

Конев К. С.*

СУДОВА ПРАКТИКА РОЗГЛЯДУ СПРАВ ПРО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДАХ

У статті розглядається право застосовна діяльність адміністративних судів щодо розгляду справ про відшкодування податку на додану вартість, визначаються ймовірні шляхи вирішення існуючих проблем та надаються пропозиції щодо поліпшення чинного законодавства

Ключові слова: податок на додану вартість, адміністративне судочинство, платник податку, відшкодування податку

Податок на додану вартість є одним з основних у системі оподаткування України. Надходження від цього податку забезпечують наповнення дохідної частини державного бюджету України майже на третину. По своїй суті, даний податок є непрямим, тобто таким, котрий стягується в процесі витрати матеріальних благ, що визначається розміром споживання та включається у вигляді надбавки до ціни товару й сплачується споживачем. На сучасному етапі, з огляду на розвиненість «тіньової» економіки в нашій державі, податок на додану вартість є найбільш ефективним для поповнення бюджету України. Саме тому, така пильна увага приділяється питанню постійного вдосконалювання адміністрування ПДВ в Україні.

З моменту свого видання, профільний Закон України «Про податок на додану вартість» перетерпів більше 130 змін і в цей час є одним з найбільш часто обновлюваних нормативних актів. Немає сумнівів, що зміни в цей закон будуть вноситися ще не раз, оскільки на сьогоднішній день механізм стягнення податку є недостатньо «прозорим», що призводить до численних злочинів у цій сфері.

Одним із наболілих питань оподаткування в Україні є проблема відшкодування податку на додану вартість. При цьому з погляду платників, що є виробниками й експортерами своєї продукції, вимивання капіталу через оборотні кошти, авансовані при сплаті ПДВ при придбанні виробничих запасів і не повернуті з бюджету в запланований строк, значно погіршує фінансовий стан підприємств. Найчастіше органи державної податкової служби не погоджують відшкодування ПДВ платникові, що відповідно до закону має на нього право, або погоджують відшкодування податку в неповній сумі. При цьому нерідко відшкодування податку ставиться в залежність від закінчення перевірок податковими органами конт-

* аспірант кафедри адміністративного господарського права Одеського національного університету імені І.І. Мечникова

рагентів платника, а також від того, чи сплатив у бюджет суму ПДВ продавець товару чи його контрагент - другий, третій, або навіть далі по ланцюгу продажу товару. Така ситуація може привести й часто приводить до банкрутства підприємств. З погляду держави ситуація, що склалася також є незадовільною, тому що сучасні механізми повернення податку на додану вартість сприяють втраті значних коштів бюджету в результаті махінацій з використанням підроблених документів і «фіктивних» підприємств. Не дивно, що в подібних умовах виникають суперечки, які вирішуються, як правило, у судових інстанціях. Категорія судових справ, пов'язаних з відшкодуванням ПДВ придбала особливий статус. При цьому практика розгляду судами подібних суперечок носить неоднозначний характер: різні суди в різних регіонах приймають протилежні рішення в подібних ситуаціях.

Порядок бюджетного відшкодування врегульований пунктом 7.7 Закону України «Про податок на додану вартість». Цим же пунктом визначений порядок визначення суми, що підлягає сплаті в бюджет, а також строки, впродовж яких суми податку надходять у бюджет.

Застосування зазначеної норми можна розділити на два етапи: до внесення змін у пункт 7.7 (редакція до 01.01.06р.) і після.

Процес відшкодування до 1 січня 2006 року був наступним. Відшкодуванню з бюджету підлягали суми податку на додану вартість, які визначалися як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, які виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів, робіт або послуг протягом звітного періоду й сумою податкового кредиту звітного періоду (підпункт 7.7.1 Закону). У випадку коли за результатами звітного періоду сума податку на додану вартість мала від'ємне значення, вона підлягала відшкодуванню платникові з Держбюджету України протягом місяця, що настає після подачі декларації (підпункт 7.7.3). При цьому підставою для одержання відшкодування були дані тільки податкової декларації за звітний період. За бажанням платника сума бюджетного відшкодування могла бути повністю або частково зарахована в рахунок платежів із цього податку. Таке рішення платника знаходило висвітлення в податковій декларації. При цьому відшкодування здійснювалося шляхом перерахування відповідних грошових сум з бюджетного рахунку на рахунок платника в банківській установі, його обслуговуючої або шляхом видачі касначейського чека, що приймався до оплати (погашення) будь-якими банківськими установами. Здійснення відшкодування шляхом зменшення платежів по інших податках і зборах не допускалося.

