

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.225.3

Бортнік Н.В.

викладач кафедри фундаментальних і спеціальних дисциплін
Нововолинського навчально-наукового інституту
економіки та менеджменту
Тернопільського національного економічного університету

Афоніна А.-М.В.

магістрант
Нововолинського навчально-наукового інституту
економіки та менеджменту
Тернопільського національного економічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ МЕХАНІЗМ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (VALUE ADDED TAX)

В статті представлені підходи к возмещению НДС; показано учетный механизм и нормативно-правовое обеспечение возмещения данного обязательного платежа; проведен анализ объемов возмещения налога на добавленную стоимость; предложены пути совершенствования порядка возмещения НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговый кредит, налоговое обязательство, учетный механизм, бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость.

У статті представлено підходи до відшкодування ПДВ; показано обліковий механізм та нормативно-правове забезпечення відшкодування даного обов'язкового платежу; проведено аналіз обсягів відшкодування податку на додану вартість; запропоновано шляхи удосконалення порядку відшкодування ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, податковий кредит, податкове зобов'язання, обліковий механізм, бюджетне відшкодування податку на додану вартість.

The article presents approaches to VAT refunds; the accounting mechanism and normative legal provision of compensation for this obligatory payment are shown; analysis of the amounts of VAT refunds; ways to improve the VAT refund procedure are proposed.

Keywords: value added tax, tax credit, tax liability, accounting mechanism, budget reimbursement of value added tax.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Система оподаткування в Україні є основним державним важелем впливу на розвиток економіки держави і регіонів, функціонування суб'єктів підприємницької діяльності. Зокрема, велику роль у ній відіграє такий елемент, як відшкодування податку на додану

вартість. Нині навколо цієї економічної категорії точиться досить багато спорів.

Сучасний стан реалізації державної податкової політики потребує суттєвого оновлення інструментів здійснення останньої, вдосконалення в напрямі їх упорядкування, уніфікації процедур реалізації та забезпечення їх ефективності та прозорості. Відшкодування податку

на додану вартість (ПДВ) було та лишається найбільш проблемним у застосуванні на практиці інструментом справляння податків в Україні. Саме це й зумовило дослідження вибраного питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Наукове вирішення проблеми відшкодування податку на додану вартість знайшло своє відображення у дослідженнях таких учених, як: А. Крисоватий, Т. Маршалок, В. Андрущенко, О. Василік, В. Волканов, В. Геєць, І. Луніна, В. Опарін, О. Резніченко, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є детальний аналіз основних аспектів механізму відшкодування ПДВ.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У світовій практиці податок на додану вартість (ПДВ) уважається одним із найбільш ефективно працюючих податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетоутворюючий податок. У другій половині ХХ ст. у розвинених країнах його вводили, щоб обмежити перевиробництво.

Вперше податок на додану вартість було запроваджено у Франції в 1954 р. Потім ПДВ набув великого поширення: спочатку в країнах Європи, а пізніше – у країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Сьогодні податок на додану вартість стягується більше ніж у 130 країнах світу, а наявність ПДВ у податковій системі країни є однією з вимог членства країни в ЄС [2]. Його розмір різниться від 5% до 28%.

Наприклад, базова ставка ПДВ в Японії становить 5%, у Канаді – 7%, у Панамі – 5%, у Росії – 18%, в Україні – 20%.

Податок на додану вартість має високу ефективність із фіскального погляду. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, а й роботи і послуги, забезпечує надійність та стабільність надходжень до бюджету. Універсальні ставки полегшують як обчислення податку для його платників, так і контроль податкових органів (податковий облік) над правильністю та своєчасністю його сплати.

Виходячи з положень ст. 14 Податкового кодексу (далі – ПКУ), **бюджетне відшкодування** – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку

на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними у розділі V цього Кодексу [3].

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, та строки розрахунків із бюджетом визначено ст. 200 ПКУ [1].

