



ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

Віктор Петрович СИНЧАК,
доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри менеджменту, фінансів,
банківської справи та страхування
Хмельницького університету управління та права,
synchak@ukr.net,

Юрій Юрійович ЯРМОЛЕНКО,
аспірант Хмельницького університету управління та права,
uarmolen@ukr.net

УДК 336.223

АЛЬТЕРНАТИВНИЙ ПОРЯДОК БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ СІЛЬГОСПВИРОБНИКАМ В УМОВАХ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Визначено основні переваги системи електронного адміністрування ПДВ. Доведено доцільність своєчасного створення джерела бюджетного відшкодування. Визнано проблемним питання поповнення електронних рахунків сільгоспвиробників у системі електронного адміністрування ПДВ. Установлено причини відсутності коштів на електронних рахунках сільгоспвиробників і одержання бюджетного відшкодування. Розкрито особливості визначення реєстраційного ліміту бюджетного відшкодування в системі електронного адміністрування. Підтверджено недоцільність формування двох реєстрів заяв платників ПДВ для бюджетного відшкодування. Обґрунтовано необхідність розробки альтернативного порядку бюджетного відшкодування ПДВ. Запропоновано поширити альтернативний порядок відшкодування ПДВ на експортерів сільськогосподарської продукції та її виробників. Передбачено випуск електронних казначейських векселів. Обґрунтовано доцільність створення Єдиного електронного реєстру казначейських векселів для підтвердження прав векселедержателя. Аргументовано на мінімізації незаконних схем за альтернативного порядку відшкодування ПДВ.



Ключові слова: сільськогосподарський товаровиробник, спеціальний режим оподаткування ПДВ, механізм бюджетного відшкодування ПДВ, система електронного адміністрування ПДВ, електронний рахунок сільгоспвиробника, альтернативний порядок бюджетного відшкодування, реєстр казначейських векселів.

Будь-яка економічна криза, у тому числі та, що триває нині в умовах особливого періоду, вимагає розробки ефективних заходів у сфері фінансової політики держави, зокрема і щодо удосконалення порядку надходження фінансових ресурсів в аграрний сектор економіки. Останнє у теперішній час достатньо актуалізується при поверненні бюджетних коштів за схемою спеціального режиму з податку на додану вартість (ПДВ) сільськогосподарським товаровиробникам, особливо якщо врахувати те, що в такому напрямі органами законодавчої та виконавчої влади постійно вживаються заходи щодо вдосконалення цього процесу. Однак навіть за таких умов проблема повернення коштів суб'єктам залишається остаточно не вирішеною.

Зазначене питання набуває ще більшої гостроти після запровадження з 1 січня 2015 р. системи електронного адміністрування (СЕА) ПДВ, що введена відповідно до п. 35 підрозд. 2 розд. XX Податкового кодексу України [1] (далі — ПК України) з 1 липня 2015 р. на постійній основі. Як очевидно із нормативно-правових актів, метою СЕА є ведення автоматичного обліку, зокрема сум ПДВ, вказаних у податкових накладних, розрахунках коригування до них тощо, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України, поповнення коштів на рахунках та залишку на них у системі електронного адміністрування ПДВ, а також обліку податку, на величину якого платники мають право зареєструвати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ЄРПН) з відповідним йому обсягом.

З-поміж наведеного, слід відзначити й переваги СЕА ПДВ. У першу чергу це стосується своєчасного надходження коштів до Державного бюджету України та створення надійного джерела для бюджетного відшкодування, завдяки необхідності попередньої сплати податку на електронний рахунок перед реєстрацією податкової накладної в ЄРПН, а також усунення можливостей формування фіктивного податкового кредиту в податкових накладних на паперових носіях у ланцюгу поставок продукції. Іншою, не менш важливою перевагою, є зменшення корупційних ризиків внаслідок унеможливлення здійснювати тиск на платника податку при виконанні індикативних показників контролюючими органами з податкових надходжень до Державного бюджету України (сплата податкових зобов'язань наперед для виконання доведених планів тощо), що було можливим до введення в експлуатацію системи електронного адміністрування. Безперечно, наведені переваги та успішна реалізація СЕА ПДВ дозволить у майбутньому здійснювати подібне адміністрування й інших податків і зборів, враховуючи їхню особливість.

Однак сучасна практика функціонування порядку відшкодування податкового кредиту сільськогосподарським товаровиробникам показує, що СЕА ПДВ не може розв'язати ті складні завдання, які постали ще з часів запровадження спеціального режиму з цього податку для суб'єктів галузі. Нині проблемним питанням є своєчасне поповнення електронних рахунків сільгоспвиробників у системі електронного адміністрування ПДВ та залишку коштів на них.

Так, із 498 сільгоспвиробників Хмельницької області, які використовували у 2015 році спеціальний режим з ПДВ, 10, або 2,0 % (від зареєстрованої їх кількості), у лютому та 16, або 3,2 %, у березні не перерахували на електронні рахунки 3,5 млн грн податку, що не надійшов, звісно, і на спеціальні рахунки, з



яких кошти використовувались на потреби аграріїв. Найбільша частка боржників у лютому спостерігалась у Красилівському і Старосинявському районах 8,1 % і 14,2 % відповідно. Причому в Красилівському районі у березні таких господарств уже нараховувалось 13,5 %, які за лютий–березень 2015 року заборгували 20,1 % ПДВ (від суми боргу по області за ці два місяці), що не надійшов на електронні та спеціальні рахунки платників цього району.

