

ПРАВОВІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ В УКРАЇНІ

Сударенко О. В.

*кандидат юридичних наук, доцент кафедри комерційного права
Київського національного торговельно-економічного університету*

Дана стаття присвячена дослідженню питань правового регулювання бюджетного відшкодування ПДВ в Україні. Визначено спільні та відмінні риси таких видів бюджетного відшкодування як загальний та автоматичний; визначено відмінні риси між механізмом бюджетного відшкодування та зарахуванням сум коштів у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ.

Данная статья посвящена исследованию вопросов правового регулирования бюджетного возмещения ПДВ в Украине. Определены общие и отличительные черты таких видов бюджетного возмещения как общий и автоматический; определены отличительные черты между механизмом бюджетного возмещения НДС и зачетом сумм средств в уменьшение налоговых обязательств по НДС.

This article investigates the issues of legal regulation of budgetary compensation of VAT in Ukraine. Common and definitive features of general and automatic types of budgetary compensation are defined, definitive features between the mechanism of budgetary compensation and entering in accounts sums of money to decrease VAT commitments are defined.

Ключові слова: податок на додану вартість; бюджетне відшкодування; автоматичне бюджетне відшкодування, документальні перевірки, камеральні перевірки.

Однією із характерних особливостей справляння ПДВ є можливість застосування бюджетного відшкодування. Сутність бюджетного відшкодування полягає у можливості повернення платнику ПДВ частини суми сплаченого ним податку у зв'язку з надмірною сплатою його до бюджету. Така можливість повернення коштів з бюджету має виключно «зовнішню схожість з процедурою повернення надлишково сплачених сум податків. Проте, природа виникнення передумов та обов'язків щодо перерахування платнику сум з бюджету значно відрізняється» [1, 295-296].

В науковій літературі питання бюджетного відшкодування були предметом дослідження в рамках з'ясування сутності справляння ПДВ та інших непрямих податків. Водночас, у 2010 році О.Я. Гордін провів комплексне дослідження правового регулювання бюджетного відшкодування, яке існувало до прийняття Податкового кодексу [2]. На сьогодні при справлянні ПДВ застосовується новий вид бюджетного відшкодування – автоматичне відшкодування. Отже, з'ясування сутності бюджетного відшкодування за законодавством України, визначення спільних та відмінних рис видів бюджетного відшкодування потребують нових наукових досліджень та переосмислення вже наявних категорій.

Автор ставить на меті проаналізувати сучасний стан правового регулювання права платників податку на додану вартість на бюджетне відшкодування ПДВ, визначення спільних та відмінних рис видів бюджетного відшкодування та вироблення пропозицій щодо удосконалення законодавства у зазначеній сфері.

Бюджетне відшкодування, згідно з пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування в порядку та за критеріями визначеними у Розділі V Податкового кодексу [3].

Отже, при бюджетному відшкодуванні платник ПДВ повинен мати від'ємне значення такого податку. Сума ПДВ, що підлягає бюджетному відшкодуванню або сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. При цьому за перший (податковий) звітний період сума від'ємного значення ПДВ, в разі відсутності податкового боргу, – зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, а за наявності податкового боргу – враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди.

Платник ПДВ у разі наявності від'ємного значення податку більше, ніж за один звітний період, та за відсутності податкового боргу з цього податку (у тому числі розстроченого або відстроченого), має право обрати один із видів бюджетного відшкодування ПДВ (загальний чи автоматичний) або на зарахування зазначеної суми коштів у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ, що виникли протягом наступних звітних періодів.

Водночас, не всі платники ПДВ мають право на бюджетне відшкодування. Згідно з п. 200.5 ст. 200 Податкового кодексу, за загальним правилом, не мають права на отримання бюджетного відшкодування платники ПДВ, які: 1) були зареєстровані як платники ПДВ менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування; 2) мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування. Зазначені обмеження не застосовуються для нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів.

Також не має права на бюджетне відшкодування платник податку, який експортує товари (супутні послуги) за межі митної території України, отримані від іншого платника податку за договорами, які не передбачають переходу права власності на такі товари (супутні послуги). В даних правовідносинах право на отримання бюджетного відшкодування належить такому іншому платникові ПДВ. При цьому не включається до митної вартості товарів, які експортуються та підлягає включенню до бази оподаткування ПДВ за основною (базовою) ставкою комісійна винагорода, отримана платником ПДВ – експортером від такого іншого платника податку.

