

## ПОРЯДОК И ПРОБЛЕМЫ БЮДЖЕТНОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ НДС В УКРАИНЕ

Кравченко Елена Владимировна, к.э.н., доцент,  
Украинская академия банковского дела

Kravchenko Elena, PhD, Ukrainian Academy of Banking, yudil@yandex.ru

Аннотация: в статье рассматриваются процесс бюджетного возмещения НДС, приведен алгоритм осуществления проверки плательщика НДС, освещены последние законодательные изменения, определены возможности дальнейшего усовершенствования механизма возмещения НДС.

Ключевые слова: НДС, бюджетное возмещение, администрирование, проверки, налоговая декларация, плательщик.

Налоговая система Украины ориентирована на косвенное налогообложение. Косвенные налоги не влияют на процессы накопления, но они регрессивные в социальном аспекте и осуществляют довольно значительное влияние на общие процессы ценообразования, являясь надежным источником доходов бюджетов страны. Основой наполнения доходов бюджета является НДС. Часть данного налога в общей сумме налоговых поступлений составляет более 30%. Он обеспечивает высокие процентные государственные доходы, ему свойственны нейтральность, эффективность. Налоговая система, построенная на базе НДС, обеспечивает высокую стабильность поступлений в бюджет и незначительную зависимость его от характера экономической конъюнктуры, любое небольшое повышение его ставок существенно увеличивает поступления в бюджет.

Вопросам НДС и контроля за процессом его возмещения посвящены работы многих ученых: А. Бандурко, Г. Беха, Ф. Ефимова, М. Кучерявенко, В. Костюченко, В. Гурев, Ю. Иванов, А. Бохенко, Л. Гайдей, В. Мельник и др. Однако, несмотря на многочисленные исследования различных аспектов функционирования НДС, остается еще ряд нерешенных проблем, ведь данный налог считается наиболее коррумпированным. Постоянно появляются преступные схемы уклонения от его уплаты. Особого внимания и тщательного контроля требует процесс возмещения НДС.

За время применения НДС (1992–2016) в налоговой системе Украины был сформирован комплексный механизм его исчисления и уплаты. Следует отметить, что проведенные за этот период многочисленные изменения налогового законодательства были направлены на достижение более полного соответствия данного механизма потребностям рыночной экономики, на повышение его эффективности в целом. Как отмечают аналитики налогоплательщики традиционно считают положения законодательства, касающиеся исчисления и уплаты НДС, достаточно сложными, а сам налог одним из наиболее трудных с точки зрения налогового администрирования.

Особенностью НДС является возможность его возмещения экспортерам. Бюджетное возмещение – это возмещение отрицательного значения НДС, правомерность которого обязательно в установленном законодательством порядке подтверждается проверкой.

Процедура возмещения НДС законодательно четко определена. Существует ряд нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы администрирования и возмещения НДС. В случае возникновения каких-либо разногласий определяющим является Налоговый кодекс Украины.

Так, ст. 200 НКУ установлено, что сумма налога, подлежащая бюджетному возмещению, определяется как разница между суммой налогового обязательства отчетного (налогового) периода и суммой налогового кредита такого отчетного (налогового) периода. [1]. Также этой статьей регулируется порядок определения суммы, подлежащей возмещению из государственного бюджета Украины, и сроки проведения расчетов, порядок проверки.

Вместе с тем, для получения бюджетного возмещения нужно соответствовать ряду критериев. Проверка происходит согласно Порядку определения соответствия плательщика налога на добавленную стоимость критериям, которые дают право на получение

автоматического бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость [2].

При этом бюджетное возмещение НДС может быть получено только в пределах суммы, рассчитанной по формуле, на момент получения контролирующим органом налоговой декларации. С января 2015 г. вступили в силу законодательные изменения: внедрена система электронного администрирования НДС. Налоговая отчетность по НДС подается в контролирующий орган в электронной форме. Налогоплательщикам автоматически открываются счета в системе электронного администрирования.

Процедура возмещения суммы НДС состоит из этапов: проверки суммы возмещения; составления заключения о достоверности возмещения и передача его органам Госказначейства; перечисление Госказначейством налогоплательщику суммы бюджетного возмещения [3]. Возмещение НДС всегда сопровождается обязательной налоговой проверкой. Продолжительность проведения процедуры бюджетного возмещения налогоплательщику зависит от способа проведения такого возмещения:

- обычного – для его получения налогоплательщику необходимо своевременно подать в контролирующий орган декларацию по НДС и заявление о возврате суммы бюджетного возмещения, которая отражена в ней. Также необходимо приложить расчет суммы бюджетного возмещения и другие предусмотренные законодательством документы. Далее проводится проверка в течение 30 календарных дней после предельного срока подачи декларации;

