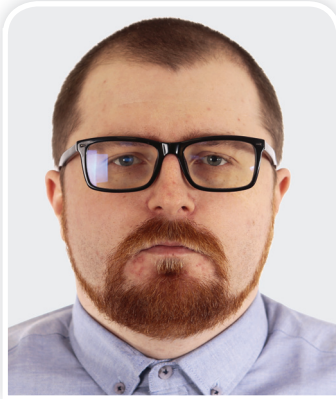


Як працює «держава в смартфоні» на прикладі відшкодування ПДВ



Олександр МІНІН,
старший партнер «КМ Партнери»



Андрій КУЛІДА,
юрист «КМ Партнери»

Відшкодування ПДВ традиційно було одним з найкорумпованіших і найбільш проблемних процесів у сфері оподаткування. Кілька років тому зроблено спробу радикально вирішити такі питання: максимально позбутися людського фактору і перевести відшкодування майже в автоматичний режим, тобто запровадити з цього напрямку те, що зараз стало модним трендом «держави в смартфоні».

Протягом певного часу це такі більш-менш прийнятно працювало. Проте зараз при незмінності законодавчого регулювання стан справ знову погіршився. Чому, як і що з цим можна зробити, розглянемо у цій статті.

I.

За Податковим кодексом України (ПКУ), процедура бюджетного відшкодування досить проста й зрозуміла. Платник податків визначає суму до бюджетного відшкодування ПДВ та заявляє її шляхом подання декларації з відповідними додатками. Після отримання податковим органом заява про бюджетне відшкодування вноситься до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, який ведеться Міністерством фінансів України.

У подальшому бюджетне відшкодування підлягає камеральній перевірці, яка більше зводиться до формальних моментів. Після завершення строків для такої перевірки і за відсутності виявлених за її результатами порушень заявлена до відшкодування сума вважається звичайно узгодженою і підлягає перерахуванню платнику податків. Цей процес має закінчуватися за 2 місяці.

II.

Лише у виключних випадках, які практично майже не зустрічаються,

за законом може проводитися додатково ще документальна перевірка.

Порядок відшкодування ПДВ визначений ст. 200 ПКУ «Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків». Цей порядок передбачає можливість додаткової документальної перевірки заявлених до відшкодування сум тільки у випадках, визначених у п. 200.11 (про що зазначено в п. 200.10). А п. 37 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ прямо забороняє проведення документальних перевірок з бюджетного відшкодування за відсутності підстав, передбачених п. 200.11.

П. 200.11. ПКУ надає право на проведення перевірки у разі, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування зроблено за рахунок від'ємного значення, сформованого за операціями за періоди до 01.07.2015 р. (тобто до запровадження системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ)), що не підтверджені документальними перевірками, або з придбання товарів чи послуг до 01.01.2017 р. у платників податків, котрі використовували тоді спецрежим оподаткування за ст. 209. Тобто мова йде виключно про «старий» ПДВ, що вже не на часі.

Те, що документальні перевірки з бюджетного відшкодування можуть проводитися тільки за наявності вказаних вище підстав, підтверджується і практикою Верховного Суду. Тож звідки тоді зараз позапланові документальні перевірки, які значно почастишали останнім часом і стають на перешкоді нормальному функціонуванню «автоматичного» відшкодування ПДВ?

III.

Виявляється, позапланові перевірки податківці проводять зовсім не в порядку визначення сум до бюджетного відшкодування, що його передбачено законом (ПКУ, згадана ст. 200), а з інших підстав — за пп. 78.1.8. ПКУ. Щоправда за цим підпунктом перевірку може бути проведено щодо декларацій: 1) у якій заявлено до відшкодування з бюджету ПДВ, за наявності підстав для перевірки за розділом V ПКУ, та/або 2) з від'ємним значенням з ПДВ, яке становить більше 100 тис. грн.