Причина такого становища загальновідома — це брак фінансових ресурсів. Їх нестача утворюється в аграріїв у зв'язку з неможливістю одержати вчасно бюджетне відшкодування ПДВ за всіма видами операцій в умовах чинного нині законодавства. Тож сільгоспвиробники, як і в попередні роки, надалі залишаються наодинці з нерозв'язаною проблемою.

Тому вирішити означене проблемне питання можливо двома шляхами:

1) через надання права на повернення податкового кредиту за всіма видами операцій в умовах спеціального режиму з ПДВ, що є маловірогідним за обмеженості фінансових ресурсів у бюджетній системі та вимог МВФ;

2) завдяки розробці альтернативного механізму бюджетного відшкодування ПДВ сільгоспвиробникам у найкоротші терміни, до того ж, адаптованого до нових умов адміністрування. Останнє й обумовлює проблемно-постановочний характер наукової статті та визначає тему дослідження.

Механізму бюджетного відшкодування ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам присвячено праці М. Дем'яненка, який одним із перших в Україні назвав проблему невідшкодованого податкового кредиту аграріям «нелегітимним вилученням оборотних коштів у суб'єктів господарювання» [2, с. 226–227]. Пізніше цей підхід був розвинутий у працях інших дослідників, завдячуючи яким механізм бюджетного відшкодування та й саме адміністрування податку постійно удосконалювалися, що й сприяло появі спеціального режиму та впровадженню СЕА ПДВ.

Тож за останні 3 роки питання електронного адміністрування податку стало постійним предметом дискусій на сторінках наукових видань. Так, у праці Н. Мезенцевої і Т. Нікульникової розглянуто вплив СЕА на фінансову діяльність підприємств та зроблено висновок про її непристосування до окремих сегментів економіки, зокрема сфери енерго- і газопостачання, зв'язку та сільського господарства [3, с. 151]. З чим, безумовно, на початку впровадження цієї системи потрібно було погодитись.

Наступний автор К. Безверхий зосередив увагу на питаннях особливостей обліку та звітності за податком на додану вартість у контексті законодавчих новацій. У праці [4, с. 28–29] названого автора наведено форми електронних документів, які запроваджені в умовах СЕА (квитанції про реєстрацію, запити щодо отримання єдиних відомостей та витяги з ЄРПН тощо). Очевидно, що таке дослідження має цінність з практичної точки зору.

Окремі пропозиції щодо організації бухгалтерського обліку операцій по руху ПДВ на електронних рахунках висвітлено у праці В. Помулевої і К. Подзолової [5, с. 266–269]. Подібні питання знаходимо у роботі В. Драчук [6, с. 58–60], що й дозволяє виокремити в публікаціях цих авторів спільні проблеми.

На початку запровадження СЕА про можливість появи ризиків для суб'єктів господарювання писали в практичних виданнях Ю. Єгорова, Р. Макаручук та інші автори. Так, Ю. Єгорова проаналізувала практичні аспекти [7] з наповнення коштами електронного рахунку та показала ситуаційні випадки застосування фінансових санкцій до платників, за умови несвоечасного перерахування на нього коштів, що пов'язано з їх недостатністю для сплати податку до бюджету. Р. Макаручук зосередив увагу на правовій площині запровадження СЕА ПДВ та



можливості юридичного захисту платників у зв'язку зі збоями в роботі АС «Єдине вікно подання електронної звітності» ДФС України, через який реєструються податкові накладні в ЄРПН [8]. Наведені підходи мають практичний аспект і безпосередньо стосуються сільськогосподарських товаровиробників, що важливо з точки зору нашого дослідження.

Подібні питання аналізуються у праці Д. Білянського та О. Чорної [9, с. 73], які вказують на існування розбіжностей між цими платників податку та СЕА при обліку ПДВ, відображеного у документах, відмінних від податкових накладних (чеках, транспортних квитках тощо). При цьому звертається увага на проблемі використання програмного забезпечення, зокрема при значному навантаженні на сервери, а також на наявності збоїв у електронних комунікаціях контролюючого органу. Наведене заслуговує уваги, оскільки зазначені документи не відображаються у формулі для визначення реєстраційного ліміту при поповненні електронного рахунку в системі електронного адміністрування податку, хоча означені питання, на нашу думку, є суто технічними та піддаються регулюванню.

Завершуючи аналіз проблемних питань у системі електронного адміністрування, доцільно звернути увагу на точки зору авторів публікацій щодо необхідності її запровадження та властивих їй перевагах, серед яких — протидія незаконному бюджетному відшкодуванню та ухиленню від сплати зобов'язань за податками, зменшення кількості шахрайських операцій, боротьба з «податковими ямами» тощо. Слушною є думка й щодо причин запровадження СЕА ПДВ, зокрема зменшення кількості перевірок бізнесу, відмова від позапланових і зустрічних перевірок, які в абсолютній більшості проводились саме з приводу операцій з контрагентами [10].

Підкреслимо, що вищенаведені підходи до розкриття змісту, визначення мети, обґрунтування переваг і недоліків системи електронного адміністрування ПДВ, безумовно, заслуговують уваги. Однак якщо в загальному вигляді СЕА ПДВ має лише окремі технічні недоліки, як видно із проаналізованих літературних джерел, то її функціонування в умовах спеціального режиму з податку на додану вартість для сільгоспвиробників потребує окремого дослідження, а отже — і додаткового обґрунтування.

Отож одним із найбільш очевидних і не вирішених питань є проблема поповнення коштів на електронних рахунках сільгоспвиробників через недосконалий для них механізм бюджетного відшкодування ПДВ.

Мета статті — проаналізувати чинний механізм бюджетного відшкодування ПДВ в умовах системи електронного адміністрування й обґрунтувати можливість використання альтернативного порядку повернення коштів сільгоспвиробникам у найкоротші терміни.