- автоматического – право на его получение имеют налогоплательщики, которые отвечают критериям ст. 200 НКУ, их проверка проводится в течение 15 календарных дней. Контролирующий орган в случае установления фактов несоответствия критериям автоматического бюджетного возмещения и отсутствия у такого плательщика права на автоматическое бюджетное возмещение НДС обязан в течение 17 календарных дней после предельного срока подачи отчетности уведомить плательщика о соответствующем решении и предоставить подробные объяснения и расчеты по критериям, значение которых не соблюдены. В случае не получения уведомления, считается, что право на автоматическое возмещение есть, и оно должно быть получено по результатам камеральной проверки, проводимой в течение 20 календарных дней, следующих за предельным сроком представления декларации;

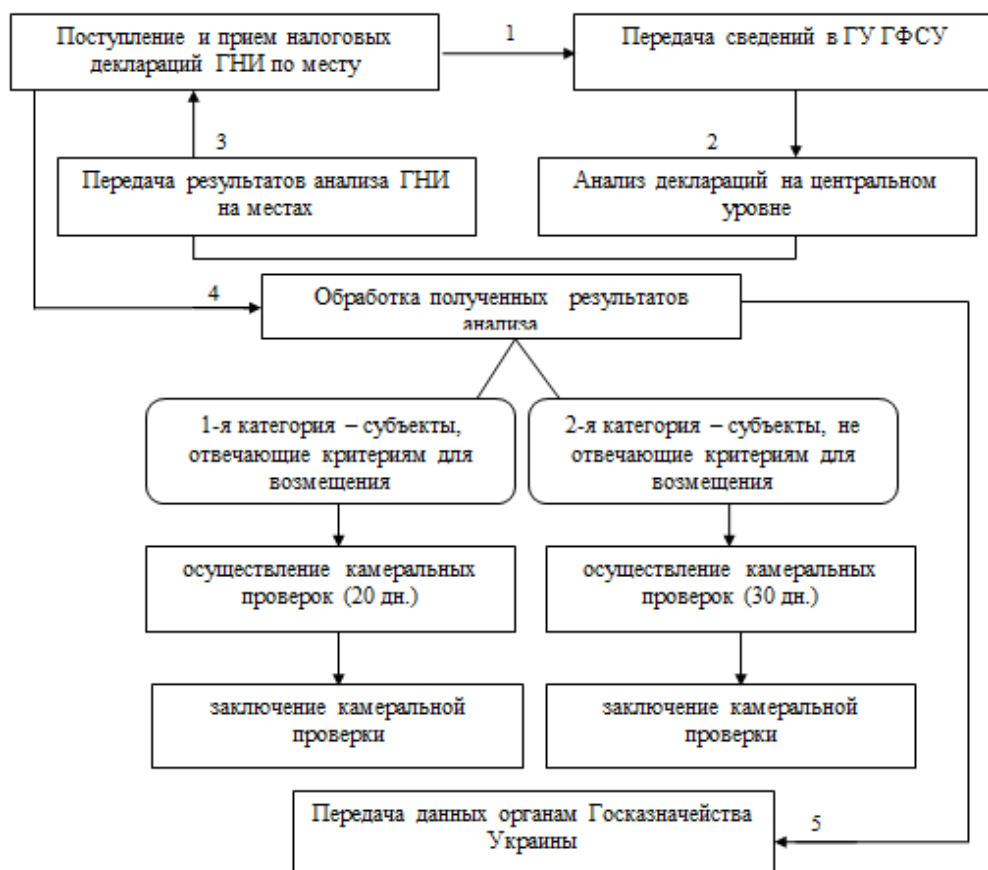
- ускоренного – применяется к налогоплательщикам, имеющим в течение 36 последовательных месяцев позитивную историю.

Алгоритм осуществления проверки плательщиков НДС, которые заявляют суммы бюджетного возмещения (на примере территориальных органов ГФС Украины), приведены на рисунке.

На первом этапе осуществляется прием и обработка деклараций по НДС. Реестры деклараций, содержащие отрицательное значение НДС, передаются в подразделения, контролирующие правомерность его возмещения, а также в подразделения налоговой милиции и подразделений налогообложения юридических и физических лиц.

На следующем этапе происходит тщательный анализ деклараций с задекларированным отрицательным значением НДС (строка 19 декларации).

Далее проводятся камеральные проверки, которые предполагают детальный анализ составляющих налоговых обязательств и налогового кредита с целью выяснения правомерности начисления отрицательного значения НДС и бюджетного возмещения. По результатам проведения проверки составляется заключение или акт проверки. В случае выявления арифметической или методологической ошибки, которые привели к частичному занижению заявленной суммы бюджетного возмещения, акта камеральной проверки составляется приложение по форме справки в форме заключения. Такой акт с приложением является основанием для принятия решения по составлению Справки о подтверждении сумм бюджетного возмещения НДС по результатам камеральной проверки.



**Рисунок – Алгоритм осуществления проверки соответствия плательщика НДС критериям для возмещения НДС.**

На подтвержденную к возмещению сумму НДС по результатам камеральной проверки составляется Справка о подтверждении сумм бюджетного возмещения НДС по результатам камеральной проверки декларации, которая подлежит первоочередной отработке.