Суми бюджетного відшкодування за пп. 78.1.8 ПКУ можуть бути перевірені лише за наявності підстав, визначених в розділі V ПКУ, які зводяться до визначених п. 200.11 Кодексу. Так що фактично підстави для перевірки сум, заявлених до бюджетного відшкодування, такі відсутні, і це узгоджується з викладеним вище. І підтверджується позицією Верховного Суду, як її викладено, наприклад, у постанові від 19.03.2020 р. №460/2939/18: «Буквальне тлумачення норми цього підпункту свідчить про два окремі випадки проведення документальної позапланової перевірки: перша — подання декларації, у якій заявлено до відшкодування з бюджету суми податку на додану вартість; друга — подання декларації з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн. При цьому у першому випадку позапланова перевірка проводиться за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V ПК».

Тож за виключенням окремих випадків «давнього» ПДВ, які фактично недовірені до сьогодні, перевірки сум ПДВ, заявлених до бюджетного відшкодування, законом такі не передбачені.

IV.

Якщо ви на практиці все ж стикнулися з наказом про перевірку суми до бюджетного відшкодування, чи в акті перевірки таке пишуть, є всі шанси вибити таку перевірку як незаконну, а її результати вже тому визнати нікчемними.

Однак частіше податкова діє хитріше, бо вже навчена. З метою обійти заборону податківці призначають перевірку не сум, заявлених до бюджетного відшкодування, а від'ємного значення. Однак головним результатом такої перевірки зазвичай стає зменшення/відмова у бюджетному відшкодуванні.

Вбачається, що такі дії неправомірні, адже вони не передбачені порядком визначення суми бюджетного відшкодування за ст. 200 ПКУ.

А відповідно до ч. 2 ст. 6 та ч. 2 ст. 19 Конституції України, податкова як орган державної влади має діяти відповідно до законів України, на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені законами України. Позапланові документальні перевірки у зв'язку з процедурою відшкодування не передбачені, більш того, законом прямо встановлено, що вони не проводяться. А якщо результатом перевірки є зменшення чи відмова у бюджетному відшкодуванні, то це, по суті, перевірка бюджетного відшкодування, як би її формально не називали. Тому такі перевірки за наслідками слід визнавати неправомірними, а їх результати — нікчемними.

Це може бути одним з напрямків боротьби зі свавіллям податкової, особливо з урахуванням усталеної практики Верховного Суду (яка збігається в цьому відношенні з практикою ЄСПЛ, що будь-яке втручання має бути, у першу чергу, законним), що результатом неправомірності перевірки є нікчемність її результатів.

V.

І ще важливий момент: абз. 2 пп. 78.1.8 ПКУ встановлює, що документальна позапланова перевірка з підстав, визначених у цьому підпункті, проводиться виключно щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету ПДВ та/або його від'ємного значення. Тобто предмет перевірки, навіть якщо припустити її законність, має обмежуватися виключно «законністю» декларування відповідних сум.

Законність слід розуміти як декларування відповідно до норм ПКУ по аналогії з визначенням законності у ч. 2 ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України (КАСУ): «Законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права». Той же КАСУ розмежує законність та обґрунтованість (ч. 3 ст. 242), котра стосується більше прив'язки до конкретних фактичних обставин. Аналогічне розуміння законності («відповідно до закону») виводиться і з практики ЄСПЛ як формальне дотримання вимог закону.

Положення про обмеженість перевірки виключно питанням законності узгоджується з механізмами, які були запроваджені з СЕА ПДВ, а саме тим, що податкова перевіряє всі податкові накладні на предмет «ризиковості» на етапі їх реєстрації. Саме для цього податкові органи було наділено правом блокувати реєстрацію податкових накладних за практично невизначеними критеріями, такими як «наявна податкова інформація, що визначає

ризиковість здійснення господарської операції» (п. 8 критеріїв ризиковості за Порядком №1165). Тож перевірка законності формування від'ємного значення чи бюджетного відшкодування за пп. 78.1.8 ПКУ зводиться до перевірки на дотримання формальних вимог закону і не включає якусь перевірку фактичних обставин. Відповідно, перевірку фактичних обставин і формування висновків на їх підставі слід визнати діями поза встановлених ПКУ обмежень предмету перевірки за п. 78.1.8.

VI.

