прогноз | Нижче прогнозного значення | Нижче прогнозного значення пропорційно доходам від ПДВ | Відшкодування повністю профінансувано, частину запланованих видатків зекономлено |
| Точний прогноз | На прогнозному рівні | На прогнозному рівні | Відшкодування повністю профінансувано |
| Занижений прогноз | Вище прогнозного значення | Вище прогнозного значення пропорційно доходам від ПДВ | Відшкодування профінансовано неповністю, накопичується заборгованість |

*Джерело: Державна служба статистики, Державне казначейство, Верховна Рада України*

У той же час, починаючи з кризи 2008 року урядові макроекономічні прогнози обсягів експортe майже завжди були завищеними[[3]](#footnote-3). Так само, постійно завищеним є і прогноз надходжень за ПДВ, який закладається до державного бюджету[[4]](#footnote-4). Відповідно, при плануванні відшкодування ПДВ у повному обсязі, мало б відбуватися постійне недовиконання плану з відшкодування (при повному задоволенні заявок на відшкодування) і взагалі не мала б з'являтися заборгованість.

*Джерело: Державна служба статистики, Державне казначейство, Верховна Рада України*

Однак, навпаки, більшість часу обсяги відшкодування ПДВ або перевищували планові, або були близькі до них[[5]](#footnote-5), а заборгованість з відшкодування ПДВ накопичувалася. Це свідчить про те, що **план з відшкодування ПДВ є систематично заниженим** і за рахунок відшкодування ПДВ заощаджуються кошти для інших статей видатків.

У свою чергу, обмеженість коштів на відшкодування у порівнянні з обсягами ПДВ, що підлягають відшкодуванню, породжує дискрецію з боку посадових осіб, які можуть вибирати, кому відшкодовувати ПДВ, а кому ні.

Для вирішення даних проблем, більшість країн, що використовують ПДВ, відшкодовують його напряму з надходжень від ПДВ, без виокремлення відшкодування у окрему категорію видатків. Проведене наприкінці 2005 року дослідження МВФ[[6]](#footnote-6) виявило, що вже тоді з репрезентативної виборки з близько 40 країн різних регіонів світу більше 60% відшкодовували ПДВ безпосередньо з надходжень від ПДВ.

**Пропозиції щодо вирішення поставлених проблем**

У своїх пропозиціях ми виходимо з неможливості різкої зміни інституційної природи діючої системи, що включає наявні моделі поведінки та способу дій працівників і керівництва ДФС і Міністерства фінансів. Так, навряд чи можна розраховувати, що зміна керівництва цих відомств, при збереженні наявних негативних факторів: неадекватно низький рівень офіційного грошової винагороди (заробітної плати), інституційна пам'ять - звичка діяти роками у відпрацьований спосіб, політичне замовлення на виконання плану по зборах, а не дотримання вимог закону при сплаті податків, дозволить докорінно змінити окреслену ситуацію. Представляється більш імовірним еволюційний підхід, коли послідовна зміна норм чинного законодавства, що веде до звуження простору для сваволі і проявів корупції, з одночасним розвитком демократичних інститутів, спрямованого на встановлення все більш ефективного політичного контролю над діяльністю Мінфіну та ДФС, разом із проведенням судової реформи, дозволять в підсумку позбутися або істотно скоротити масштаб негативних явищ описаних у першій частині цієї роботи.

Виходячи з цієї логіки, ми пропонуємо реалізувати наступний набір законодавчих ініціатив.

**Електронний реєстр заяв на відшкодування ПДВ**

Одним з варіантів вирішення порушених проблем є запровадження такого порядку відшкодування ПДВ, що унеможливив би зловживання з боку ДФС під час прийняття рішень щодо відшкодування ПДВ, в тому числі рішень, що фактично ставлять в привілейоване становище окремих платників податку.

У зв'язку з цим пропонуємо запровадити публічний електронний реєстр Реєстру заяв на бюджетне відшкодування, який вестиме ДФС. При цьому на законодавчому рівні (зміни до статті 200 Податкового кодексу України) має бути встановлено:

внесення заяви до Реєстру у день її подання в хронологічному порядку, тобто чим раніше буде подана заява, тим раніше її внесуть до Реєстру, що має значення для черговості відшкодування;

черговість повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування теж здійснюється у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення до реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування;

узгодження суми бюджетного відшкодування на підставі проведення виключно камеральної перевірки, при цьому сума бюджетного відшкодування вважається узгодженою контролюючим органом з дня, наступного за днем закінчення проведення камеральної перевірки. У разі неузгодження контролюючим органом частини суми податку, заявленої до відшкодування, інша частина цієї суми вважаться узгодженою. У разі неузгодження контролюючим органом суми податку, заявленої до відшкодування, або її частини зобов'язання з бюджетного відшкодування податку в частині неузгодженої суми виникає з дня закінчення процедури адміністративного або судового оскарження, за результатами якої прийнято рішення на користь платника податків. Це звузить простір для маніпуляцій контролюючими органами.