Контролирующий орган приостанавливает бюджетное возмещение, если налогоплательщик или контролирующий орган начинает процедуру обжалования в административном или судебном порядке.

Таким образом, проверка осуществляется тщательно на нескольких уровнях и охватывает длительный период.

Несмотря на это, некоторые налогоплательщики стремятся получить бюджетное возмещение незаконным путем. В Украине распространенными способами незаконного завышения сумм НДС, которые подлежат бюджетному возмещению или завышение налогового кредита по НДС, являются:

- осуществление фиктивных экспортных операций (без физической поставки товаров за пределы таможенной территории);
- экспорт товаров с последующим их возвратом на таможенную территорию и повторной продажей;
- осуществления нескольких последовательных операций по перепродаже товаров перед экспортом для наращивания цены;
- осуществление импортных операций по заниженным ценам;
- использование так называемых «налоговых ям» (предприятий с признаками фиктивности, которые не декларируют проведенных финансово-хозяйственных операций и не платят налоги).

С 2016 г. опять произошли трансформации в налоговом законодательстве, в том числе и в части НДС [5]. Для предприятий, претендующих на возврат НДС – упразднение нор-

мы, требовавшей, чтобы плательщик был зарегистрирован не ранее, чем 12 месяцев до момента, когда он подал заявление на возмещение, и ликвидация условия, согласно которому сумма облагаемых операций должна быть меньше суммы, заявленной к возврату. Кроме того, с 1 февраля 2016 г. вводятся два реестра для бюджетного возмещения налога. Первый будет предназначен для тех плательщиков, которые имеют право на автоматический возврат, второй – для всех остальных. В обоих реестрах указаны данные не только о поступлении заявлений и их обработку, а и данные о дате вывода, который направлен Госказначейству для перечисления соответствующих сумм на счет плательщика НДС, дату и сумму НДС, которая фактически возмещена. Для всех предприятий (независимо от реестра) для подтверждения сумм возмещения предусмотрены проверки (камеральные или документальные), которые проводятся ГФС в течение 30 дней с даты подачи декларации по НДС. Правда, проверки не являются обязательными. Поэтому в таком случае сумма возмещения будет считаться согласованной с момента окончания срока, в течение которого к плательщику могли обратиться ревизоры. Помимо этого предприятия, которые претендуют на автоматическое возмещение, дополнительно проверяются на предмет соответствия критериям, дающим право на возврат НДС «автоматом».

Данные новации призваны сделать систему возврата НДС из бюджета более прозрачной и удобной для налогоплательщиков.

Для усиления контроля за возмещением НДС предлагаем применять метод группирования плательщиков налога. Предприятия можно распределить на группы соответственно уровню их надежности (факторами могут выступать деловая репутация предприятия, размер уплаченных налогов, взаимоотношения с государственными органами и др). Предприятия из высших групп получали бы право на возмещение налога в течение нескольких недель с момента подачи заявления; в то же время предприятия других групп подвергались бы процедурам усиленного контроля.

Усовершенствовать механизм возмещения НДС можно также при помощи банковского сектора. Этот способ заключается в том, что плательщик, который желает получить возмещение, должен внести на специальный банковский счет сумму денежных средств, равную заявленной к возмещению. После этого плательщик сразу получает сумму бюджетного возмещения на свой счет. А ранее внесенная сумма будет выступать гарантией возврата суммы возмещения в случае если по результатам проверки экспортер не будет иметь права на получение возмещения (в таком случае средства будут перечислены в бюджет). В случае подтверждения права налогоплательщика на получение возмещения по результатам проверки плательщик может распоряжаться денежными средствами со специального счета (вместе с начисленными процентами) по собственному усмотрению.

Еще одной альтернативой совершенствованию процедуры возмещения является проверка обоснованности заявленных к возмещению сумм независимым аудитором. После прохождения аудиторской проверки при отсутствии замечаний компания–экспортер получает возмещение, а ответственность за его законность возлагается как на получателя такого возмещения, так и на аудиторскую компанию, которая осуществляла проверку.

Таким образом, приведенные предложения позволят минимизировать злоупотребления в сфере возмещения НДС, сделают процесс возврата НДС из бюджета более прозрачным и эффективным.

Список использованных источников:

1. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/>

2. Порядок визначення відповідності платника податку на додану вартість критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість : наказ МФУ від 14.11.2014 № 1128 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/> – Законодавство України.

3. Щодо особливостей проведення перевірок бюджетного відшкодування ПДВ : ДФСУ лист від 07.07.2015 р. N 24403/7/99–99–15–01–01–17 : [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/letters-and-orders/gna/5859-24403.html>

4. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану [...] Мінфін України; Наказ, Декларація, Форма [...] від 28.01.2016 № 21 <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>

5. О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно обеспечения сбалансированности бюджетных поступлений в 2016 году" : Закон от 24.12.2015 № 909-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/t150909.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/t150909.html).