Порядок визначення суми податку, що підлягає відшкодуванню з бюджету сільськогосподарським товаровиробникам на спеціальному режимі оподаткування ПДВ, регулюється п. 209.4 ст. 209 ПК України. Тож, як зазначено в цьому законодавчому акті [1], сільськогосподарське підприємство має право на бюджетне відшкодування податку, сплаченого (нарахованого) постачальникам товарів (послуг), лише за умов вивезення власно вироблених сільськогосподарських товарів (продукції) на експорт.

При цьому сільгоспвиробникам запропоновано відповідно до Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 (далі — Порядок № 21) [11], відобразити спочатку експортні операції та суму неповернутого податкового кредиту з ПДВ у відповідних рядках спеціальної податкової декларації, за якою не здійснюються розрахунки з бюджетом. Після



вивезення за межі України власно виробленої сільгосппродукції виробники можуть задекларувати до відшкодування на поточний банківський рахунок сформований податковий кредит з ПДВ у межах реєстраційного ліміту, визначеного за формулою в системі електронного адміністрування (більш детально [1]). Невідшкодований податковий кредит на підставі бухгалтерської довідки відображається у загальній декларації, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, шляхом його перенесення із спеціальної декларації. Однак спосіб визначення частки невідшкодованого податкового кредиту та й сама форма бухгалтерської довідки до цього часу так і не розроблені, що поживає дискусію в цьому напрямі та дозволяє авторам практичних видань пропонувати власні методичні підходи до її визначення [12]. Це з одного боку.

З іншого боку, порядок бюджетного відшкодування ПДВ сільгоспвиробникам лише за експортними операціями, на наш погляд, ставить останніх у гірші умови. Адже ті суб'єкти господарювання, які знаходяться на загальній системі оподаткування, можуть задекларувати до відшкодування від'ємне значення податку як за експортними, так і за внутрішніми поставками продукції на території України. До того ж в умовах спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробники мають додаткові транзакційні витрати. Останні характерно простежуються і після введення для них з 1 січня 2016 р. часткової сплати податку до Державного бюджету України та на спеціальні рахунки за законодавчо встановленими відсотковими ставками, кошти з яких використовуються на їх виробничі потреби. Так, сума ПДВ, одержана сільгоспвиробником від операцій: із зерновими та технічними культурами, у розмірі 85 % спрямовується до Державного бюджету України та 15 % — на спеціальний рахунок; із продукцією тваринництва — 20 % та 80 % аналогічно; і за операціями по іншій продукції по 50 % відповідно [1].

Тут лише зауважимо, що в умовах СЕА зарахування ПДВ до Державного бюджету України відбувається через основний електронний рахунок (код 3751) і на спеціальний рахунок (код 2604), на якому акумулюються кошти для виробничих потреб сільськогосподарських виробників. Сплата коштів на спеціальний рахунок здійснюється за допомогою додаткового електронного рахунку (код 3752) за відповідною пропорцією.

Наведене дозволяє констатувати, що сільське господарство є специфічною галуззю економіки, залежною від кліматичних умов і сезонних робіт у зимово-весняний період. І хоча суб'єкти господарювання інших сфер діяльності, які знаходяться на загальній системі оподаткування, позбавлені можливості використовувати механізм акумуляції коштів на спеціальних рахунках порівняно із сільгоспвиробниками, проте це не може бути аргументом для позбавлення останніх бюджетного відшкодування ПДВ по внутрішніх операціях на території України, враховуючи особливості розвитку та вагомість сільського господарства для економіки України.

Тому в умовах проголошеного курсу на розвиток сільського господарства зазначений аргумент не може сприйматись без застережень. Адже відмова сільгоспвиробникам у бюджетному відшкодуванні за окремими постачаннями продукції, яким сповна можуть скористатись інші платники ПДВ, вимагатиме для перших достатніх обсягів дотацій. Причому останні завжди матимуть обмежений характер, і, як показує вітчизняна практика, отримати їх зможуть не всі, враховуючи монополізацію бюджетних ресурсів у галузі, на чому нами вже наголошувалось (більш детально [13]).

Та й з обсягами бюджетного відшкодування ситуація також потребує покращення загалом, оскільки його одержує лише незначна частина сільгоспвиробників. Так, як показують результати проведеного дослідження за



даними платників ПДВ Хмельницької області, у 2014 році сільгоспвиробники не отримали жодної гривні з бюджету (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ на поточні рахунки платникам податку Хмельницької області у 2012–2016 рр. (%)

Показники	Роки				
	2012	2013	2014	2015	2016
Частка відшкодованого ПДВ	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
у т. ч.:					
— не сільгоспвиробникам	87,5	99,8	100,0	88,7	96,9
— сільгоспвиробникам	2,5	0,2	0,0	11,3	3,1
Частка осіб з бюджетним відшкодуванням	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
у т. ч.:					
— не сільгоспвиробників	97,2	98,6	100,0	94,3	99,2
— сільгоспвиробників	2,8	1,4	0,0	5,7	0,8

Примітка: розраховано за даними [13].
За 2016 рік — за розрахунками авторів.

Порівняно невеликою є їхня частка і в наступних роках, яка знаходиться у межах від 0,2 % (2013 р.) до 3,1 % у 2016 році. І лише у 2015 році сільгоспвиробники отримали найбільшу суму бюджетного відшкодування ПДВ, що склала 11,3 % від суми податку всіх платників області, які мали право на одержання коштів з бюджету.