Також саме у Податковому кодексі України слід визначити дані, що вносяться до Реєстру, якими мають бути:

назва заявника та його індивідуальний податковий номер;

сума заявленого бюджетного відшкодування за кожною заявою з урахуванням (у разі подання) уточнюючого розрахунку до заяви;

дата узгодження суми бюджетного відшкодування та виникнення права платника на бюджетне відшкодування за кожною заявою про повернення суми бюджетного відшкодування;

запис про неузгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування за кожною заявою, із зазначенням дати та номера відповідного податкового повідомлення-рішення;

запис про відмову у задоволенні повністю або частково заяви про повернення суми бюджетного відшкодування у випадку закінчення процедури адміністративного або судового оскарження податкового-повідомлення рішення про невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, вказаній у заяві, за результатами якої платнику податків відмовлено повністю або частково в задоволенні його скарги. При цьому зазначається сума, у відшкодуванні якої відмовлено.

При цьому заяві про повернення суми бюджетного відшкодування, за якою здійснено відповідне відшкодування в повному обсязі, присвоюється статус погашеної із зазначенням дати здійснення та суми такого бюджетного відшкодування.

Для забезпечення прозорості бюджетного відшкодування сум податку на додану вартість та унеможливлення корупції такий Реєстр має бути публічним, тобто дані з нього мають щоденно публікуватися на офіційному сайті Мінфіну, як органу, що координує діяльність ДФС та Державної казначейської служби.

Публікації з Реєстру підлягають такі дані в розрізі окремих платників податків та заявлених ними до відшкодування з бюджету сум ПДВ (щодо кожної заяви станом на день, що передує дню публікації):

реєстраційний номер заяви, дата та час її реєстрації;

назва заявника та його індивідуальний податковий номер;

заявлена сума бюджетного відшкодування з урахуванням (у разі подання) уточнюючого розрахунку до заяви поданих до виконання заяви про бюджетне відшкодування податку на додану вартість;

запис про неузгодження контролюючим органом заявленої суми бюджетного відшкодування, дата та номер відповідного податкового повідомлення-рішення;

дата виникнення права платника податку на з бюджетне відшкодування;

запис про відмову у задоволенні повністю або частково заяви про повернення суми бюджетного відшкодування у випадку закінчення процедури адміністративного або судового оскарження податкового-повідомлення рішення;

запис про невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, вказаній у заяві, за результатами якої платнику податків відмовлено повністю або частково в задоволенні його скарги. При цьому зазначається сума, у відшкодуванні якої відмовлено;

запис про повернення суми бюджетного відшкодування, за відповідною заявою та присвоєння такій заяві статусу погашеної із зазначенням дати та суми такого бюджетного відшкодування.

**Захист зареєстрованого в ЄРПН податкового кредиту**

Другою проблемою у сфері податку на додану вартість є виключення з податкового кредиту або зменшення сум податку, віднесених до податкового кредиту у разі допущення платником податку - продавцем помилки при заповненні передбачених пунктом 201.1 статті 201 цього Кодексу обов’язкових реквізитів податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних. Внаслідок цього може виникнути ситуація, за якої допущена платником формальна помилка ПОРЯДКУ заповнення обов'язкових реквізитів податкової накладної, позбавить його права на податковий кредит, що обтяжується відсутністю у Податковому кодексі України чітких умов, виконання яких призводить до його поновлення.

Система електронного адміністрування ПДВ з грошовим забезпеченням, перекриває можливість реєстрації фіктивного податкового кредиту без оплати відповідних податкових зобов'язань. Тому скасування податкового кредиту, зобов'язання за яким уже сплачено, є незаконним, оскільки в такому випадку виходить, що держава хоче мати можливість отримати зобов'язання, але потім не дати кредит, щоб змусити ці ж зобов'язання оплатити ще раз.

Вирішенням зазначеної проблеми має стати внесення змін до статті 198 Податкового кодексу України, згідно з якими не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг по зареєстрованим в Єдиному реєстрі податкових накладних податковим накладним/розрахункам коригування до таких податкових накладних з визначеними сумами податку за операціями, що не є об'єктом оподаткування податком або що звільнені від оподаткування відповідно до цього Кодексу та податковим накладним/розрахункам коригування до таких податкових накладних з неправильно вказаним податковим номером платника податку покупця та/або продавця.

