

УДК 336.564:336.226.322

МЕХАНІЗМ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,канд. екон. наук, докторант кафедри
обліку і оподаткування,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,**ОЛЕКСАНДР ЮРЧЕНКО,**канд. екон. наук, доцент кафедри
бухгалтерського обліку
Національна академія статистики,
обліку та аудиту

У статті розглянуто механізм бюджетного відшкодування ПДВ в Україні. В результаті проведеного дослідження проведено аналіз фактичного обсягу відшкодування податку на додану вартість в Україні за 2012-2015 р. Наведено схему бюджетного відшкодування ПДВ в 2016 р. Отриманий результат буде корисним як для суб'єктів господарювання, які подали документи на бюджетне відшкодування ПДВ, так і для державних органів, які здійснюють таке відшкодування.

Ключові слова: механізм, бюджетне відшкодування, ПДВ, податковий кредит, перевірка, пеня.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Вагоме місце у загальній системі оподаткування посідає податок на додану вартість (далі – ПДВ). Це пов'язано з тим, що цей податок охоплює переважно більшість суб'єктів господарювання, окрім того забезпечує значну частку податкових надходжень до державного бюджету України. Зважаючи на значимість ПДВ для наповнення бюджету, питання про підвищення ефективності його справляння завжди стояло на порядку денному не лише практиків, але й науковців.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Останні дослідження щодо відшкодування ПДВ були проведені у працях таких вітчизняних вчених-економістів, як Н. Бондарчук, В. Глухова, Р. Довбаш, М. Камлик, С. Карпенко, В. Кміть, В. Ложкін, О. Майстренко, М. Матухно, А. Мельник, О. Оксенюк, І. Рябець, О. Федорченко, Ю. Ярмоленко. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених, зауважимо, що питання механізму бюджетного відшкодування ПДВ є недостатньо дослідженим. Це зумовлює необхідність поглиблення та розширення дослідження стосовно механізму бюджетного відшкодування ПДВ.

Метою наукового дослідження є аналіз механізму бюджетного відшкодування ПДВ.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В наших попередніх дослідженнях було розглянуто схеми формування проблемного податкового

кредиту з податку на додану вартість [1].

У часи Української незалежності, однією з головних проблем в адмініструванні ПДВ належало бюджетному відшкодуванню. Це пов'язане з тим, що сам механізм такого відшкодування був непрозорим для платників податку, окрім того працював у ручному режимі з боку контролюючих органів (тобто, «живі кошти» у вигляді відшкодувань із державного бюджету отримували тільки ті платники ПДВ, які були наближені до вищих топ-менеджерів управління країною).

Відповідно до пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (*надалі* – ПКУ) бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними у розділі V ПКУ [2].

Фактичний обсяг відшкодування податку на додану вартість в Україні за 2012-2015 р. наведено в табл. 1.

Дані з табл. 1 свідчать про те, що розмір фактичного відшкодування податку на додану вартість у 2013 р. збільшився в порівнянні з 2012 р. на 16 % або на 7,49 млрд. грн. Проте, вже в 2014 р. фактичне відшкодування податку на додану вартість за 2014 р. зменшилося в порівнянні з 2013 р. на 19 % або зменшилося на 10,11 млрд. грн. Показник фактичного відшкодування податку на додану вартість за 2015 р. в порівнянні з 2014 р. збільшився на 58 % або на

**ФАКТИЧНИЙ ОБСЯГ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ ЗА 2012-2015 Р. [3]**

Показник	Період, млрд. грн.				Відхилення за період:					
	2012	2013	2014	2015	2013 р. – 2012 р., млрд. грн.	2013 р. / 2012 р., %	2014 р. – 2013 р., млрд. грн.	2014 р. / 2013 р., %	2015 р. – 2014 р., млрд. грн.	2015 р. / 2014 р., %
Фактичне відшкодовано податку на додану вартість	45,95	53,44	43,33	68,40	7,49	1,16	-10,11	0,81	25,07	1,58

25,07 млрд. грн., що свідчить про суттєве збільшення бюджетного відшкодування податку на додану вартість платникам в порівнянні з попередніми роками.

Сама процедура відшкодування ПДВ в теорії уявляються доволі простою та швидкою. Втім у практичній діяльності є два величезних камені спотикання: підтвердження сум контролюючими органами до відшкодування та перерахунок Казначейством коштів на рахунок платника податків.

Заявити на бюджетне відшкодування (далі – БВ) мають право платники ПДВ, які відображають у рядку 19 податкової декларації з ПДВ [4] за звітний період від’ємне значення. Його сума враховується спочатку у зменшення податкового боргу з ПДВ (при наявності), який виник у попередніх звітних періодах, у тому числі розстроченого або простроченого (ряд. 20.1 декларації), у частині, що не перевищує ліміту реєстрації, розрахованого згідно з п. 200¹.3 ст. 200¹ ПКУ [4] (далі – показник формули Σ Накл), на дату подання декларації (службове поле ряд. 19.1 декларації).