Проте останнє є скоріш за все окремим винятком, який, окрім зазначеної переваги, вказує і на певний недолік. Адже з отриманої 6-ма сільгоспвиробниками суми 52,8 млн грн у 2015 році, 41,86 млн грн (79,3 % від одержаних шістьма сільгоспвиробниками) бюджетного відшкодування ПДВ припадає на одну особу.

Відтак очевидним є те, що з різних причин більшість сільгоспвиробників, маючи право на бюджетне відшкодування, не декларують кошти до повернення. Тож переважна більшість платників податку, зокрема з числа сільгоспвиробників Хмельницької області, а це 98,8 % за 2015 рік, за чинного податкового законодавства не декларували ПДВ до відшкодування з бюджету на поточний рахунок у банку.

Протягом 2016 року механізм бюджетного відшкодування ПДВ, як і в попередніх роках, зазнавав змін. Так, з 1 лютого 2016 р. відмінено автоматичне відшкодування ПДВ, а з набранням чинності з 23 лютого 2016 р. постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 22 лютого 2016 р. № 68 (далі — Постанова № 68) [14] децю змінено саму процедуру його проведення. Тож за Постановою № 68, контролюючі органи складають два реєстри (реєстр № 1 і реєстр № 2) заяв із числа платників ПДВ, які відповідають та/або не відповідають критеріям, визначеним п. 200.19 ст. 200 ПК України.

Однак, на нашу думку, відміна з 1 лютого 2016 р. автоматичного відшкодування ПДВ та формування двох вказаних реєстрів призвела лише до плутанини при віднесенні особи до того чи іншого реєстру. Зазначений порядок не підтримується й працівниками контролюючих органів у сфері оподаткування, оскільки, як зауважують їх представники, по-перше, «немає норми згідно з якою платникам ПДВ, віднесеним до першого реєстру, мають повертати кошти швидше,



ніж із другого, а тому все відбувається за хронологією», і, по-друге, «з двома реєстрами працювати незручно, і ми за введення єдиного» [15]. Тому ми погоджуємось із такою думкою, оскільки вважаємо, що за чинного підходу до формування реєстрів можливі й інші недоліки, зокрема суб'єктивізм, відсутність прозорості або навіть присутність корупційних ризиків.

Окремого розгляду потребує й питання бюджетного відшкодування за наявності в сільгоспвиробника податкового боргу. Так, якщо платник ПДВ має будь-який податковий борг, то на його суму повинно зменшуватися задеклароване бюджетне відшкодування (п. 200.12 ст. 200 ПК України). Однак сам порядок зменшення бюджетного відшкодування до цього часу ще не розроблений. Отож сільгоспвиробник, який не розрахується за своїми податковими зобов'язаннями та платежем перед бюджетом, не зможе вчасно одержати кошти і погасити інші борги. Адже задекларована ним сума до відшкодування ПДВ не буде віднесена контролюючим органом до відповідного реєстру, що формується зазначеним чином і регулюється Порядком [16].

Беручи до уваги зазначене вище та з метою удосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ, вітчизняним сільськогосподарським товаровиробникам, які мають борги перед державним та місцевими бюджетами, пропонуємо запровадити альтернативний порядок сплати та відшкодування ПДВ, опублікований у праці [17, с. 379–381]. Однак, на відміну від опублікованого на той час порядку, необхідно враховувати чинну систему СЕА ПДВ і доцільність введення електронних казначейських векселів (рис. 1). Його введення, на нашу думку, вимагатиме здійснення низки заходів.

По-перше, запропонований альтернативний порядок відшкодування та сплати ПДВ пропонуємо тимчасово розповсюдити лише на експортерів сільськогосподарської продукції в розрахунках з постачальниками-сільгоспвиробниками при першому ланцюгу поставки виробленої сільгосппродукції. Причому при отриманні сільськогосподарської продукції не у сільгоспвиробника експортер не матиме права на застосування альтернативного порядку розрахунків з бюджетом і постачальником. З цією метою доцільно запровадити подання експортером до контролюючого органу в електронному вигляді довідки про статус виробника, в якого придбано сільгосппродукцію, а також передбачити відповідальність за її неподання, несвоєчасне подання або недостовірність даних у ній.

По-друге, запропонований порядок передбачає випуск електронного казначейського векселя на суму податку, не отриманого постачальником, але попередньо сплаченого експортером грошовими коштами до бюджету та передачу векселя безпосередньо виробнику сільгосппродукції. За такого порядку сільгоспвиробники відразу отримають компенсацію у вигляді номіналу електронного казначейського векселя на суму невідшкодованого у грошовій формі ПДВ. З метою зацікавлення сільгоспвиробника щодо вибору цього варіанта розрахунків з бюджетом та експортером, доцільно законодавчо передбачити збільшення ліміту по основному електронному рахунку сільгоспвиробника на номінал векселя без сплати коштів. Зазначимо, що подібний порядок уже застосовується, зокрема, при реєстрації сільгоспвиробниками податкових накладних (розрахунків коригувань), який дозволяє «автоматично» збільшити реєстраційний ліміт на суму овердрафту [18].

