

УДК 332.624

С.М. ПОПОВА, Харківський національний університет внутрішніх справ

ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

***Ключові слова:** податкове адміністрування, податок на додану вартість, державна податкова служба, контролюючі органи, бюджетне відшкодування*

Національною потребою для інтеграції України до Європейського співтовариства є створення міцного економічного базису та розбудова в нашій країні демократичного громадянського суспільства. Для виконання цих завдань в державі повинна бути розроблена раціональна податкова політика, стратегічною метою якої є створення стабільної податкової системи, яка б забезпечувала достатній обсяг надходжень фінансових ресурсів до бюджетів усіх рівнів, що сприяло б виконання державою та її органами всіх покладених на них функцій. Без формування досконалої податкової системи неможливим є й проведення радикальних економічних реформ в країні, оскільки функціонування ринкової економіки вимагає створення міцної фінансової бази.

В останні роки в Україні проводиться величезна робота з вдосконалення існуючої податкової системи, зокрема, прийняття нового Податкового кодексу України [1]. Однак сьогодні податкове законодавство України є одним із найскладніших у Європі, та все ще залишається не вирішеним ряд проблем, пов'язаних із адмініструванням окремих податків і наявністю чинників, що сприяють існуванню тіньової економіки та надають можливості несумлінним платникам податків

ухилитися від оподаткування. Наприклад, й сьогодні в Україні так і не вдалося створити досконалий механізм адміністрування, справляння та відшкодування податку на додану вартість (ПДВ), хоча проблемами реформування і вдосконалення порядку справляння ПДВ за українським законодавством займалися такі провідні науковці та фахівці, як М. Азаров, О.М. Бандурка, О.О. Бандурка, В. Захарченко, М. Кучерявенко, Ю. Лапшин, О. Покатаєва, Л. Савченко та інші. Тому метою даної статті є розробка напрямків вдосконалення адміністрування податку на додану вартість, у тому числі контролю цього податку органами державної податкової служби (ДПС) у взаємодії з іншими контролюючими органами, з метою недопущення порушень податкового законодавства, особливо при відшкодуванні сум ПДВ.

Податок на додану вартість, за О.М. Бандуркою [2, с.40], є непрямим податком, що включається в ціну товару та представляє собою частину приросту вартості, що утворюється на всіх стадіях його просування – від виробництва до продажу або перепродажу. Тобто, природа ПДВ така: це платіж із кінцевого споживача. Податок на додану вартість застосовується у більшості країн світу (крім США), у тому числі ЄС, куди має намір інтегруватися Україна. Тому податкове законодавство нашої країни має відповідати стандартам цієї спільноти, тож про скасування ПДВ, як це пропонують зробити деякі політики, у найближчій перспективі поки що не йдеться.

Податок на додану вартість є домінуючим серед непрямих податків. Суми надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) постійно зростають. Зокрема, у 2010 році вони досягли 53,6 млрд. грн., що на 17 % більше, ніж у 2009 році, та на 19 % більше, ніж у 2008 році [3]. Досягнутий у попередні роки темп надходжень ПДВ до бюджету зберігся і в 2011 році. Так, порівняно з січнем-червнем минулого року, надходження податку до державного бюджету зросли на 27,9 % і

склали 59,5 млрд. грн. І взагалі, надходження від ПДВ у структурі надходжень до бюджетів усіх рівнів займають третє місце (після податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток), вони склали за вісім місяців 2011 р. 16 %. Тому деякі вчені, зокрема О. Покатаєва [4, с.158], вважають, що ПДВ має велике значення для фіскальної стабілізації в країні, яка потребує встановлення стабільного податку, котрий стимулюватиме економічне зростання.

Порядок адміністрування податку на додану вартість встановлено розділом V Податкового кодексу України [1]. Адміністрування податків і зборів є однією з найважливіших функцій держави та необхідною умовою її існування. Адміністрування (від англ. administration – управління, організація, виконання, контроль, нагляд) у широкому розумінні – це організаційно-розпорядча діяльність керівників та органів управління, що здійснюється шляхом видання певних наказів і розпоряджень. Адміністрування процесів оподаткування об'єднує за допомогою однієї ідеї комплекс заходів, спрямованих на забезпечення виконання вимог законодавчих та нормативно-правових актів з питань регулювання податкових відносин.