Щодо підходів до мінімізації бюджетного відшкодування ПДВ (reverse charge VAT), то один із них розроблено в Німеччині. Суть його полягає у тому, що ПДВ стягується у період поставок від його платників неплатникам і одразу передається до бюджету. Під час операцій між платниками ПДВ узагалі не нараховується, що дає змогу зупинити відмивання обігових коштів. Експортер не сплачує вихідний ПДВ під час закупівлі сировини й матеріалів та комплектуючих і, відповідно, не потребує відшкодування. Основними завданнями зареєстрованого платника є стягування ПДВ під час постачання незареєстрованим платникам і негайна передача його до бюджету. Непотрібними стають податковий кредит (вихідний ПДВ), податкова накладна, податковий вексель, а також податковий період, оскільки податкове зобов'язання (або його відсутність) визначатимуться і стягуватимуться під час кожної операції окремо, а не за результатами роботи за певний період.

Варто сказати, що цей підхід не позбавлений недоліків, а саме:

- звуження сфери застосування податку, як наслідок – зменшення надходжень до бюджету;
- за наявного дефіциту бюджету порушення методу оподаткування ПДВ (його відшкодування);
- порушення принципу справедливості оподаткування;
- ліквідація податкової звітності [5].

Сама процедура відшкодування ПДВ у теорії уявляється доволі простою та швидкою. Втім, у практичній діяльності є два величезних камені спотикання: підтвердження сум контролюючими органами до відшкодування та перерахунок Казначейством коштів на рахунок платника податків.

Заявити на бюджетне відшкодування (далі – БВ) мають право платники ПДВ, які відображають у рядку 19 податкової декларації з ПДВ за звітний період від'ємне значення. Його сума враховується спочатку у зменшенні податкового боргу з ПДВ (за наявності), який виник у попередніх звітних періодах, у тому числі розстрочені

ного або простроченого (ряд. 20.1 декларації), у частині, що не перевищує ліміту реєстрації, розрахованого згідно з п. 2001.3 ст. 2001 ПКУ, на дату подання декларації (службове поле ряд. 19.1 декларації).

Якщо податковий борг відсутній, від'ємне значення підлягає бюджетному відшкодуванню у сумі ПДВ, фактично сплаченій одержувачем товарів (послуг) у попередніх або поточному звітному періоді постачальникам або до бюджету, у частині, що не перевищує показник на дату подання декларації (ряд. 20.2 (20.2.1, 20.2.2) декларації), та/або переноситься до складу податкового кредиту наступного звітного періоду (ряд. 21 декларації).

Інформацію про показник можна одержати, направивши запит до системи електронного адміністрування ПДВ. У податковій декларації з ПДВ цей показник відображається у службовому полі рядка 19.1.

Платник ПДВ може вибрати напрям використання суми БВ:

– до повернення на поточний рахунок – для цього сума БВ указується повністю або частково в рядку 20.2.1 декларації;

– та/або в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу за іншими платежами в державний бюджет (тобто не тільки в рахунок погашення податкових зобов'язань із ПДВ), для цього сума БВ відображається в рядку 20.2.2 декларації.

Претендувати на бюджетне відшкодування може платник ПДВ, який відповідає одночасно таким критеріям (пп. 200.19.1-200.19.3 п. 200.19 ст. 200 ПКУ):

1) не перебуває в судових процедурах банкрутства;

2) включений до Єдиного державного реєстру (далі – ЄДР), при цьому до реєстру не внесено запис: про відсутність підтвердження відомостей про нього; про його відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання); прийняття рішення про припинення діяльності юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи; визнання повністю або частково недійсними статутних документів юридичної особи або змін до цих документів; припинення державної реєстрації юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи, якщо відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться ця процедура;

3) має у власності необоротні активи, залишкова вартість яких на звітну дату за даними

податкового обліку втричі перевищує суму, заявлену до БВ, або одержав від банку фінансову гарантію на один рік, що діє зі дня подання заяви про повернення суми БВ, а також здійснює експортні поставки, питома вага яких за останні 12 послідовних звітних періодів становить не менше 40% загального обсягу поставок.

Дані про відповідність зазначеним критеріям відображаються в таблицях 1–3 додатка 4 до податкової декларації за звітний період, у якому платник ПДВ заявляє бюджетне відшкодування. Схему бюджетного відшкодування ПДВ, яка розпочала діяти з 01.02.2016, наведено на рис. 1.