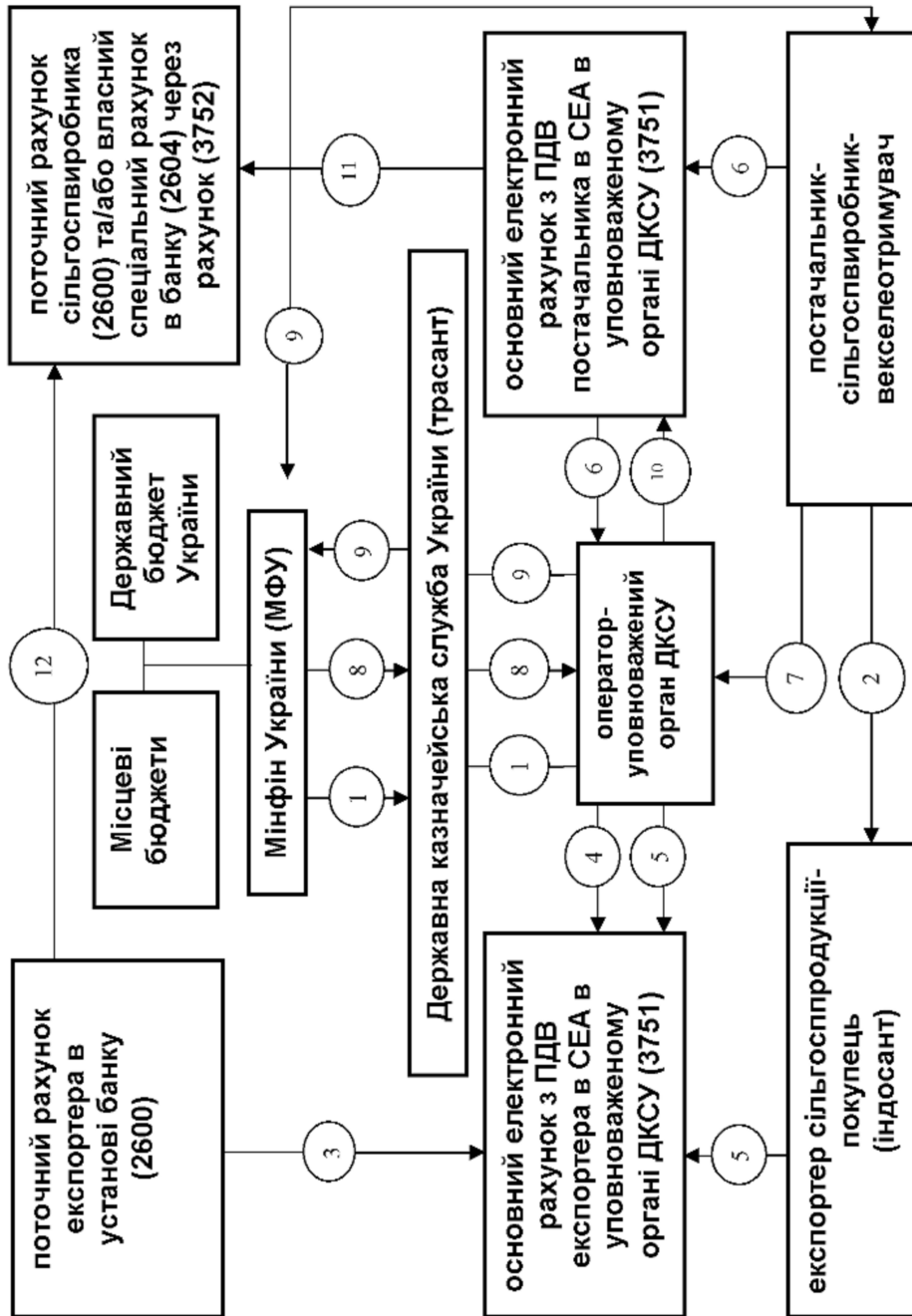


Рис. 1. Схема альтернативного порядку бюджетного відшкодування ПДВ

*Примітки:*

1 — рішення щодо доцільності здійснення видатків з Державного бюджету за альтернативним порядком відшкодування ПДВ;

2 — постачальник-сільгоспвиробник відвантажує власно вироблену сільгосппродукцію або за даними постачальника обліковується дебіторська заборгованість за поставлену покупцю сільгосппродукцію;

3 — сплата ПДВ експортером до держбюджету на суму номіналу векселя з поточного на основний електронний рахунок;

4 — індосамент (перехід права) за електронним векселем до експортера через систему Міжбанківських розрахунків НБУ та реєстрація прав у Єдиному реєстрі електронних векселів;

5 — орган Державної казначейської служби подає через систему міжбанківських розрахунків НБУ до уповноваженого банку електронні платіжні доручення та уповноважений банк зараховує електронний вексель з ПДВ на основний електронний рахунок експортера;

6 — подання сільгоспвиробником-векселеотримувачем заяви до уповноваженого органу ДСУ та здійснення індосаменту векселедержателем-експортером через оператора у Єдиному реєстрі електронних векселів;

7 — подавання заяви векселедержателем-сільгоспвиробником до уповноваженого оператора на погашення електронного векселя;

8 — отримання реєстрів векселедержателів, які подали заяви на погашення електронних векселів;

9 — залік податкового боргу з ПДВ між бюджетами різних рівнів та векселедержателем-сільгоспвиробником на суму номіналу електронного векселя;

10 — погашення електронних векселів та перерахування залишку коштів на електронний рахунок векселедержателя (на суму різниці між номіналом електронного векселя та погашеним податковим боргом);

11 — перерахування залишку коштів на суму різниці між номіналом векселя та погашеним податковим боргом з електронного на поточний та/або спеціальний рахунок сільгоспвиробника;

12 — розрахунки покупця-експортера із сільгоспвиробником за поставлену власну сільгосппродукцію.

Для того, щоб зацікавити експортера застосовувати альтернативний порядок відшкодування ПДВ, необхідно законодавчо передбачити можливість збільшення суми реєстраційного ліміту (Σ Накл), що обчислюється за відповідною формулою внаслідок зарахування суми податку з поточного на електронний рахунок (Σ ПопРах) в номіналі векселя. Таке обчислення надасть можливість експортеру сільгосппродукції збільшити суму, на яку він може зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН.