Однак, як уже було зазначено раніше, 1 червня 2005 року до Закону України «Про податок на додану вартість» були внесені зміни, які зачепили механізм відшкодування ПДВ. Ці зміни були обумовлені негативними

тенденціями, які привели до виникнення значних сум відшкодування, які підлягали сплаті платникам. Порядок відшкодування ПДВ став однаковим для всіх платників, за винятком осіб, визначених у підпункті 7.7.11 Закону, які не мають права на бюджетне відшкодування.

Такий механізм відшкодування діє й зараз і його сутність полягає в тому, що за підсумками періоду (першого), у якому виникло від'ємне значення, платник податку бюджетне відшкодування не одержує. Сума такого негативного значення в цьому періоді зараховується в зменшення суми податкового боргу по цьому податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності - зараховується до складу податкового кредиту наступного (другого) податкового періоду (підпункт 7.7.1).

Платник податку одержує право на бюджетне відшкодування тільки у випадку, визначеному підпунктом 7.7.2 Закону, коли за підсумками наступного (другого) звітного періоду від'ємне значення ПДВ залишається. Однак відшкодуванню підлягає тільки та частина від'ємного значення, що дорівнює сумі податку, фактично сплаченої одержувачем товарів (послуг) у попередньому (першому) податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг). Та частина від'ємного значення, що не була відшкодована, включається в податковий кредит наступного (третього) податкового періоду. Єдине виключення становлять підприємства суднобудівної й літакобудівної галузі, які одержують право на бюджетне відшкодування за підсумками першого періоду, у якому виникло від'ємне значення.

Платник податку, що має право на одержання бюджетного відшкодування й ухвалив рішення щодо повернення повної суми бюджетного відшкодування, подає відповідному податковому органу податкову декларацію й заяву про повернення цієї суми бюджетного відшкодування, що відображається в податковій декларації. До декларації додаються розрахунок суми відшкодування, копії погашених податкових векселів (податкових розписок), у випадку їхньої наявності, і оригіналів п'ятих основних аркушів вантажних митних декларацій, у випадку здійснення експортних операцій (підпункт 7.7.4).

Відповідно до пунктів 7.7.5 і 7.7.6 Закону, протягом 30 днів, слідуючих за днем одержання податкової декларації, податковий орган проводить документальну невиїзну (камсральну) перевірку заявлених у ній даних. При наявності достатніх підстав вважати, що розрахунок суми бюджетного відшкодування був зроблений з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право протягом такого ж строку провести позапланову виїзну (документальну) перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування. Після закінчення перевірки податковий орган зобов'язаний надати органу Держка-

значейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. На підставі цього висновку орган державного казначейства надає платникові суму відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в банку, його обслуговуючому протягом п'яти днів після одержання висновку податкового органа.

Незважаючи на те що механізм бюджетного відшкодування, що закріплений у законі, здається чітким і досконалим, цей механізм у багатьох випадках не дотримується, що є підставою для подачі платниками позовних заяв про стягнення сум бюджетної заборгованості, тобто повернення сум ПДВ за допомогою органів правосуддя.

Найбільш частими підставами для звернення є недотримання строків повернення сум відшкодування, а також питання визначення підстав.

Втім, позиція суду при вирішенні спорів стосовно строків здійснення бюджетного відшкодування досить чітка й у таких справах судді приймають позицію платника, задовольняючи більшість позовів.

Ситуація з недотриманням строків бюджетного відшкодування обумовлена існуванням внутрішніх документів в органах податкової служби, відповідно до яких не рекомендується надавати висновків органам державного казначейства без проведення зустрічних перевірок контрагентів суб'єкта, що заявив суми до бюджетного відшкодування. Такими документами є наказ ДІА України від 12.11.2002р. №538/ДСК «Щодо здійснення ефективного контролю за правомірністю відшкодування з бюджету сум ПДВ», а також наказ ДПА України від 24.04.03р. №196/ДСК «Щодо здійснення ефективного контролю за правомірністю відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість юридичними особами». Однак ці накази не зареєстровані в Міністерстві юстиції України, тому не діють у частині, що суперечить Закону України «Про податок на додану вартість». Крім того, на думку суду, строки, встановлені законом для відшкодування ПДВ не залежать від того, закінчилася зустрічна перевірка контрагентів чи ні. Більш того, на думку суддів, відсутність висновку податкового органу про суму відшкодування не є перешкодою для здійснення відшкодування органами державного казначейства.