Перевірка відповідності платника зазначеним критеріям здійснюється протягом 15 календарних днів (далі – к. д.), що настають за останнім днем подання декларації, за той звітний період, у якому заявлено БВ. Якщо платник не відповідає вищевказаним критеріям, тоді протягом 17 к. д. після закінчення строку подання декларації орган Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) повинен направити йому рішення з детальним поясненням і розрахунками за критеріями, які, на думку контролюючого органу, не виконуються. Якщо протягом цих 17 к. д. рішення платнику не надіслане, тоді за замовчуванням вважається, що він відповідає встановленим критеріям і має право на БВ (п. 200.21 ст. 200 ПКУ).

Для одержання БВ платник ПДВ повинен подати разом із податковою декларацією з ПДВ за звітний період заяву за формою додатка 4 до декларації. Заяви про повернення БВ повинні автоматично вноситися до відповідного реєстру протягом операційного дня їх одержання в хронологічному порядку. Форми реєстрів і порядок їх ведення затверджуються Кабінетом Міністрів України, а самі реєстри розміщуються на сайті ДФС.

Як бачимо з наведеної схеми (рис. 1), платники ПДВ, які мають право на БВ і подали відповідну заяву, одержують його, тільки якщо за результатами камеральної перевірки орган ДФС погодить заявлену суму. Документальна перевірка проводиться у випадках, передбачених п. 200.11 ст. 200 ПКУ, а камеральна – протягом 30 к. д. після закінчення строку подання податкової декларації з ПДВ [4].

Досвід побудови податкової системи з початку існування України як незалежної держави свідчить про те, що податкове регулювання економічних відносин шляхом лише зміни ста-