Отже, податкове адміністрування – це сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників податків шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

Специфічною рисою адміністрування ПДВ є чітке та своєчасне бюджетне відшкодування

сум цього податку, оскільки неповне повернення суб'єкту підприємницької діяльності сум ПДВ сприяє «вимиванню» його обігових коштів, значно погіршує фінансові показники та знижує конкурентоспроможність в умовах ринку.

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду. Але до податкового кредиту не можуть відноситися суми податку, сплаченого у зв'язку з придбанням товарів (послуг), які не підтверджені податковими накладними або іншими документами, прирівняними до податкової накладної. А право складання податкової накладної надається виключно особам (юридичним чи фізичним), які зареєстровані платниками ПДВ. Податковим кодексом України [1] запроваджено ведення Єдиного реєстру податкових накладних, у якому здійснюється обов'язкова реєстрація накладних платниками ПДВ (продавцями), зокрема для платників, у яких сума ПДВ в одній накладній становить:

- понад 1 мільйон гривень – з 01.01.2011 р.;
- понад 500 тисяч гривень – з 01.04.2011 р.;
- понад 100 тисяч гривень – з 01.07.2011 р.;
- понад 10 тисяч гривень – з 01.01.2012 р..

Податкова накладна, в якій сума податку на додану вартість не перевищує 10 тисяч гривень, включенню до Єдиного реєстру не підлягає. Реєстрація таких податкових накладних в Єдиному реєстрі здійснюється відповідно до статті 201 Кодексу [1], не пізніше 20 днів за датою їх складання.

В якості платника ПДВ зобов'язана зареєструватися в органі державної податкової служби за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) будь-яка особа, що проводить господарську діяльність у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) такій особі протя-

гом останніх двадцяти календарних місяців, сукупно перевищує 300000 гривень (без урахування ПДВ).

Якщо особи, не зареєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно закону, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку.

Підприємець, який добровільно вирішив стати платником ПДВ, має відповідати низці вимог: він має бути зареєстрований як суб'єкт господарювання не менше, ніж 12 місяців, і за цей період часу поставки платникам ПДВ повинні перевищувати 50 % загального обсягу його поставок. Окрім того Законом № 3609 [5] внесено ще одне положення до Податкового кодексу: зареєструватися платником ПДВ може особа, статутний капітал або балансовий обсяг активів якої перевищує 300 тис. грн.

Підставою нарахування сум ПДВ, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної можуть бути також:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку і податковий номер продавця;

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів (послуг), та загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера і податкового номера постачальника). При цьому загальна сума отриманих товарів (послуг) не може перевищувати 200 грн за день (без урахування ПДВ). У вихідних даних для обчислення сум податку, відповідно до Порядку обчислення сум податку на додану вартість, затвердженого Постановою КМУ № 1224 від 27.12.2010 р. [6], повинна міститися така інформація:

– у межах касового чеку – сукупна вартість кожного товару (наданої послуги) окремо за позицією (групою товарів, послуг);

– за підсумками роботи кожного дня – сукупна вартість реалізованих протягом дня товарів (наданих послуг) окремо за кожною позицією (групою товарів, послуг);

– за підсумками роботи за період – сукупна вартість реалізованих за період товарів (послуг) окремо за кожною позицією.

Якщо за певний звітний період різниця між сумою податкового зобов'язання цього звітного періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду має від'ємне значення, така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник за попередні звітні періоди, а в разі відсутності такого боргу – зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду.

Якщо і в наступному податковому періоді ця сума також буде мати від'ємне значення, то:

а) бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України – сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги отримувачем товарів/послуг;

б) залишок від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування включається до складу сум, що відносяться до податкового кредиту наступного податкового періоду.

Не мають права на отримання бюджетного відшкодування особи, які:

– були зареєстровані як платники цього податку менш, ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів);

– мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж

заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів).

Платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному органу державної податкової служби податкову декларацію і заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації. До цієї декларації додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування, а також оригінали митних декларацій (примірників декларанта), що підтверджують вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митної території України.

Новелою Податкового кодексу України є запровадження інституту автоматичного відшкодування ПДВ. Право на автоматичне бюджетне відшкодування мають платники податку, які одночасно відповідають таким критеріям:

1. Ці особи не перебувають у процедурах банкрутства.

2. Особи включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і до цього реєстру стосовно них не внесено записів про:

а) відсутність підтвердження відомостей;

б) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);

в) прийняття рішень про виділення, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

г) визнання повністю або частково недійсними установчих документів;

д) припинення державної реєстрації.