У цій ситуації, конкретним виходом мало б стати закріплення на законодавчому рівні порядку здійснення зустрічних перевірок, що втілювали б в собі деякі положення, які вже розроблені в документах для службового користування в органах державної податкової служби, а також чіткі строки проведення таких перевірок із законодавчою заборобою провадити відшкодування до закінчення перевірок контрагентів платника по ланцюгу до первісного постачальника. З огляду на те, що строк для відшкодування з моменту його заяви істотно збільшується можна встановити певні

виключення, про які буде сказано далі.

Другим істотним питанням, що породжує спірні ситуації, є питання підстав для відшкодування. До 2007 року практика судового розгляду спорів, пов'язаних із застосування підпункту 7.7 Закону України «Про податок на додану вартість» включала різне тлумачення господарськими судами, а також Вищим адміністративним судом України положень матеріального права, пов'язаних з підставами для здійснення бюджетного відшкодування.

Так у деяких випадках судами робляться висновки, відповідно до яких положення законодавства, які регулюють відшкодування податку на додану вартість із держбюджету не ставлять права платника на відповідне відшкодування в залежність від наявності будб-яких обставин, крім правомірності цього відшкодування й відповідності даних податкової декларації платника податку вимогам податкового законодавства.

В інших випадках має місце позиція, відповідно до якої, суд вважає, що право платника податку на відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету виникає тільки при фактичному надходженні цього податку в бюджет від платника податку - продавця, а не із самого факту здійснення відповідної операції й сплати покупцем податку, що включається в ціну товару.

Як приклад аргументації на користь платника можна привести справу № 14-3-23/87-05-2861 за позовом СП ТОВ «Панком-Юн» до СДПІ в Приморському районі м. Одеси. У постанові Вишого адміністративного суду України від 9 лютого 2006 року визначається: «Відповідно до приписів підпункту 7.7.3 Закону (у редакції, що діє на момент розгляду справи), тільки дані податкової декларації за відповідний період є підставою для одержання відшкодування. Таким чином, законом підтверджується право на одержання бюджетного відшкодування й це право не може підтверджуватися ніякими іншими способами доказування.

Підпункт 7.7.5 Закону встановлює, що у випадках, коли сума бюджетних надходжень від податку на додану вартість відповідного періоду не покриває суми податків, які повинні бути відшкодовані з бюджету, для того бюджетного відшкодування використовуються доходи з інших джерел. Таким чином, законодавством передбачається можливість відшкодування сум ПДВ із бюджету у випадку, коли суми бюджетних надходжень по податку на додану вартість менше сум відшкодування податку на додану вартість. Зазначена норма спростовує висновки, зазначені в судових рішеннях по встановленню законодавцем прямого зв'язку між сплатою (надходженням) у бюджет податку на додану вартість і його відшкодуванням з бюджету.

Висновок суду першої інстанції, підтверджений апеляційним судом, про те, що обов'язковою підставою для включення сум у податковий кре-

дит по податку на додану вартість є сплата цих сум у Державний бюджет України, помилковий, тому що пункт 7.5 Закону, що визначає дату виникнення прав платника податку на податковий кредит не встановлює кореляції між моментом виникнення права на податковий кредит і моментом сплати в бюджет податку на додану вартість».

Прикладом аргументації правової позиції на користь органів податкової служби є справа за позовом Державного дочірнього підприємства «Ділове співробітництво» до Лугінської міськрайонної державної податкової інспекції в Житомирській області.

У постанові Вищого адміністративного суду України зазначається наступне: «Відповідно до підпункту 7.7.5 суми податку на додану вартість зараховуються в державний бюджет України, а зараховані суми використовуються в першу чергу для бюджетного відшкодування податку на додану вартість відповідно до цього Закону.

Тобто законодавцем чітко передбачено, що одним з обов'язкових підстав включення сум у податковий кредит по податку на додану вартість є фактичне надходження цих сум у Державний бюджет України. Висновок про те, що відшкодуванню підлягають тільки суми, які були сплачені в бюджет, виходить із самої суті поняття податку, його основної функції - формування доходів Державного бюджету України (пункт 19 статті 1, стаття 9 Бюджетного кодексу України), а також з поняття платника як особи, що згідно з пунктом 1.3 статті 3 Закону зобов'язана здійснювати утримання й внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем.

Законом встановлений прямий взаємозв'язок між сплатою, надходженням у бюджет податку на додану вартість і відшкодуванням такого податку. При цьому зазначені етапи нерозривно пов'язані між собою: сплата податку, а потім включення відповідних сум у податковий кредит по податку на додану вартість й відшкодуванням податку на додану вартість за рахунок коштів, які були сплачені у вигляді цього податку». Тобто для того, щоб податок відшкодувати, його спочатку потрібно сплатити.