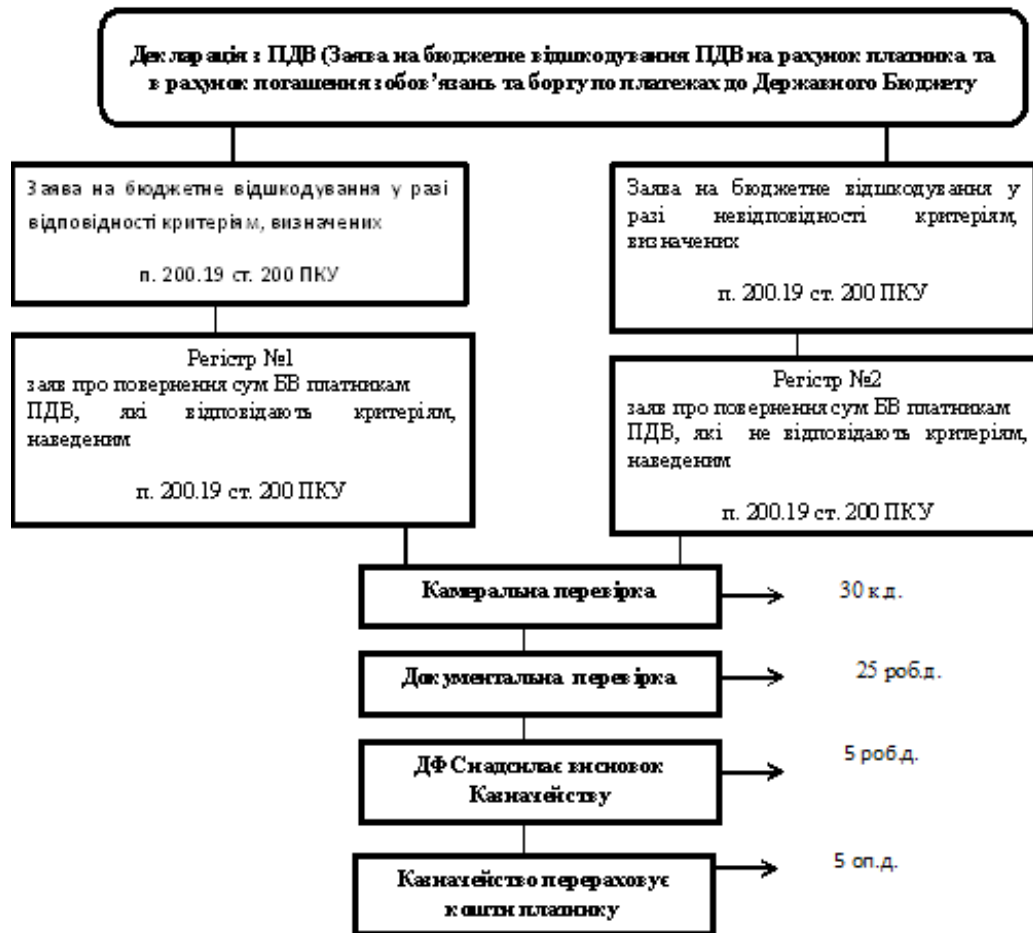


Рис. 1. Схема бюджетного відшкодування ПДВ

Джерело: складено авторами

вок оподаткування, запровадження нових податків, зборів і пільг для окремих платників не призводить до формування виваженої податкової системи.

Значною часткою успіху кожна держава завдячує системі адміністрування податків, через яку і втілюються реальні взаємини між державою та платниками. Саме тому зарубіжний досвід із багатьох напрямів може бути корисним для України.

Розглянемо деякі особливості адміністрування податків у розвинених країнах і найбільш поширені методологічні прийоми, які можливо в перспективі адаптувати до вітчизняних умов.

Цікавим для України є шведський досвід податкового адміністрування. Основну увагу, як і в більшості європейських країн, Швеція приділяє масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Податкове законодавство цієї скандинавської країни є також досить громіздким та складним. У середньому щотижня парламент приймає одну поправку до законодавчих актів

із питань оподаткування. У зв'язку із цим на податківців покладено обов'язок надання допомоги платникам. Консультативне спілкування з платниками здійснюється переважно через комп'ютерну мережу.

У Швеції застосовується єдина податкова декларація для всього підприємства. Вона складається з двох частин: одна призначена для ПДВ, інша – для прибуткового податку та соціальних внесків. Таке практичне запровадження принципу єдності податкової звітності в адмініструванні податків є дуже зручним як для платника, так і для податкової служби. Терміни подання декларацій залежать від категорії платника: малі підприємства звітують перед податківцями раз на рік, середні та великі – щомісяця.

Заслуговує на окрему увагу досить незвична (як для східноєвропейських країн) практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприєм-