3. Здійснюються операції, до яких застосовується нульова ставка (питома вага яких протягом попередніх дванадцяти звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 % загального обсягу поставок).

4. Загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником

податку за придбаними товарами (послугами), та податковими зобов'язаннями його контрагентів в частині постачання таких товарів (послуг) за даними податкових накладних, що виникли протягом трьох попередніх звітних періодів (кварталу), не перевищує 10 % заявленої суми бюджетного відшкодування.

5. У платників податку середня заробітна плата не менше, ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний рівень, встановлений законодавством, у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів).

6. Ці платники податку мають один з наступних критеріїв:

а) або чисельність працівників, які перебувають у трудових відносинах з такими платниками, перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів);

б) або існують основні фонди для ведення задекларованої діяльності, залишкова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;

в) або рівень визначеного податкового зобов'язання з податку на прибуток (відношення сплаченого податку до обсягу отриманих доходів) є вищим від середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (кварталів).

7. Особи не мають податкового боргу.

На жаль, у лютому 2011 року, за даними В. Захарченко [7, с.5], з 243,5 тис. юридичних та 29,4 тис. фізичних осіб – платників податку на додану вартість заявило суми податку до відшкодування всього 1971 підприємство, а до переліку платників ПДВ, які першими у 2011 році отримали відшкодування ПДВ, в автоматичному режимі включено лише 24 підприємства. Аналіз, проведений органами державної податкової служби (ДПС), показав, що більшість суб'єктів господарювання не дотримуються двох основних критеріїв, передбачених Податковим ко-

дексом України, для автоматичного відшкодування ПДВ: 1) рівень середньої заробітної плати не перевищує у 2,5 рази мінімально встановлений законодавством рівень; 2) сума розбіжностей між податковим кредитом і податковими зобов'язаннями контрагентів становить більше, ніж 10 % заявленої до відшкодування суми.

Вимоги про рівень заробітної плати не дотрималися 80 % підприємств, що подали заявки на відшкодування ПДВ. Більш того, 90 тис. підприємств, зареєстрованих в органах ДПС як платники податку, виплачують працівникам або меншу зарплату, ніж мінімальна, або аналогічну. Тому можливість автоматичного відшкодування ПДВ, перш за все, не мають підприємства, що не дбають про соціальний захист найманих працівників.

Процес відшкодування податку на додану вартість органи ДПС здійснюють у тісній взаємодії органами державної казначейської служби відповідно до Порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України [8]. Згідно з цим Порядком, податкова декларація платника, в якій заявлена сума бюджетного відшкодування ПДВ, підлягає обов'язковій камеральній перевірці, яка проводиться:

- протягом 20 календарних днів, що настають за граничним строком отримання органом ДПС такої податкової декларації від платника, який має право на автоматичне відшкодування ПДВ;

- протягом 30 календарних днів, що настають за граничним строком отримання органом ДПС декларації платника, який не має права на автоматичне відшкодування.

За наявності підстав, які свідчать, що розрахунок бюджетного відшкодування ПДВ здійснено з порушенням норм податкового законодавства, орган ДПС проводить протягом 30 календарних днів, що настають за граничним строком проведення камеральної перевірки, позапланову виїзну перевірку платника податку для визначення достовірності нарахування такої суми.

Предметом застосування податкового контролю є складний комплекс господарських (у тому числі технічних, технологічних та організаційних) процесів і фінансових відносин сфери матеріального виробництва та невиробничої сфери. Тому, щоб розібратися у всіх нюансах нарахування і відшкодування ПДВ конкретними суб'єктами підприємницької діяльності, на нашу думку, працівники органів податкового контролю повинні мати не лише юридичні та економічні знання, а й спеціальні пізнання у сферах технології конкретної галузі господарства, знати економіку і методи кредитування певних підприємств, особливості обліку та звітності різних галузей суспільної діяльності. А в органах ДПС, як правило, більшість працівників є юристами або економістами. Так, за даними О.О. Бандурка [9, с.360], в підрозділах податкової міліції Харківської області працює 92,4 % юристів та економістів. Та й серед випускників вищих навчальних закладів України (магістрів) у 2011 році біля 50 % є менеджерами, економістами, бухгалтерами та міжнародниками. І така «однобокість» підготовки фахівців з вищою освітою заважає підвищенню якості контрольної роботи, у тому числі й органів, що здійснюють податковий контроль. Може саме тому в усіх законодавчих та нормативно-правових актах, що регламентують діяльність органів ДПС, не згадується їх право проводити прийоми фактичного контролю.