По-третє, запропонований у 2008–2009 рр. альтернативний порядок відшкодування та сплати ПДВ [17, с. 379–381], на наш погляд, тоді не сприймався, оскільки пропонувалось розширити сферу застосування податкових векселів. Адже саме в ті часи уряд намагався обмежити негрошові форми розрахунків, у т.ч. діючий у 2008–2009 рр. механізм сплати ПДВ імпортерами у вигляді вексельної форми розрахунків під час розмитнення імпортованих товарів «критичного» імпорту, який у подальшому був відмінений. Крім цього, не було достатньої законодавчої бази, оскільки на той час Законом України «Про обіг векселів в Україні» дозволялось видавати векселі лише для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари (виконані роботи).



Натомість запропонований нині альтернативний порядок не виключає можливості оформлення електронного казначейського векселя за умов попередньої оплати коштів сільгоспвиробникам за отриману експортером у них сільськогосподарську продукцію і сплати ПДВ до бюджету на номінал векселя. Причому після внесення у 2013 році змін до нормативно-правових актів альтернативний порядок відшкодування ПДВ не суперечить чинному законодавству з вексельного обігу. Тобто це буде різновид електронної форми розрахунків без застосування векселів у паперовій формі за діючої системи СЕА ПДВ. Для підтвердження зарахування коштів у системі СЕА на суму податку, попередньо сплаченого грошовими коштами на суму векселя, експортер, як і в умовах чинного порядку поповнення коштів з поточного на електронний рахунок, може скористатися значенням рядка ΣПопРах 3751 (код електронного рахунку) Витягу з СЕА або Витягу в розрізі операцій з СЕА ПДВ.

По-четверте, зазначений альтернативний порядок зменшує можливість використання невіробників у логістичних схемах і ланцюгах поставок сільськогосподарської продукції. Так, сільгоспвиробник, відвантаживши сільськогосподарську продукцію посереднику, матиме заборгованість перед бюджетом. Експортер, який у подальшому реалізує таку сільгосппродукцію за межі України, отримує право на бюджетне відшкодування ПДВ, але лише після того, як сільгоспвиробник отримає відповідний електронний казначейський вексель на суму податку, попередньо сплачену першим у бюджет на основний електронний рахунок у системі СЕА (код 3751).

За певних умов наведене стосуватиметься і пов'язаних осіб (посередника-експортера та сільгоспвиробника), які будуть задіяні в альтернативному відшкодуванні і матимуть відповідне право на податковий кредит і бюджетне відшкодування. Проте, з метою мінімізації податкових зобов'язань у таких схемах, пропонуємо використовувати режим звільнення від ПДВ для асоційованого експортера за аналогом пільги з ПДВ, що діяла у 2013–2015 рр. для суб'єктів господарювання, зокрема під час експорту зерна чи технічних культур (за встановленим переліком). Так, в умовах її дії, якщо операції з поставки звільнялися від оподаткування, то експортер-зернотрейдер, який мав від асоційованого сільгоспвиробника податковий кредит, сплачений або нарахований у ціні придбання товару з ПДВ, повинен був його відкоригувати, нарахувавши податкові зобов'язання, але не під час експортної поставки за нульовою ставкою, на яку він, як і на бюджетне відшкодування, мав право, а в кінці року під час річного перерахунку податкового кредиту з ПДВ згідно зі ст. 199 ПКУ України. При цьому сума перерахунку не повинна була бути меншою, ніж сума отриманого бюджетного відшкодування.

Безперечно, за прийняття такого порядку повинна проводитись ефективна робота контролюючими органами. Останні повинні проконтролювати, щоб асоційовані підприємства, задіяні в альтернативному бюджетному відшкодуванні, не використовували скорочену процедуру банкрутства і не уникали проведення перевірки, а отже, і відповідальності, якщо допустити, що відповідний річний перерахунок податкового кредиту асоційованим експортером не буде проведено.

По-п'яте, оскільки держава не може перевести свої зобов'язання на інших осіб, вважаємо, що електронні казначейські векселя повинні оформлятися у простій формі. Зазначимо, що у 2004 та 2010 роках при відшкодуванні ПДВ облігаціями внутрішньої державної позики (ОВДП) фінансово-кредитні установи викупляли у платників ПДВ державні боргові зобов'язання з ПДВ з дисконтом 10–30 % з подальшим перепродажем державі через п'ять років, що не давало можливість сільгоспвиробникам відразу й у повному обсязі одержувати бюджетне



відшкодування. Отож, з метою обмеження використання в подібних схемах електронних казначейських векселів, пропонуємо використовувати їх при поверненні податку сільгоспвиробникам векселеотримувачами зі строком обігу до одного року (з терміном погашення 3, 6, 9 або 12 місяців) на сплату будь-якого узгодженого грошового боргу до державного або місцевих бюджетів.

При цьому потрібно врегулювати чинний порядок оподаткування вексельних операцій та можливих проблем, які виникли під час спроби запровадити в електронний обіг казначейські векселя у 2013–2014 рр. на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про деякі питання випуску фінансових казначейських векселів» від 21 серпня 2013 р. № 683 (далі — Постанова № 683) [19]. Тому виникає необхідність внесення змін до ст. 199 ПК України щодо виключення операцій з казначейськими векселями, які не є об'єктом оподаткування, до річного перерахунку податкового кредиту з ПДВ у кінці року. Доцільно також передбачити можливість внесення законодавчих змін до п. 198.5 ст. 198 ПК України щодо не нарахування податкових зобов'язань по операціях між експортером і сільгоспвиробником (крім пов'язаних між собою осіб) на суму номіналу векселя. Зазначені законодавчі зміни сприятимуть, на нашу думку, зацікавленості використання альтернативного порядку бюджетного відшкодування учасниками ЗЕД, які мають відносини з сільгоспвиробниками.