Принагідно слід зазначити, якщо за результатами останнього податкового періоду особа, реєстрація якої як платника ПДВ була анульована, має право на бюджетне відшкодування, таке відшкодування відповідно до п. 184.9 ст. 184 Податкового кодексу надається, незалежно від того чи буде така особа залишатися зареєстрованою як платник ПДВ на дату отримання такого бюджетного відшкодування чи ні.

Для реалізації права на бюджетне відшкодування платник податків повинен подати органу державної податкової служби за місцем реєстрації:

- податкову декларацію, до якої додається розрахунок суми бюджетного відшкодування, а також оригінали митних декларацій (примірників декларанта), що підтверджують вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митної території України;
- заяву про повернення суми бюджетного відшкодування (автоматичного бюджетного відшкодування), яка відображається у податковій декларації.

При цьому до бюджетного відшкодування включаються виключно суми фактично сплаченого ПДВ отримувачем товарів (послуг) у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів (послуг) або до Державного бюджету України. Сума нарахованого, проте не сплаченого ПДВ, становить залишок від'ємного значення ПДВ та є сумою податкового зобов'язання. Зазначене правило не застосовується у разі отримання послуг на митній території України від нерезидента. В такому випадку отримувач послуг має право на повернення суми податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отриманні від нерезидента послуги [4, 476-477; 5, 727-729]. Залишок суми від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування включається до складу сум, що відносяться до податкового кредиту наступного податкового періоду.

Між автоматичним та загальним порядком бюджетного відшкодування існують такі відмінності:

1) у суб'єктному складі: право на автоматичне відшкодування ПДВ має вужче коло платників ПДВ, які відповідають чітко визначеним критеріям. Зокрема, у п. 200.19 ст. 200 Податкового кодексу визначено спеціальні вимоги (критерії), за наявності яких платник ПДВ має право на автоматичне відшкодування ПДВ. Принагідно слід зазначити, що відповідні критерії, за їх наявності, є підставою для проведення документальної виїзної позапланової перевірки платника ПДВ, що визначені в Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право проведення документальної позапланової перевірки платника податку на додану вартість для визначення достатності нарахування бюджетного відшкодування такого податку» [6];

2) у видах перевірок, за результатами проведення яких особа має можливість реалізувати право на бюджетне відшкодування:

- виключно камеральна перевірка – для автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ;
- камеральна та документальна виїзна позапланова перевірка – для загального порядку бюджетного відшкодування ПДВ;

3) у строках проведення таких перевірок:

- камеральна перевірка при автоматичному відшкодуванні проводиться протягом 20 календарних днів. При цьому згідно з п. 200.20 ст. 200 Податкового кодексу, для визначення в автоматизованому режимі відповідності платника податку критеріям для одержання можливості реалізації права на автоматичне відшкодування ПДВ, органам державної податкової служби надається 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності [3, п. 200.21 ст. 200; 7];

- при загальному порядку бюджетного відшкодування камеральна перевірка проводиться протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації. За наявності достатніх підстав для проведення документальної виїзної позапланової перевірки, орган державної податкової служби має визначити достовірність нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки [3, пп. 78.1.8 п. 78.1 ст. 78; 6].

Принагідно слід зазначити, що починаючи з 01.01.2014 р. камеральна перевірка податкової звітності платників податку, які мають позитивну податкову історію, буде проводитись протягом 5 календарних днів з дня подання податкової декларації. До таких критеріїв, які беруться у сукупності за 36 послідовних місяців, належать: відповідність платника ПДВ критеріям, визначеним для автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ; відсутність рішення про анулювання реєстрації платника ПДВ та своєчасність подання платником ПДВ звітності з даного податку [8];

4) за рішеннями, які можуть бути прийняті органами державної податкової служби за результатами проведення перевірок платників податку на відповідність вимогам щодо бюджетного відшкодування та тим правовим наслідкам, до яких можуть привести такі рішення:

- при автоматичному порядку бюджетного відшкодування, може бути прийнято одне з таких рішень, а саме: а) щодо відповідності платника податку критеріям, визначеним для автоматичного бюджетного відшкодування, наслідком якого є одержання платником ПДВ суми бюджетного відшкодування; б) невідповідність критеріям визначеним для автоматичного бюджетного відшкодування; в) відсутність права на автоматичне бюджетне відшкодування. Наслідком двох останніх рішень може бути або оскарження, за наявності підстав, такого податкового повідомлення або прийняття рішення платником ПДВ щодо подання заяви про застосування загального порядку бюджетного відшкодування;

- при загальному порядку бюджетного відшкодування органи державної податкової служби можуть прийняти рішення або щодо права платника ПДВ на бюджетне відшкодування або про відсутність такого права. В останньому випадку платник податків буде мати право тільки на оскарження такого рішення органу державної податкової служби.