Водночас слід внести зміни до пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу України, за якими б податкова накладна та/або розрахунок коригування, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних, визнавалася б для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту (крім випадків, визначених пунктом 198.6 статті 198 цього Кодексу)та не потребувала б будь-якого іншого додаткового підтвердження.

З цим також пов'язане встановлення механізму запобігання використання підприємствами штучно створеного податкового кредиту шляхом встановлення правила донарахування зобов'язань у разі виявлення за результатами вибіркової інвентаризації нестачі придбаних товарів/необоротних активів. Для цього у пункті 198.5 статті 198 слід передбачити норму, відповідно до якої у разі коли на момент перевірки платника податку контролюючим органом в акті вибіркової (часткової) інвентаризації, проведеної платником податку на вимогу такого органу, виявлено нестачу придбаних таким платником товарів (за винятком випадку, коли така нестача обумовлена знищенням внаслідок дії обставин непереборної сили, що підтверджується відповідно до законодавства), такі товари мають вважатися використаними платником податку в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

Дана норма говорить про те, що у разі якщо податковий орган виявив при перевірці такий продаж без оформлення документів, вона повинна донарахувати податкові зобов'язання, що відповідає економічній суті прихованої операції.

Запропоновані норми не лише вирішують порушені проблеми, разом з тим залишають ДФС можливість зняття податкового кредиту лише при виявленні помилки в податковій накладній, яку платники податків можуть виправити, що призведе до поновлення податкового кредиту.

**Анулювання реєстрації платника ПДВ у разі** **наявності в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців запису про відсутність юридичної особи або фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання) або запису про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу.**

На сьогоднішній день у законодавстві України встановлено обов’язок юридичної особи подавати (надсилати) щороку протягом місяця, що настає за датою державної реєстрації, починаючи з наступного року, державному реєстратору для підтвердження відомостей про юридичну особу реєстраційну картку про підтвердження відомостей про юридичну особу.

Проте, фактично відповідальність за неподання таких відомостей встановлено лише для платників ПДВ. Так, Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» (стаття 19) встановлено, що у разі неподання юридичною особою протягом місяця з дати надходження їй відповідного повідомлення реєстраційної картки про підтвердження відомостей про юридичну особу державний реєстратор повинен ввести до Єдиного державного реєстру запис про відсутність підтвердження зазначених відомостей датою, яка встановлена для чергового подання реєстраційної картки про підтвердження відомостей про юридичну особу. Інших наслідків зазначеним Законом не передбачено.

В той же час у Податковому кодексі України передбачено підставою для анулювання реєстрації платника ПДВ в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців наявність запису про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу. Зазначене призводить порушення встановленого Податковим кодексом України принципу рівності всіх платників податків і дискримінує платників ПДВ порівняно з іншими юридичними особами.

Слід зазначити, що вказаний запис, з введенням системи електронного адміністрування податку на додану вартість, повністю втратив своє значення для забезпечення сплати податкових зобов’язань. У випадку, якщо платник податків не сплатив податкові зобов’язання, він не зможе зареєструвати нові податкові накладні, доки не внесе відповідні грошові кошти на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Таким чином, ситуація за якої платник податків продовжує надавати своїм контрагентам податковий кредит, не сплачуючи податкових зобов’язань та приховуючись від співробітників контролюючих органів, стає апріорі неможливою.

Тому пропонуємо виключити з Податкового кодексу України зазначені норми (підпункт «ж» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу України) одночасно встановивши адміністративну відповідальність за неподання юридичною особою відповідних відомостей державному реєстратору. Причому така відповідальність має бути не надто обтяжливою для порушника і відповідати ступеню суспільної небезпечності такого порушення.

**Перехід до відображення в бюджеті виключно сальдо між сумою надходжень податку на додану вартість та сумами його бюджетного відшкодування, виплаченими платникам податку на додану вартість).**

Саме окреме планування суми надходжень бюджету від сплати податкових зобов'язань з ПДВ та сум бюджетного відшкодування а не їхнього сальдо, призводить до нестачі коштів для здійснення бюджетного відшкодування ПДВ та як наслідок накопичення суми заборгованості бюджету. Тобто, надходження від сплати ПДВ, що мають особливу правову природу, яка полягає у поверненні частини суми цього податку, зараховуються у загальному порядку на єдиний казначейський рахунок. При цьому бюджетне відшкодування ПДВ теж здійснюється без будь-яких особливостей поряд із здійсненням видатків Державного бюджету України на інші заходи.