Разом із цим потрібно також створити Єдиний електронний реєстр казначейських векселів (далі — Єдиний реєстр) за аналогом з ЄРПН. За таких умов права векселедержателя за казначейським векселем підтверджуватимуться на підставі даних зазначеного Єдиного реєстру. При цьому функції адміністратора із обслуговування операцій з казначейськими векселями (їх облік шляхом внесення записів до системи електронного обігу) доцільно передати Розрахунковому центру системи міжбанківських розрахунків НБУ.

Зазначимо, що створення Єдиного реєстру відкине необхідність існування посередника (адміністратора), який, до прикладу, здійснював обслуговування операцій з казначейськими векселями, як це передбачалось Постановою № 683. Тому векселедержатель та векселеотримувач в умовах СЕА ПДВ, на нашу думку, повинні обслуговуватися операторами, уповноваженими органами казначейства. За такої умови перехід прав за казначейським векселем та переказ коштів за ним має здійснюватися з кореспондентського рахунку оператора, що їх обслуговує. До того ж, такі операції повинні проводитись через Розрахунковий центр системи міжбанківських розрахунків Національного банку України.

Крім цього, потрібно врахувати негативний досвід застосування в Україні казначейських векселів, що використовувались відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку застосування векселів Державного казначейства» від 27 червня 1996 р. № 689 (далі — Постанова № 689) [20]. Адже в умовах її дії, як зауважували на той час вітчизняні економісти [21], спостерігались зловживання під час обігу казначейських зобов'язань при розрахунках бюджетних установ із їхніми постачальниками. Наслідком цього ставало те, що кредитори створювали останнім умови, за яких векселедержателі були незацікавлені чекати строку оплати векселя і максимально швидко продавали його, не рахуючись з втратами. У результаті цього, вексель збувався за ціною біля 50 % від його номіналу.

Безумовно, після запровадження альтернативного порядку відшкодування ПДВ певного коригування потребуватиме і нормативно-правова база. Відтак, з метою упередження спекулятивного попиту на фінансовому ринку, пропонуємо внести зміни до Закону України «Про обіг векселів в Україні» від 5 квітня 2001 р. № 2374–III. Їх суть зводиться до обмежень операцій купівлі-продажу електронних казначейських векселів з ПДВ, які використовуватимуться лише для погашення



заборгованості експортерів перед сільгоспвиробниками за першим ланцюгом поставки сільгосппродукції та податкових зобов'язань останніх перед бюджетом.

Таким чином, введення системи електронного адміністрування ПДВ сприяє збільшенню обсягів джерел для бюджетного відшкодування, усуває доцільність формування фіктивного податкового кредиту, мінімізує корупційні ризики при виконанні індикативних планів з податкових надходжень контролюючими органами та відкидає необхідність проведення останніми фактичних перевірок. Проте в умовах невчасного бюджетного відшкодування ПДВ сільськогосподарським товаровиробникам, незначної частки останніх (від 0,2 % до 3,1 %) у структурі платників з відшкодованим ПДВ та одержанням найбільшого обсягу коштів з бюджету (79,3 %) окремими господарствами таке нововведення не буде достатньо ефективним через брак фінансових ресурсів в інших сільгоспвиробників, а відтак і відсутності можливості в них своєчасно поповнювати рахунки та залишки коштів на них у системі електронного адміністрування ПДВ.

Для удосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ вітчизняним сільськогосподарським товаровиробникам обґрунтовано доцільність запровадження альтернативного порядку сплати та повернення коштів аграріям з бюджету. Введення альтернативного порядку бюджетного відшкодування ПДВ допоможе сільгоспідприємствам оптимізувати майбутні ризики, пов'язані з неплатоспроможністю, погасити борги перед державою, які, за нашими прогнозами, найбільше зростатимуть саме у малих та середніх агропідприємств у разі відміни спеціального режиму оподаткування з ПДВ та переході на загальну систему оподаткування.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Законодавство України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / Алексійчук В. М., Борщ А. Г., Брязгун Н. П. та ін. ; за ред. М. Я. Демяненка. К. : ІАЕ УААН, 2002. 645 с.
3. Мезенцева Н. М., Нікульникова Т. Г. Парадигма системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні // Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. 2015. Вип. 14, част. 2. С. 151–154. URL : http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_14/economic_14_2.pdf
4. Безверхий К. Особливості обліку і звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих інновацій // Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 1. С. 26–33.
5. Помулева В. М., Подзолова К. О. Вектори удосконалення обліку ПДВ в системі електронного адміністрування // Сталій розвиток економіки. 2015. № 2 (27). С. 262–272.
6. Драчук В. Ю. Вплив особливостей електронного адміністрування зобов'язання за ПДВ на відображення операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарських товаровиробників // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2015. Вип. 12 (45), Ч. 2. С. 54–60.
7. Єгорова Ю. Електронне адміністрування ПДВ // Агробізнес сьогодні. 2014. № 21 (292). URL : <http://www.agro-business.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/2473-elektronne-administruvannia-pdv.html>.
8. Макаручук Р. Проблеми впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість / Взгляд Юриста. Юридический блог компании Jurimex.