Натомість, Положенням про Державну фінансову інспекцію України [10], правом проведення фактичного контролю наділена Держфінінспекція України, основним завданням якої є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю. Зокрема, відповідно до пункту 6 цього Положення, для виконання покладених на неї завдань Держфінінспекція має право вимагати проведення інвентаризацій, проводити перевірку фактичної наявності цінностей, залучати фахівців для контрольних запусків у виробництво си-

ровини і матеріалів, та проведення інших прийомів фактичного контролю. І саме на Держфінінспекцію покладається завдання з державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів. А за М. Кучерявенко [11, с.320], джерелом сплати бюджетного відшкодування ПДВ є доходи Державного бюджету України.

Саме тому в процесі бюджетного відшкодування платникам податків сум ПДВ органи ДПС, на нашу думку, повинні взаємодіяти не тільки з органами Державної казначейської служби, а й з органами Держфінінспекції. І саме представники Держфінінспекції спільно з посадовцями ДПС повинні перевіряти платників податків, які мають намір отримати бюджетне відшкодування, на відповідність цих платників критеріям, визначеним Податковим кодексом України, а також разом контролювати достовірність нарахування сум відшкодування ПДВ, в тому числі з використання прийомів фактичного контролю. І ці положення повинні знайти своє відображення в Податковому кодексі України, який поки що знаходиться в стадії формування, та в інших підзаконних нормативних актах з адміністрування податку на додану вартість. Це є важливим і з такої точки зору, що до 01.04.2001 р. органи державної контрольно-ревізійної служби (зараз – Держфінінспекції), забезпечуючи реалізацію політики у сфері державного фінансового контролю, мали право застосовувати фінансові санкції до порушників податкового законодавства. А сьогодні, за Л. Савченко [12, с.73], склалася така ситуація, коли один орган виявляє правопорушення, інший вживає заходи до порушника (а інколи передає матеріали до третього органу, наприклад, до прокуратури), що значно ускладнює процес відшкодування збитків, завданих державі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України // ВВР України, 2011. – Ст. 112.
2. Бандурка О. М. Податкове право : науково-практичний посібник / Бандурка О. М. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 312 с.
3. Лапшин Ю. Податок на додану вартість: позитивні тенденції / Лапшин Ю. // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 11. – С. 6–7.
4. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків і зборів в Україні : монографія / Покатаєва О. В. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 300 с.
5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» : від 17.07.2011 р., № 3609-IV // Урядовий кур'єр. – 09.08.2011.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення і накопичення електронними контрольно-касовими апаратами сум податку на додану вартість» : від 27.12.2010 р., № 1224 // Урядовий кур'єр. – 14.01.2011.
7. Захарченко В. Автоматичному відшкодуванню – бути! / Захарченко В. // Вісник Податкової служби України. – 2011. – № 11. – С. 5–6.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість» // Урядовий кур'єр. – 27.01.2011.
9. Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти: дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Бандурка О. О. – К. : Київськ. міжнародний ун-т, 2007. – 499 с.
10. Указ Президента України «Про Положення про Державну фінансову інспекцію» :

від 23.04.2011 р., № 499/2011 // Урядовий кур'єр. – 19.05.2011.

11. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / Кучерявенко М. П. – К. : Алерта, 2009. – 460 с.

12. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю місцевих фінансів : монографія / Савченко Л. А. та ін. – К. : КиМУ, 2010. – 124 с.

Попова С. М. Вдосконалення адміністрування податку на додану вартість органами державної податкової служби / С. М. Попова // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 622–628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11pcmdpc.pdf>

Розроблено напрямки вдосконалення адміністрування податку на додану вартість, у тому числі контролю цього податку органами державної податкової служби у взаємодії з іншими контролюючими органами, з метою недопущення порушень податкового законодавства

Попова С.М. Усовершенствование администрирования налога на добавленную стоимость органами государственной налоговой службы

Разработаны направления совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость, в том числе контроля этого налога органами государственной налоговой службы во взаимодействии с другими контролирующими органами, с целью недопущения нарушений налогового законодательства.

Popova S.M. Betterment of Administration of a VAT by National Tax Service Organs

Directions of enhancement of administration of a VAT, including monitoring of this tax by national tax service organs in interplay with other monitoring bodies, for the purpose of non-admission of violations of the tax legislation are elaborated.