Якщо податковий борг відсутній, від’ємне значення підлягає бюджетному відшкодуванню у сумі ПДВ, фактично сплаченій одержувачем товарів (послуг) у попередніх або поточному звітному періоді постачальникам або до бюджету, у частині, що не перевищує показник Σ Накл на дату подання декларації (ряд. 20.2 (20.2.1, 20.2.2) декларації), та / або переноситься до складу податкового кредиту наступного звітного періоду (ряд. 21 декларації).

Інформацію про показник Σ Накл можна одержати, направивши запит до системи електронного адміністрування ПДВ. У податковій декларації з ПДВ цей показник відображається в службовому полі рядка 19.1.

Платник ПДВ може вибрати напрям використання суми БВ:

– до повернення на поточний рахунок – для цього сума БВ вказується повністю або частково в рядку 20.2.1 декларації;

– та / або в рахунок сплати грошових зобов’язань або погашення податкового боргу за іншими плате-

жами в державний бюджет (тобто не тільки в рахунок погашення податкових зобов’язань із ПДВ) – для цього сума БВ відображається в рядку 20.2.2 декларації.

Претендувати на бюджетне відшкодування може платник ПДВ, який відповідає одночасно таким критеріям (пп. 200.19.1-200.19.3 п. 200.19 ст. 200 ПКУ [2]):

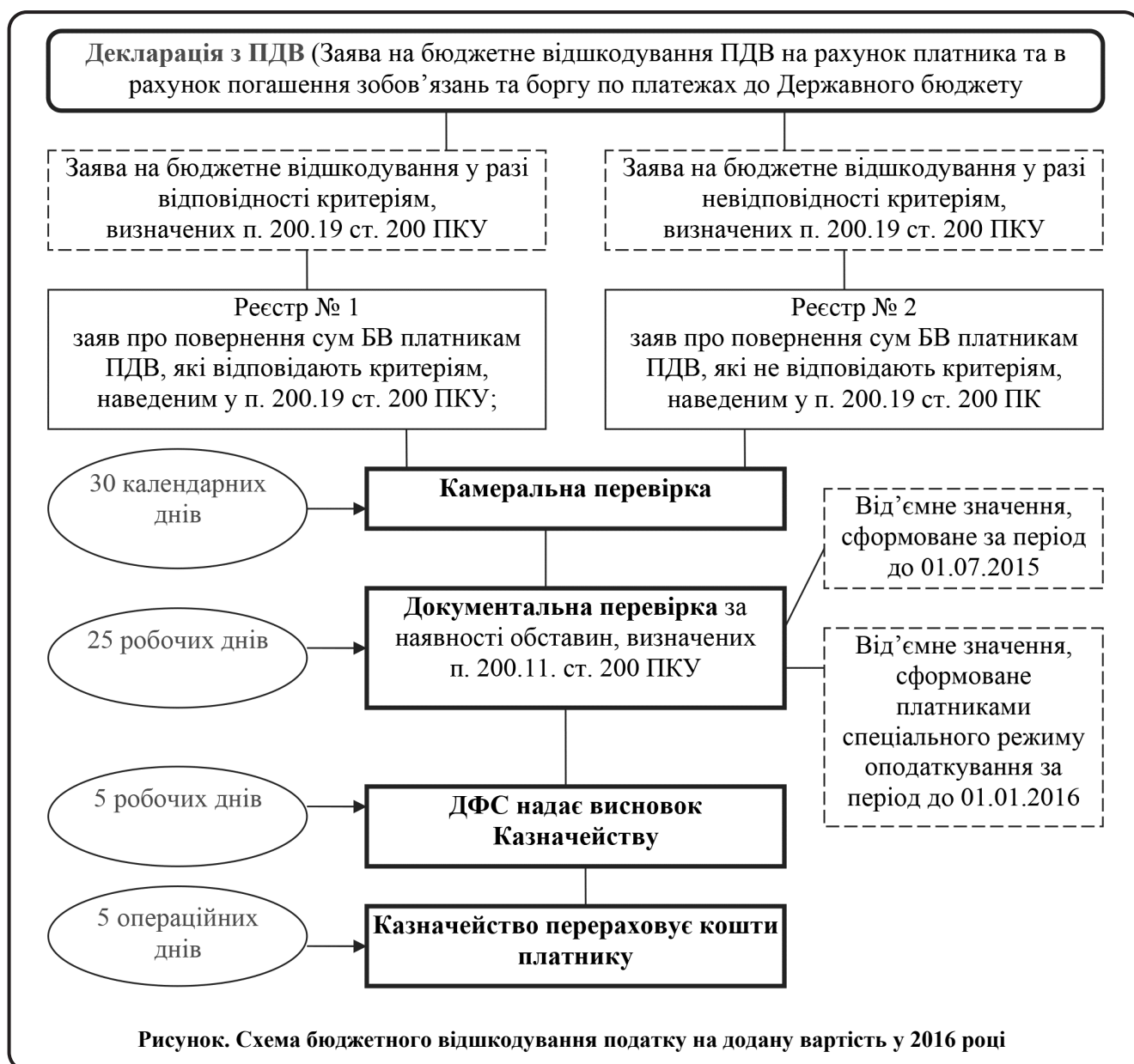
1) не перебуває в судових процедурах банкрутства;

