

**ЗАКАРПАТСЬКІ
ПРАВОВІ ЧИТАННЯ**

**TRANSCARPATHIAN
LEGAL READINGS**



Секція IV.
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО ТА ПРОЦЕС,
ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ
ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПРОБЛЕМНІ
ПИТАННЯ УКРАЇНСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА
І ДОСВІД ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Греца Світлана Михайлівна,
*доцент кафедри конституційного права
і порівняльного правознавства,
Ужгородський національний університет*

На сьогодні в Україні податок на додану вартість (далі – ПДВ) залишається одним із основних платежів, які формують дохідну частину державного бюджету України. Разом з тим, процес адміністрування ПДВ в нашій державі є надзвичайно складним, має численні недоліки, викликані недосконалістю правового регулювання сплати ПДВ, а також неправомірною поведінкою суб'єктів, що беруть участь у податкових правовідносинах. З одного боку держава не відшкодовує ПДВ законотворчим платникам податків, з другого боку – мають місце численні зловживання з боку недобросовісних платників, які за допомогою непрозорих схем вимивають кошти з бюджету.

В сучасних умовах господарювання податки є суттєвим фактором впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств. Тому забезпечити нормальне функціонування підприємницьких структур у нестабільному соціально економічному середовищі та якісне управління фінансовими ресурсами суб'єкти господарювання можуть лише при наявності розробленої ними концепції управління податками.

Інтеграція України в Європейський простір зумовлює необхідність гармонізації українського законодавства із законодавством Європейського Союзу. Важливим елементом цього процесу є узгодження податкового законодавства, особливо щодо найбільш проблемного його аспекту, який регулює відшкодування ПДВ.

Тому, питання розв'язання проблем гармонізації законодавства України, що регулює відшкодування ПДВ, з правом Європейського союзу в умовах інтеграції економічних систем є надзвичайно актуальним.

Проблема правового регулювання бюджетного відшкодування ПДВ, в правовому аспекті залишається однією з найменш досліджених у сучасній науці фінансового права. Основні розробки і дослідження в сфері податкового планування були проведені такими вченими, як А.В. Бризгаліна, Т.А.Гусева, С.Г.Пепеляєв, Е.М.Циганкова. Теоретичні засади дослідження даної проблеми ґрунтуються на дослідженнях українських вчених Воронової Л.К., Заверухи І.Б., Орлюк О.П., Пришви Н.Ю.

Метою нашого дослідження є визначення основних проблемних питань, що виникають в процесі правового регулювання адміністрування ПДВ і їх можливе розв'язання з використанням позитивного досвіду Європейського союзу.

Визначаючи основні види господарської діяльності, систему оподаткування (загальну чи спрощену), місце здійснення діяльності, організаційно-правову форму господарюючого суб'єкта, характер господарських договорів тощо, при прийнятті стратегічних або тактичних рішень платнику податків неможливо залишити поза увагою такий важливий фактор, як ПДВ і його правове регулювання.

Цей податок є одним з ключових при визначенні рівня податкового навантаження, при формуванні цінової політики, аналізу забезпеченості обіговими коштами при здійсненні господарської діяльності.

Приймаючи ті чи інші рішення в процесі здійснення господарської діяльності, на які має вплив фактор ПДВ, платник податків зорієнтований на норми законодавства, яке регулює сплату цього податку, в першу чергу це Податковий кодекс України [1].

Однак, практичний досвід відносин по сплаті ПДВ в Україні свідчить про те, що часто між нормами законодавства і реальною дійсністю виникають суттєві розбіжності.

Найбільш яскравий приклад – проблема з неповерненням сум бюджетного відшкодування, яка існувала донедавна. Мова йде про суми ПДВ, які відповідно до закону повинні бути відшкодовані з державного бюджету на рахунок платника податку. В переважній більшості це суми, правомірність відшкодування яких перевірена і підтверджена податковими органами, однак відшкодування все рівно не здійснюється і платник фактично не отримує належні йому кошти через відсутність необхідних для цього сум у державному бюджеті. Особливо гостро це проявляється в умовах фінансової та економічної кризи, яку переживає держава.