Рішенням вказаних проблем є зарахування в дохід державного бюджету лише сальдо тобто різниці між податковими зобов'язаннями, що надійшли, і видатками на відшкодування ПДВ. для цього слід внести зміни до статті 29 Бюджетного кодексу України, якими встановити, що до доходів Державного бюджету України відноситься податок на додану вартість у розмірі у розмірі різниці між сумою надходжень податку на додану вартість та сумами його бюджетного відшкодування (у тому числі заборгованості бюджету), виплаченими платникам податку на додану вартість.

**Створення окремого казначейського рахунка для сальдування з метою блокування невідшкодування ПДВ і направлення відповідних надходжень на фінансування інших видатків бюджету**

Слід внести зміни до Бюджетного кодексу України (статті 2, 28, 29, 43, доповнення новою статтею 431, 45 та 116) та Закону України «Про Національний банк України» (доповнення новою статтею 301) згідно з якими:

1. Казначейство України окремо від єдиного казначейського рахунка відкриває в Національному банку України казначейський рахунок для адміністрування податку на додану вартість, на якому консолідуються кошти платників податку на додану вартість, зараховані на їхні рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, суми податку на додану вартість, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України, а також кошти, перераховані органами Казначейства з рахунків платників на рахунок для сплати до бюджету податку на додану вартість.

### Казначейський рахунок для адміністрування податку на додану вартість використовуватиметься виключно для здійснення таких розрахунків:

### перерахування коштів з рахунків платників податку на рахунок для сплати до бюджету податку на додану вартість;

### зарахування на рахунок для сплати до бюджету податку на додану вартість сум податку, сплачених платниками при ввезенні товару на митну територію України;

### бюджетного відшкодування сум податку на додану вартість;

### перерахування на єдиний казначейський рахунок коштів, що обліковуються на рахунку для сплати до бюджету податку на додану вартість;

### повернення платникам податку на додану вартість сум коштів, що перевищують суми задекларованих ними до сплати до бюджету податкових зобов'язань та суми податкового боргу з цього податку.

Механізм здійснення розрахунків на такому рахунку матиме такий вигляд:

1. Органи Казначейства у порядку та в строки, встановлені Податковим кодексом України для сплати зобов'язань з податку на додану вартість, перераховуватимуть відповідні суми з рахунків платників на рахунок для сплати податку на додану вартість, з якого і здійснюватиметься бюджетне відшкодування сум податку на додану вартість шляхом перерахування відповідних коштів з рахунка для сплати до бюджету податку на додану вартість на поточні банківські рахунки платників податку.
2. У разі відсутності станом на 16.00 операційного дня невиконаних бюджетних зобов'язань з відшкодування сум податку на додану вартість, органи Казначейства здійснюватимуть перерахування на єдиний казначейський рахунок позитивного залишку коштів на рахунку для сплати до бюджету податку на додану вартість.

Для забезпечення прозорості бюджетного відшкодування сум податку на додану вартість статтю 28 Бюджетного кодексу України положеннями щодо щоденного оприлюднення на офіційному сайті Казначейства України таких даних:

загальна заявлена сума зобов'язань з бюджетного відшкодування податку на додану вартість, що виникли протягом попереднього операційного дня;

загальна заявлена сума зобов'язань з бюджетного відшкодування, невиконаних станом на кінець попереднього операційного дня;

загальна сума коштів, зарахована платниками на казначейський рахунок для адміністрування податку на додану вартість протягом попереднього операційного дня;

залишок коштів на казначейському рахунку для адміністрування податку на додану вартість станом на кінецьпопереднього операційного дня;

загальна сума коштів, виплачена платникам податку на виконання зобов'язань з бюджетного відшкодування станом на кінець попереднього операційного дня;

загальна сума коштів, що перераховані на єдиний казначейський рахунок з рахунка для сплати податку станом на кінець попереднього операційного дня.

Також слід передбачити перерахування з єдиного казначейського рахунка на казначейський рахунок для адміністрування податку на додану вартість залишку коштів, що обліковуються на рахунках у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритих в органах Казначейства. При цьому органи Казначейства продовжуватимуть обслуговування рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритих платникам податків відповідно до вимог Податкового кодексу України.

1. http://www.kyivpost.com/content/business/us-prosecutors-expose-ukraines-corruption-in-vat-refund-payments-2-334308.html [↑](#footnote-ref-1)
2. http://m.state.gov/md101024.htm [↑](#footnote-ref-2)
3. В середньому у 2007-2014 на 16% [↑](#footnote-ref-3)
4. В середньому у 2007-2014 на 9% [↑](#footnote-ref-4)
5. В середньому у 2007-2016 перевищення склало 5% [↑](#footnote-ref-5)
6. VAT Refunds: A Review of Country Experience [↑](#footnote-ref-6)