Неоднакове застосування норм податкового законодавства в подібних ситуаціях звернуло увагу керівництва Вищого адміністративного суду на необхідність надання роз'яснень судам, що розглядають адміністративні суперечки на всіх рівнях. Таким чином 7 лютого 2007 р. Вищим адміністративним судом України були підготовлені узагальнення судової практики з питання відшкодування податку на додану вартість із Держбюджету в Україні.

Як підсумок, господарським судам було рекомендовано дотримуватися позиції, що дозволяє платникам одержувати бюджетне відшкодування без додаткових підстав, встановлених органами державної податкової служби, таких як «непроведення зустрічної перевірки», «непідтвердження

сплати податку в бюджет контрагентами платника».

У висновках до узагальнення судової практики вказується наступне: «Підставою для звернення до суду суб'єктів господарювання в справах про стягнення бюджетної заборгованості по податку на додану вартість є порушення передбаченого Законом права платника податку на одержання з Державного бюджету України надмірно сплаченого податку на додану вартість у встановлений термін. Виходячи з аналізу підпунктів 7.7.5, 7.7.6 Закону, платник податку має право на одержання бюджетного відшкодування протягом 40 днів від дня одержання податковим органом податкової декларації.

Справи про відшкодування бюджетної заборгованості по податку на додану вартість належать до юрисдикції адміністративних судів, оскільки учасником спору є суб'єкт владних повноважень (орган державної податкової служби, територіальний орган державного казначейства), наділений публічно-владними повноваженнями. Відповідно до підпунктів 7.7.5 і 7.7.6 зазначені органи відповідно визначають суми, які підлягають відшкодуванню з бюджету й здійснюють їхнє перерахування.

Способом захисту порушеного права у випадку невідшкодування платникові податку бюджетної заборгованості по податку на додану вартість є стягнення бюджетної заборгованості по ПДВ.

Обов'язковість проведення зустрічних перевірок визначається податковими органами самостійно. Однак проведення податковим органом такої перевірки не може подовжити встановлений Законом строк для відшкодування з Держбюджету податку на додану вартість.

Визначене законодавством право податкової служби на проведення перевірок повинно реалізовуватися без порушення приписів Закону.

Для відшкодування з бюджету податку на додану вартість Закон не передбачає обов'язкової умови фактичного надходження цих сум у бюджет. У випадку невиконання контрагентом платника податків зобов'язань по сплаті податку в бюджет негативні наслідки (відповідальність) наступають тільки для нього. Зазначена обставина не є підставою для позбавлення сумлінного платника податків права на його відшкодування у випадку, якщо останній виконав всі передбачені законом умови для одержання такого відшкодування й має документальне підтвердження розміру податкового кредиту.

Однак суд у кожному конкретному випадку повинен перевіряти факт надмірної сплати податку на додану вартість платником, що підлягає встановленню в судовому процесі, як юридичний факт, оскільки з ним Закон пов'язує виникнення права платника податку на одержання бюджетного відшкодування.

Документом, що підтверджує сплату покупцем податку на додану вар-

тість у ціні товару, є зокрема податкова накладна».

Останнім часом частішали випадки прийняття судових рішень на користь платників, навіть за умови закінчення проведення зустрічних перевірок всіх контрагентів платника по ланцюгу й виявлення факту несплати контрагентами податку на додану вартість у бюджет. Свої постанови, господарські суди аргументують незаконністю самого факту проведення зустрічної перевірки, а як наслідок недійсність її результатів. При ухваленні рішення, деякі судді виносять їх так, ніби такої зустрічної перевірки взагалі не було.

По оцінці працівників Державної служби боротьби з економічними злочинами, після сфери використання бюджетних коштів, найбільш криміналізованим напрямком економіки є саме відшкодування ПДВ. За 2005 рік працівниками ДСБЕЗ було розкрито 419 злочинів у цій сфері, що перешкоджало витоку коштів з бюджету на суму понад 1 мільярд гривень.

Робота з попередження незаконного відшкодування ПДВ проводиться. Так, працівниками державних податкових інспекцій і податкової міліції постійно проводиться аналіз задекларованих від'ємних значень сум ПДВ з метою виявлення тих сум ПДВ, які не відповідають вимогам чинного законодавства, проводиться робота з виявлення підприємств, які постійно зменшують суми нарахувань або декларують значні суми до відшкодування, здійснюючи реалізацію товарів за цінами більш низькими, ніж ціни придбання, застосовують схеми мінімізації й відхилення від оподаткування, надають передоплату в значних розмірах постачальникам товарів, здійснюють разові операції по придбанню товарів на умовах товарного кредиту. Всі ці міри сприяють збереженню значних обсягів бюджетних коштів, але все одно є недостатніми.