Візьмемо середньостатистичного платника, який формально, відповідно до закону він має право на отримання бюджетного відшкодування ПДВ. Формуючи свої економічні показники, чи має він враховувати суми, які згідно з законом повинен отримати з бюджету? З одного боку – їх необхідно враховувати, це реальні обігові кошти, які держава зобов'язана йому повернути. З другого боку, держава, в порушення закону ПДВ не відшкодовує, і платник, розрахувавши свої показники (рівень рентабельності, вартість продукції тощо) з урахуванням цих сум, може зазнати суттєвих фінансових втрат, розраховуючи на ці кошти, але реально їх не отримуючи.

Проблема ставала ще гострішою ще й тому, що на той час платник фактично позбавлений можливості швидко захистити свої порушені права в судовому порядку, тобто стягнути невідшкодовані суми ПДВ за рішенням суду. Справа в тому, що в Україні спори такої категорії розглядаються судами адміністративної юрисдикції, система яких проходила етап становлення, тому в силу ряду об'єктивних та суб'єктивних чинників розгляд справи в адміністративному суді (враховуючи апеляційну та касаційну інстанцію) розтягувався на роки. Однак, із запровадженням електронної системи адміністрування ПДВ та єдиного реєстру заяв на отримання бюджетного відшкодування, який формується в хронологічному порядку, відмови від документальних перевірок та цілого ряду інших позитивних кроків ця проблема поступово почала вирішуватися.

Другий чинник, який суттєво ускладнює процес гармонізації податкового законодавства це його нестабільність.. При цьому ми не згадуємо несчисленні зміни у підзаконні акти, які регламентують процедуру адміністрування

Третій проблемний фактор адміністрування ПДВ – недосконалість законодавства, велика кількість норм, які допускають двояке тлумачення. Аналізуючи судову практику по розгляду податкових спорів можна прийти до висновку, що більша частина справ пов'язана саме з цим видом податку. Переважна більшість документальних перевірок, які проводять органи податкової служби закінчується донарахуванням ПДВ і застосуванням штрафних санкцій. З них значна частина – оскаржується в адміністративному або судовому порядку. Навряд чи причина всіх цих спорів – лише помилки суб'єктів податкових правовідносин (як платників, так і податківців), їх недостатній фаховий рівень. Значна провина тут лежить на законодавцеві, який формулює зміст правової норми таким чином, що при її застосуванні допускаютьсї неоднозначне тлумачення.

Великі проблеми в процесі адміністрування ПДВ виникають у зв'язку з тим, що податкові органи не визнають принцип персональної відповідальності платника за допущені ним порушення і дуже часто за порушення податкового законодавства, допущені одним платником до юридичної відповідальності притягується зовсім інший суб'єкт. Податкові органи намагаються поставити право покупця на податковий кредит в залежність від виконання податкових зобов'язань продавцем чи навіть попереднім постачальником у ланцюжку поставок товарів. Це при тому, що чинний Податковий кодекс України таких обмежень не містить.

На нашу думку, добросовісний платник податків не може нести юридичну відповідальність за сплату податків третіми особами. При формуванні у податковому обліку та при відображенні у податкових деклараціях сум податкового кредиту платник не повинен і не може знати та враховувати стан дотримання податкової дисципліни іншим платником податку. Норми чинного законодавства не передбачають права платника податку здійснювати контроль за сплатою податків третіми особами, а також не встановлюють такого обов'язку за ним. Така позиція підтверджується і сформованою судовою практикою.

Наступний чинник, який суттєво ускладнює процес адміністрування ПДВ – необґрунтована фіскальна позиція податкових органів, які як на рівні центрального органу ДФС, так і на місцевому рівні, використовують недосконалість законодавства, а іноді просто неправильно його тлумачать, видаючи роз'яснення і займаючи позицію, направлену на збільшення податкового тиску, яка при цьому не ґрунтується на нормах законодавства України.

Можемо пригадати, як час від часу в центральному податковому органі зароджувалася певна ідея, як наповнити бюджет, видається лист – роз'яснення, який її доносить на місця, і місцеві податкові в ході перевірок починають її втілення в життя. То платникам зменшували податковий кредит, шукаючи незначні недоліки в податкових накладних, то шукали в ланцюжку постачальників «проблемних» платників, які не задекларували зобов'язання і за чужі порушення мав відповідати ні в чому не винний платник, то відмовляли у бюджетному відшкодуванні сум ПДВ за податковими векселями, погашеними сумами бюджетного відшкодування, мотивуючи, що це не є фактичною сплатою. І таких прикладів дуже багато.