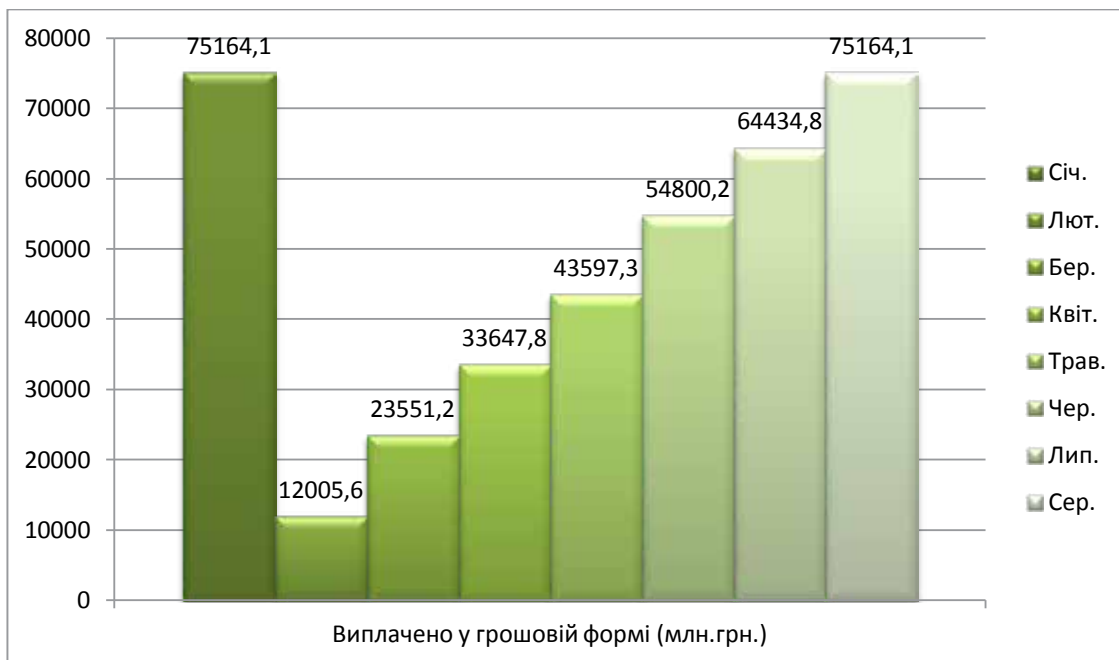


Рис. 2. Обсяги виплат відшкодування ПДВ

Джерело: складено авторами на основі даних ДФС

ству, нагадуючи платнику про його обов'язки. Причому за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких «нагадувань».

Податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді і надсилаються електронною поштою. При цьому вони скріплюються електронними печатками. Згідно із заявою підприємства, електронну печатку видає регіональне податкове управління, її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою.

Переказ усіх податків, що підлягають сплаті до бюджету, з 1998 р. здійснюється на окремий податковий рахунок, який надається кожному платникові. На підставі цього рахунку проводяться звірення надходжень та повернення податків [7].

Був проведений детальний аналіз обсягів відшкодування ПДВ із січня по серпень 2018 р. Розглянемо його результати [6].

Станом на 01.01.18 залишок сум відшкодування ПДВ становив 12 172,2 млн. грн.

Обсяги виплаченого відшкодування ПДВ показано на графіку. Дивлячись на нього, бачимо, що наявна тенденція до збільшення виплат.

Всього виплачено відшкодування за досліджуваних вісім місяців у сумі 382 365,1 млн. грн.

Питома вага обсягів виплат помісячно сягає таких показників: січень – 19,66%, лютий – 3,14%, березень – 6,16%, квітень – 8,8%, травень – 11,4%, червень – 14,33%, липень – 16,85%, серпень – 19,66% відповідно. Питома вага виплат була найнижчою у лютому.

Як видно з наведених даних, відшкодування ПДВ з Державного бюджету виплачено тільки на 1/3 від заявленої суми відшкодування станом на початок теперішнього бюджетного періоду. А це означає, що фактично розвиток малого та середнього підприємництва не відбувається в достатній мірі, оскільки не має достатньої компенсації за витрачені ресурси. Це, на нашу думку, є негативним явищем для економіки держави.

О.С. Білоконь для зменшення проявів незаконного відшкодування податку на додану вартість пропонує такі заходи:

«1) усунення можливості проведення так званих безтоварних операцій, які спрямовані лише на створення думки про здійснені господарські операції та переведення безготівкових коштів у готівку і, відповідно, усунення можливості обігу безтоварних податкових накладних;

2) автоматизація процесів адміністрування податку на додану вартість та здійснення контролю над надходженнями та відшкодуванням податку на додану вартість «у реальному часі»;

3) заборона здійснення відшкодування податку на додану вартість суб'єктам підприємни-

цтва у разі його фактичного ненадходження до бюджету від постачальників продукції» [1].

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Наявність суттєвих недоліків у відшкодуванні податку на додану вартість вимагає здійснення заходів для стабілізації ситуації. Для цього потрібно: вдосконалити законодавчу базу, зокрема усунути суперечливі норми законодавства про ПДВ.

На нашу думку, для вдосконалення порядку відшкодування податку на додану вартість необхідно таке:

1) введення системи автоматичного відшкодування ПДВ для уникнення суб'єктивних рішень працівників контролюючих органів;

2) для уникнення корупційних ризиків слід передбачити чітке нормативне визначення підстав для проведення податковими органами позапланової виїзної перевірки платника для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування;

3) унеможливлення реєстрації фіктивних підприємств;

4) запровадження загального електронного реєстру податкових накладних, що дасть змогу виявляти фіктивні підприємства;

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

Бібліографічний список:

1. Майстренко О.В. Шляхи вдосконалення порядку бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Фінансове право. 2011.
2. Ридзевська О.В. Проблеми відшкодування ПДВ в Україні». Наукові записки. 2013.