На практиці у більшості випадків податківці шукають «ланцюг поставання» та мають претензії до поставальників або поставальників поставальників, і так до безкінечності. Цим вони примушують платників податків доводити «реальність» господарських операцій. Така гра «у піддавки» на руку податківцям для затягування бюджетного відшкодування. Справи тягнуться в судах роками, а платники протягом усього цього часу позбавлені коштів, на які мають право, тому цей традиційний шлях захисту для платників неефективний.

VII.

І тут постає головне питання: а чому така ситуація взагалі склалася? Хто винен у такому порядку речей і що робити? Чи не тому, що платники податків їй допускають і не захищають власні права належним чином? Може, з самого початку варто протистояти перевіркам з огляду на їх незаконність? А якщо вже допустили податківців до перевірки, слід чітко обстоювати позицію, що вона має обмежуватися законністю (як формальним дотриманням вимог ПКУ) формування відповідних сум. У рамках такого підходу спроби податків-

ців отримати щось у ході перевірки по факту операцій неправомірні, адже це не стосується власне законності, тому в таких спробах варто відмовляти.

VIII.

У чому ж взагалі доцільність такої перевірки? Нагадаємо, абз. 3 п. 201.10 ПКУ чітко визначено, що зареєстрована податкова накладна є достатньою підставою для формування податкового кредиту та не потребує будь-якого додаткового підтвердження. Тож чи може взага-

лі проводитись перевірка в частині податкового кредиту, сформованого на підставі зареєстрованих податкових накладних? Оскільки зареєстровані податкові накладні вже є у розпорядженні податкової, що ж, власне, перевіряти? А вимоги надавати ще щось незаконні, бо ПКУ встановлює, що зареєстровані податкові накладні є достатньою підставою для формування податкового кредиту і не потребують додаткового підтвердження, а вимагати щось понад встановлене законом — це порушення ч. 1 ст. 19 Конституції України.

Для розуміння належності доказів варто звернутися до положень ст. 74 КАСУ: «Обставини справи, які за законом мають бути підтверджені певними засобами доказування, не можуть підтверджуватися іншими засобами доказування». За ПКУ достатнім засобом підтвердження податкового кредиту, який не потребує більше ніяких підтверджень, є зареєстрована податкова накладна від продавця.

Отже, будь-які вимоги щодо необхідності підтвердження податкового кредиту, сформованого на підставі зареєстрованих податко-

вих накладних, чимось іншим додатково до зареєстрованих податкових накладних, суперечать положенням ПКУ і Конституції України.

IX.

Відзначимо, що незаконність дій податкових органів не залишилась без уваги законодавців, і наразі вони намагаються покласти край очевидним та системним порушенням положень ПКУ шляхом скасування (!) обмежень на проведення перевірок бюджетного відшкодування за п. 200.11 ПКУ. Зміни до цього пункту можуть бути внесені законопроектом №5600, який наразі прийнято в першому читанні та який фактично скасовує обмеження на проведення перевірок бюджетного відшкодування.

X.

Свого часу СЕА ПДВ запроваджувалася з певним «пряником» (що з таким нововведенням бюджетне відшкодування буде перевірятися виключно у межах камеральної перевірки, а зареєстрована податкова накладна буде достатньою підставою для формування податкового кредиту без будь-якого додаткового підтвердження, процес піде «на автоматі») на противагу «батогу» (резервуванню ПДВ в системі авансом та наданню податковій права блокувати реєстрацію податкових накладних). Автоматичність системи, тобто той самий «пряник», наразі планують більшою частиною забрати з поверненням ручного втручання через безконтрольні перевірки, а «батіг» ніхто прибирати не збирається. От вам і «покращення» — назад від «держави в смартфоні» до ручного керування.

XI.

Як висновок повторимо, що суто по закону з відшкодуванням ПДВ у нас має бути все просто, адже автомат «держави в смартфоні» вже запроваджений на нормативному рівні. Однак насправді податкова працює інакше. І на жаль, у законопроекті №5600 простежується намір законодавця відійти від «держави в смартфоні» з розгляду питань та фактично надати податківцям дискрецію щодо проведення перевірок.

Тож потрібно боротися за власні права (наявності належних норм лише на папері замало), зокрема, як пропонується вище, утверджувати законність в т.ч. через судову практику, а також активно використовувати таку судову практику, щоб привести реалії у відповідність до закону. ЮГ