Рік у рік бюджет втрачає сотні мільйонів гривень податку на додану вартість в результаті здійснення махінацій у процесі відшкодування податку на додану вартість. Однією з найпоширеніших схем є створення «фіктивного» підприємства-постачальника, якому підприємство-покупець перераховує кошти за «поставку» продукції (з урахуванням сум ПДВ). У підприємства-покупця виникає право на відшкодування, «фіктивне» підприємство відображає суму податкового зобов'язання по ПДВ у декларації. Суми ПДВ відшкодовуються, а обидва підприємства «губляться» спустошивши бюджет на значну суму коштів.

Як висновок, потрібно відзначити, що вирішення питання зменшення обсягів незаконного відшкодування податку на додану вартість можливе, але потребує значних зусиль із боку податкових і правоохоронних органів і в першу чергу, зміни на законодавчому рівні порядку відшкодування податку на додану вартість. Насамперед, необхідно ввести положення, відповідно до якого податок на додану вартість можливо буде відшкоду-

вати тільки за умови надходження коштів у бюджет від операції з поставки товарів, робіт і послуг первісним покупцем. При цьому підприємство-покупець буде мати можливість вимагати від постачальника надання документів, що свідчать про сплату податку на додану вартість. Таким чином, порядок відшкодування трохи ускладниться й для того, щоб одержати суму відшкодування з Держбюджету необхідно буде надати не тільки податкові накладні, але й докази сплати податку постачальником.

Шляхи вдосконалювання механізму відшкодування ПДВ вже визначені в державних програмах реформування податкової системи. На сьогоднішній день існує завдання по реформуванню системи адміністрування ПДВ, зокрема визначена необхідність впровадження якісно нової моделі адміністрування цього податку, що базується на автоматизації процесів збору й аналізу інформації про рух сум податку в розрізі контрагентів, завдання по формуванню електронної бази даних про платників податку, у тому числі про засновників підприємств.

Другим кроком було б закріплення на законодавчому рівні порядку проведення органами ГНС зустрічних перевірок по ланцюгу від покупця до виробника й встановлення правила, відповідно до якого ПДВ не відшкодовується до закінчення такої зустрічної перевірки за винятком випадків, коли платник надасть докази сплати податку в бюджет постачальником.

У цілому, необхідно відзначити, що на перехідному етапі достатньо надати законного статусу вже існуючим нормативним актам податкової служби України, а саме наказу Державної податкової адміністрації України від 18.08.05р. №350 «Про затвердження Методичних рекомендацій із взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації й проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування ПДВ» і наказу Державної податкової адміністрації України від 24.04.03р. № 196-ДСК «Щодо здійснення директивного контролю за правомірністю відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість юридичним особам».

Література

1. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97р.;
2. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами» від 21.12.2000р.;
3. Закон України «Про попередження й протидію легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом» від 28.11.02р.;
4. Наказ ДПА України від 12.11.02р. «Про здійснення ефективного контролю за правомірністю відшкодування з бюджету сум ПДВ»;

5. Білоус В. Т., Попович В. М., Попович М. В. Організаційно-правове забезпечення боротьби з відмиванням доходів незаконного походження: Монографія. – Київ, 2001, – 138 с.

6. Коваленко С. А. Основы легализации теневой экономики в Украине. К.: Знание, 1999. 18. Ларичев В. Д., Бембетов А. П. Налоговые преступления. – М.: Экзамен, 2001. – 336 с.

7. Бюджетний кодекс України: закони, засади, коментар / За ред. О. В. Турчинова і Ц. Г. Огня. – К., 2002.

8. Основные методы уклонения от уплаты НДС// <http://www.iet.ru/papers/19/15.htm>

9. Наказ ГНА України від 18.08.05р. №350 «Про затвердження Методичних рекомендацій із взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації й проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування ПДВ»;

10. Наказ ГНА України від 24.04.03р. № 196-ДСК «Щодо здійснення директивного контролю за правомірністю відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість юридичним особам»;

11. Обертинский О. Борьба с незаконным возмещением НДС остается приоритетом ГСБЭП // Интернет-ресурсы. <http://www.imzak.org.ua/index.php/21/m1140775000/?type=print>.

12. Налоговое право Украины. Учебное пособие. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2004. С. 167.

13. Довідка про вивчення та узагальнення судової практики Вищого адміністративного суду України про відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету від 07.02.07р.

14. Матеріали Інтернет-ресурса <http://www.sta.gov.ua>