3. Кравцова Т.М., Гречана Т.В. Реформування правового інструменту відшкодування податку на додану вартість в Україні. 2016.

4. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ: теорія та практика. Бухгалтерський облік і аудит. 2016.

5. Пирого С.С. Сутність бюджетного відшкодування ПДВ. Юридичні науки. Право та державне управління. 2013.

6. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету в 2018 році. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/347318.html>.

7. Адміністрування податків. Зарубіжний досвід. URL: <https://www.zakoninormativ.info/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=221209&menu=331807>.

References:

1. O.V. Maystrenko «Ways of improving the order of budget reimbursement of value added tax» // Financial Law // 2011.
2. O.V. Ridzevskaya «Problems of VAT refund in Ukraine» // Scientific notes // 2013.
3. T. M. Kravtsova, T. V. Grechan. «Reforming the legal instrument for VAT refunds in Ukraine» // 2016.
4. K. Bezverkhy, O. Yurchenko. «The Mechanism of Budget Reimbursement of VAT: Theory and Practice» // Accounting and Audit // 2016.
5. S.S. Puroga «The essence of budget reimbursement of VAT». // Legal Sciences. Law and Public Administration // 2013
6. Information on the amount of VAT refund from the State Budget in 2018 // Electronic resource // <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/347318.html>.
7. Administration of taxes. Foreign experience. // Electronic resource <https://www.zakoninormativ.info/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=221209&menu=331807>.

Afonina A.-M.V.

Master of Novovolynsk Education and Research
Institute of Economics and Management,
Ternopil National Economic University

Bortnik N.V.

Lecturer at Department of Fundamental and Special Disciplines,
Novovolynsk Education and Research
Institute of Economics and Management,
Ternopil National Economic University

FEATURES OF LEGAL REGULATION AND ACCOUNTING AND ANALYTICAL MECHANISM OF VALUE ADDED TAX REFUND

The compensation reduction methods from the state budget are shown and the ways of reformation are offered. The analysis of compensation dynamics of VAT is conducted; the recommendations for businessmen and legal entities to fill the obligatory payment tax return of payer are given in this article.

A detailed analysis of VAT refunds from January to August 2018 was conducted. Consider its results.

As of 01.01.18, the balance of VAT reimbursement amounts to 12 172.2 million UAH.

In total, the compensation was paid for the 8 months spent, amounting to 382 365.1 million UAH. The share of monthly payments reaches the following indicators: January – 19.66%, February – 3.14%, March – 6.16%, April – 8.8%, May – 11.4%, June – 14.33%, July – 16.85%, August – 19.66%, respectively. The share of payments was the lowest in February.

As can be seen from the above data, the VAT refund from the State Budget was paid only on 1/3 of the claimed amount of compensation at the beginning of the current budget period. And this means that, in fact, the development of small and medium-sized businesses does not take place sufficiently since it does not have the appropriate compensation for the spent resources. This, in our opinion, is a negative phenomenon for the state's economy.

The presence of significant shortcomings in the reimbursement of value-added tax requires the implementation of measures to stabilize the situation. To do this, you need to: improve the legislative framework, in particular, to eliminate conflicting provisions of VAT legislation.

In our opinion, in order to improve the procedure for reimbursement of value-added tax, it is necessary:

1) to introduce a system of automatic refund of VAT to avoid subjective decisions of employees of the controlling bodies;

2) in order to avoid corruption risks, to provide for a clear normative definition of the grounds for the tax authorities to carry out unscheduled on-site verification of the payer to determine the reliability of the budget reimbursement charge;

3) impossibility of registration of fictitious enterprises;

4) to introduce a general electronic register of tax invoices, which will allow detecting fictitious enterprises;

5) to introduce special control of newly created enterprises in the initial period (up to one year) of their activities, in particular, monthly submission of tax returns, the use of financial guarantees and individual tax audits.