URL : <http://jurblog.com.ua/2014/09/problemi-vprovadzhennya-sistemi-elektronnogo-administruvannya-podatku-na-dodanu-vartist>.

9. Білянський Д., Чорна О. Система електронного адміністрування ПДВ : коротко про головне // Аудитор України. 2015. № 7–8 (236–237). С. 72–73.
10. Основна проблема електронного адміністрування ПДВ — це вимивання коштів, — підприємці [18.08.2015, 13:30]. URL : <http://news.finance.ua/ua/news/-/356873/osnovna-problema-elektronnogo-administruvannya-pdvtse-vmyvannya-koshtiv-pidpryyemtsi>.
11. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21, зареєстр. в Міністерстві юстиції України 29.01.2016 р. за № 159/262890 / Верховна Рада України. Законодавство України. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.
12. Жураківська О. Бюджетне відшкодування ПДВ при експорті сільгосппродукції [28.08.2014] / Uteka. URL : <https://uteka.ua/ua/publication/yudzhetnoe-vozmeshhenie-NDS-pri-eksporte-selxozprodukcii>.
13. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Бюджетне відшкодування ПДВ в умовах фінансового забезпечення аграрного виробництва // Сучасні агротехнології: тенденції та інновації : матер. Всеукр. наук.-практ. конф., 17–18 листопада 2015 р. : у 3 т. Вінниця : РВВ ВНАУ, 2015. Т. 2. С. 241–245.
14. Про затвердження Порядку ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : постанова Кабінету Міністрів України від 22.02.2016 р. № 68 / Верховна Рада України. Законодавство України. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/68-2016-p>.
15. Що змінить для аграріїв скасування подвійного реєстру відшкодування ПДВ та що ще треба, щоб вивести АПК з тіні? URL : http://profapk.org.ua/news/news_apk/1644.html.
16. Порядок формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках : затв. наказом Державної податкової адміністрації України та Державного казначейства України від 03.02.2011 р. № 68/23, зареєстр. в Міністерстві юстиції України 16.02.2011 р. за № 199/18937 / Верховна Рада України. Законодавство України. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0199-11>.
17. Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика. Хмельницький : Вид-во Хмельницького університету управління та права, 2008. 476 с.
18. Метелиця В. Спеціальний режим оподаткування ПДВ: правове регулювання та бухгалтерський облік // Агробізнес сьогодні. 2016. № 8 (327). URL : <http://www.agro-business.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/5607-сpetsialnyi-rezhym-opodatkuвання-pdv-pravove-regulivannia-ta-bukhgalterskyi-oblik.html>.
19. Про деякі питання випуску фінансових казначейських векселів : постанова Кабінету Міністрів України від 21.08.2013 р. № 683 / Верховна Рада України. Законодавство України. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/683-2013-p>.
20. Про затвердження порядку застосування векселів Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.1996 р. № 689 / Верховна Рада України. Законодавство України. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/689-96-p>.
21. Баранов-Мохорт С. М. Дослідження впливу нормативно-правового поля обігу казначейських векселів на формування бюджету України // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. 2002. № 2 (16). С. 131–139.

Надійшла до редакції 01.12.2016



Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Альтернативный порядок бюджетного возмещения НДС сельхозпроизводителям в условиях системы электронного администрирования

Определены основные преимущества системы электронного администрирования НДС. Доведено целесообразность своевременного образования источника возмещения. Вызнано проблемным вопросом пополнения электронных счетов сельхозпроизводителей в системе электронного администрирования НДС. Установлены причины отсутствия денег на электронных счетах сельхозпроизводителей и получения бюджетного возмещения. Раскрыты особенности определения регистрационного лимита бюджетного возмещения в системе электронного администрирования. Подтверждено нецелесообразным формированием двоих реестров заявлений плательщиков НДС для бюджетного возмещения. Обосновано необходимость разработки альтернативного порядка бюджетного возмещения НДС. Предложено внедрить альтернативный способ возмещения НДС на экспортёров и производителей сельскохозяйственной продукции. Предвидено выпуск электронных казначейских векселей. Обосновано целесообразность образования Единого электронного реестра казначейских векселей для подтверждения прав векселедержателя. Аргументировано на минимизации незаконных схем при альтернативном порядке возмещения НДС.

Ключевые слова: сельскохозяйственный товаропроизводитель, специальный режим налогообложения НДС, механизм бюджетного возмещения НДС, система электронного администрирования НДС, электронный счёт сельхозпроизводителя, альтернативный порядок бюджетного возмещения, реестр казначейских векселей.

Synchak, V. P.; Yarmolenko, Y. Y. Alternative Order for Compensation of VAT to Agricultural Producers in Conditions of Electronic Administration System

The main advantages of electronic VAT administration have been identified. The expediency of creating a source of timely refund has been proved. The problem of replenishment of electronic accounts of farmers in the system of electronic VAT administration is recognized. The causes of the lack of money in electronic accounts of farmers and obtaining budgetary compensation have been identified. Disclosed features of determining the registration limit budgetary compensation in the system of electronic administration. The formation of two registers of claims for VAT for refund is confirmed as impractical. The necessity of developing alternative procedure of VAT refund is proposed. It is proposed to implement an alternative method of VAT recovery to exporters and agricultural producers. The issue of electronic Treasury bills is foreseen. The expediency of formation of the Single electronic register of Treasury bills for confirming the rights of the holder is grounded. Arguments are provided on the minimization of illegal schemes when the alternative procedure for VAT refund.

Keywords: agricultural producer, special treatment taxation VAT, mechanism fiscal compensation VAT, system electronic administration VAT, electronic bill of agricultural producer, alternative order fiscal compensation, register of Treasury bills.