Дані перевірок можуть засвідчувати також ті факти, що платник ПДВ занижив заявлену суму бюджетного відшкодування (як при автоматичному так і загальному порядку) щодо суми, визначеної органом державної податкової служби. В такому випадку орган державної податкової служби надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначається сума такого заниження та підстави її вирахування. Проте, вважається, що платник добровільно відмовився від отримання такої суми бюджетного відшкодування та враховує її у зменшення податкових зобов'язань з ПДВ у наступних податкових періодах. Отже, має місце імперативна добровільність.

Якщо ж платник ПДВ перевищив заявлену суму бюджетного відшкодування, то орган державної податкової служби надсилає податкове повідомлення, в якому зазначається сума такого перевищення та підстави для її вирахування. Також відповідно до п. 123.1 ст. 123 Податкового кодексу, орган державної податкової служби застосовує штраф у розмірі 25% завищеної суми бюджетного відшкодування, оскільки сума такого завищення вважається сумою скритою від оподаткування. У разі повторного, протягом 1095 календарних днів, вчинення такого порушення застосовується штраф у розмірі 50%. При цьому підвищена відповідальність за повторне порушення норм податкового законодавства може мати місце лише в разі повторного визначення контролюючими органами податкових зобов'язань, якщо і перше, і наступні нарахування відбулися після 1 січня 2011 року та за умови, якщо всі діяння, які були підставою для нарахувань, вчинені платником податків після 1 січня 2011 року [9].

Щодо суми, яка підлягає відшкодуванню, орган державної податкової служби направляє відповідний висновок органам Державної казначейської служби;

5) у строках подання органом державної податкової служби органу Державної казначейської служби висновку із зазначенням суми бюджетного відшкодування: при автоматичному порядку – протягом трьох *робочих* днів після закінчення перевірки; при загальному порядку – у п'ятиденний строк (отже, 5 *календарних* днів) після закінчення строку проведення перевірки;

6) у строках, протягом яких органи Державної казначейської служби, перераховують суму коштів належну до бюджетного відшкодування, визначену у висновку органів державної податкової служби на поточний рахунок платника ПДВ: при автоматичному порядку – протягом трьох операційних днів після отримання відповідного висновку, а при загальному порядку – протягом п'яти. При цьому суми податку, не відшкодовані платникам протягом зазначеного строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ. На суму

такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120% облікової ставки НБУ, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення;

7) за визначеністю на рівні закону строків, протягом яких органи державної податкової служби повинні повідомити платника податків про відмову у бюджетному відшкодуванні. Для автоматичного порядку бюджетного відшкодування визначено, що орган державної податкової служби зобов'язаний протягом 17 календарних днів після граничного терміну подачі звітності направити платнику податку обґрунтоване рішення (податкове повідомлення) з наданням детальних пояснень та розрахунків за критеріями, яким не відповідає платник ПДВ. Якщо орган державної податкової служби у встановлений термін не надіслав платнику податку зазначеного повідомлення, вважається, що такий платник відповідає критеріям для одержання права на автоматичне бюджетне відшкодування податку. Отже, максимальний строк здійснення автоматичного відшкодування в Україні не повинен перевищувати 26 робочих днів [10, 23].

Щодо загального порядку бюджетного відшкодування, то таких строків не визначено. Платник податків користується загальним правилом щодо оскарження рішень органів державної податкової служби, визначеним у ст. 56 Податкового кодексу. Принагідно слід зазначити, що і до прийняття Податкового кодексу існували проблеми щодо оскарження дій органів державної податкової служби у зазначеній сфері, зокрема, до суду подавалися заяви щодо спонукання органів державної податкової служби у видачі висновків щодо бюджетного відшкодування [11]. Для забезпечення можливості реалізації платником ПДВ права на бюджетне відшкодування та належного виконання обов'язку органів державної податкової служби щодо недопущення порушення прав та охоронюваних законом інтересів платників податків слід визначити відповідний строк.