В підсумку можемо зробити висновок, що основними проблемними питаннями при сплаті податку на додану вартість на сьогоднішній день залишаються: нестабільність та недосконалість податкового

законодавства, порушення конституційної компетенції при прийнятті урядом нормативних актів з питань адміністрування ПДВ, а також фіскальна позиція податкових органів, яка не ґрунтується на законі, а часто прямо йому суперечить.

Ми зачіпили лише «верхівку айсбергу» проблем, пов'язаних з адмініструванням ПДВ, які ще існували донедавна. Можна ще згадувати про інший бік медалі – «податкові ями», використання фіктивних структур, фіктивний експорт та інші прояви цього податку, які часто носили кримінальний відтінок. Практичний досвід всіх країн, в яких було запроваджено цей податок, незалежно від рівня розвитку їх економіки та прозорості фінансових систем, засвідчив, що наявність можливості відшкодування в поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту, робить цей податок вразливим до застосування шахрайських схем, які дозволяють одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку із бюджету. Очевидно, що методи зловживання ПДВ відрізняються в цих країнах залежно від специфіки та ступеню розвиненості їх податкових систем. Уряди країн ЄС досягли деякого прогресу у впровадженні запропонованих методів боротьби із зловживаннями в сфері ПДВ. Перш за все, стрімко зростає обсяг потоків з обміну необхідною інформацією між податковими органами, а також їх обізнаність в цій тематиці. Крім того, у всіх країнах відбувається активне запровадження оновлених систем аналізу ризиків та розробка методів проведення комп'ютеризованого аудиту платників податку.

За дванадцять років існування ПДВ в його сьогоднішньому вигляді проблемних питань залишається досить багато. Складалося враження, що держава була нездатна ці проблеми розв'язати і на цьому фоні дедалі частіше лунали пропозиції відміни ПДВ і заміни його податком з обороту. Однак, за умов належного правового регулювання цей вид податку вважається найдосконалішою формою універсальних акцизів. Цей податок нині перетворився на невід'ємний атрибут сучасного європейського оподаткування. Наявність у складі національної податкової системи ПДВ є однією з умов членства у Євросоюзі, адже починаючи з 70-х років минулого століття, із прийняттям 17 травня 1977 року спеціальної директиви ЄС про уніфікацію правових норм, які регулюють стягнення ПДВ, цей вид податку затверджувався як основний непрямий податок та визначався його правовий статус обов'язкового для всіх країн – членів ЄС, починаючи з 1982 року [2].

Незважаючи на успішне застосування податку в світовій практиці, зарубіжний досвід використання ПДВ має ряд невирішених питань,

пов'язаних із негативними особливостями широкого використання ПДВ. Тому сліпе копіювання положень зарубіжного законодавства про ПДВ у теорію і практику будь якої країни є небажаним.

Податкова гармонізація – це координація національних податкових політик, яка полягає в наближенні рівня оподаткування, уніфікації бази оподаткування, встановленні основних податків та податкових пільг. Гармонізація українського законодавства щодо справляння ПДВ має відбуватись тою мірою, в якій це буде сприяти створенню і функціонуванню єдиного внутрішнього ринку. Світовий досвід показує, що важливою проблемою справляння ПДВ є підготовка громадської думки, роз'яснювальна робота з платниками податків і професійна підготовка персоналу податкових органів. Тому податковій службі України необхідно зосередити увагу на забезпеченні прав платника податків, які визнані світовим товариством, а передусім таких, як право на інформацію, допомогу; право на апеляцію; право платити не більше за встановлену суму податку; право на впевненість у прийнятому рішенні; право на конфіденційність [3, с.7].

Таким чином, в підсумку можна зробити висновок, що розв'язання проблем, пов'язаних з адмініструванням ПДВ в Україні, а також в країнах Європейського союзу потребує вироблення узгодженої міждержавної політики з метою вдосконалення процедури сплати ПДВ і його бюджетного відшкодування, захисту прав добросовісних платників податку, координації діяльності державних органів з метою боротьби з шахрайськими схемами розкрадання бюджетних коштів.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року N 2756-VI // Голос України N229-230 від 04.12.2010р.
2. Правдолюбова К. Відшкодування експортного ПДВ // Юридична газета № 16 (151) від 22.04.2017 року.
3. Давиденко О. М. Застосування ПДВ при здійсненні ЗЕД суб'єктами господарювання // Актуальні проблеми економіки. - 2016. - №6. С. 3 - 8.