Платник ПДВ може самостійно прийняти рішення про зарахування в повному обсязі належної йому суми бюджетного відшкодування або її частини у зменшення податкових зобов'язань з цього податку, що виникли протягом наступних звітних (податкових) періодів, за наявності умов, передбачених п. 200.4 ст. 200 Податкового кодексу. Слід зазначити, що в науковій літературі «зарахування» розглядається як один із способів бюджетного відшкодування [1, 297-303; 2, 14; 12, 153-156].

З таким висновком важко погодитися, оскільки при бюджетному відшкодуванні відбувається безпосереднє виділення коштів з доходів Державного бюджету, а при зарахуванні зазначеної суми коштів у зменшення податкових зобов'язань такого повернення не відбувається. За наявності податкового боргу, платник ПДВ не має права подати заяву на бюджетне відшкодування, оскільки зазначена сума ПДВ іде на погашення податкового боргу (у тому числі розстроченого чи відстроченого). Також зазначені правовідносини різняться за суб'єктом складом. У відносинах щодо зарахування не бере участі Державна казначейська служба. Для зменшення податкових зобов'язань не передбачено подання заяви платником податків, не вимагається проведення перевірок, за наслідками проведення якої може бути прийнято рішення про надання можливості реалізації права на зменшення зобов'язань. Тому ми розглядаємо зарахування як одне з прав платника ПДВ, а не спосіб бюджетного відшкодування.

Рішення платника ПДВ щодо зарахування в повному обсязі належної йому суми бюджетного відшкодування або її частини у зменшення податкових зобов'язань з цього податку відображається платником податку у податковій декларації, яку він подає за результатами звітного (податкового) періоду, в якому виникає право на подання заяви про отримання бюджетного відшкодування. У разі прийняття такого рішення зазначена сума не враховується при розрахунку сум бюджетного відшкодування наступних звітних (податкових) періодів. Отже, платник ПДВ має право на зменшення податкових зобов'язань з ПДВ у наступних податкових періодах за власним бажанням шляхом подання декларації (подання відповідної заяви не вимагається) та шляхом імперативної добровільності.

Підсумовуючи слід зазначити, що такі види бюджетного відшкодування як загальний та автоматичний мають спільні та відмінні риси. Спільні риси полягають у тому, що реалізувати зазначене право мають можливість виключно платники ПДВ, які фактично сплатили суму ПДВ до бюджету, мають від'ємне значення ПДВ протягом більше ніж один звітний (податковий) період, не мають податкового боргу з даного податку (у тому числі розстроченого чи відстроченого), та подали відповідну заяву і необхідні документи до органів державної податкової служби за місцем своєї реєстрації, зазначене право підтверджено висновком органів державної податкової служби за результатами проведених перевірок. У відносинах щодо бюджетного відшкодування беруть участь такі суб'єкти як платник ПДВ та держава безпосередньо і в особі спеціально уповноважених органів: органів державної податкової служби і органів державної казначейської служби.

Література

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. – Т. IV.: Косвенные налоги. – Х.: Право, 2007. – 536 с.
2. Гордін О.Я. Правове регулювання бюджетного відшкодування в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О.Я. Гордін. – К., 2010. – 20 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.
4. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2011. – Ч. 2. – 1128 с.
5. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України. Т.2. / кол. авторів [заг. редакція М.Я. Азаров]. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 784 с.
6. Про затвердження переліку достатніх підстав, які надають податковим органам право проведення документальної позапланової перевірки платника податку на додану вартість для визначення достатності нарахування бюджетного відшкодування такого податку: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1238 // Уряд. кур'єр. - 2011. - № 3.
7. Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2012 р. № 73 // Уряд. кур'єр. - 2012. - № 30.
8. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 21.09.2011 р. № 1178, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11.10.2011 р. за № 1172/19910 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 84. – ст. 3094.
9. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 24.11.2011 р. № 2198/11/13-11 // Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
10. Іванський А.Й. Правові перспективи удосконалення відшкодування податку на додану вартість в Україні з урахуванням Європейського досвіду / А.Й. Іванський // Науково-інформаційний вісник. Право. – 2011. - № 3. – С. 20-27.
11. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 р. № 1112/11/13-10 // Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
12. Налоговое право России. Особенная часть: Учебное пособие / М.В. Кустова [и др.]; Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2004. – 670 с.