2) включений до Єдиного державного реєстру (далі – ЄДР), при цьому до реєстру не внесено запис: про відсутність підтвердження відомостей про нього; про його відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання); прийняття рішення про припинення діяльності юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи; визнання повністю або частково недійсними статутних документів юридичної особи або змін до цих документів; припинення державної реєстрації юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи, якщо відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться ця процедура;

3) має у власності необоротні активи, залишкова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку втриє перевищує суму, заявлену до БВ, або одержав від банку фінансову гарантію на один рік, що діє із дня подання заяви про повернення суми БВ, а також здійснює експортні поставки, питома вага яких за останні 12 послідовних звітних періодів становить не менше 40 % загального обсягу поставок.

Дані про відповідність зазначеним критеріям відображаються в таблицях 1-3 додатка 4 до податкової декларації за звітний період, у якому платник ПДВ заявляє бюджетне відшкодування. Схему бюджетного відшкодування ПДВ, яка розпочала діяти з 01.02.2016 року та чинна по теперішній час наведено на рисунку.

Перевірка відповідності платника зазначеним критеріям здійснюється протягом 15 календарних днів (далі – к. д.), що настають за останнім днем подання декларації, за той звітний період, у якому зая-



влено БВ. Якщо платник не відповідає вищевказаним критеріям, тоді протягом 17 к. д. після закінчення строку подання декларації орган Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) повинен направити йому рішення з детальним поясненням і розрахунками за критеріями, які, на думку контролюючого органу, не виконуються. Якщо протягом цих 17 к. д. рішення платнику не надіслане, тоді за замовчуванням вважається, що він відповідає встановленим критеріям і має право на БВ (п. 200.21 ст. 200 ПКУ [3]).

Для одержання БВ платник ПДВ повинен подати разом із податковою декларацією з ПДВ за звітний період заяву за формою додатка 4 до декларації. Зая-

ви про повернення БВ повинні автоматично вноситися до відповідного реєстру протягом операційного дня їх одержання в хронологічному порядку. Форми реєстрів і порядок їх ведення затверджуються Кабінетом Міністрів України [5], а самі реєстри розміщуються на сайті ДФС.

Як бачимо з наведеної схеми (рис. 1), платники ПДВ, які мають право на БВ і подали відповідну заяву, одержують його, тільки якщо за результатами камеральної перевірки орган ДФС погодить заявлену суму. Документальна перевірка проводиться у випадках, передбачених п. 200.11 ст. 200 ПКУ [4], а камеральна – протягом 30 к. д. після закінчення строку подання податкової декларації з ПДВ.

**ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ СТРОКІВ
БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ**

За порушення строків бюджетного відшкодування податку на додану вартість згідно з п. 200.23 ст. 200 ПКУ [4] має нараховуватись пеня. Згідно з цією нормою суми ПДВ, не відшкодовані платникам протягом визначеного строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 % облікової ставки НБУ, встановленої на дату виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення [4]. Вінницький апеляційний адміністративний суд у справі № 822/1161/16 від 01.09.2016 р. зазначає: «За результатами проведення даної перевірки ДПІ у м. Хмельницькому складено акт №945/12-02/39702233 від 19 квітня 2016 року про результати камеральної перевірки даних, задекларованих у податковій звітності з податку на додану вартість, яким підтверджено правомірність визначення суми податку на додану вартість в розмірі 187826 грн., яка підлягає бюджетному відшкодуванню.

Проте, ДПІ у м. Хмельницькому направлено до управління Державної казначейської служби України у м. Хмельницькому Хмельницької області висновок із зазначенням суми, що підлягає бюджетному відшкодуванню лише 24 травня 2016 року, а фактично бюджетне відшкодування на рахунок у банку позивача перераховано 27 травня 2016 року.

Дані обставини слугували підставою для звернення ТОВ «Проскурівбудмеханізатор» до Хмельницького окружного адміністративного суду з даним позовом.

Задовольняючи позовні вимоги суд першої інстанції виходив з того, що позивачем виконані всі необхідні умови для отримання бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, а ДПІ у м. Хмельницькому своєчасно не надала органу, що здійснює казначейське обслуговування висновок із зазначенням суми, що підлягає автоматичному відшкодуванню з бюджету та відповідно ГУ ДКС України у Хмельницькій області несвоєчасно здійснено перерахування позивачу бюджетної заборгованості, що підтверджує право позивача стягнення пені...

Таким чином, колегія суддів погоджується з висновками суду першої інстанції про те, що оскільки висновок податкового органу повинен був бути поданий до органу Казначейської служби до 26.04.2016 року, а тому у зв'язку із бездіяльністю ДПІ у м. Хме-

льницькому позивач має право на стягнення пені у зв'язку з виникненням бюджетної заборгованості (а саме за період з 27.04.2016 року по 24.05.2016 року)» [6]. Таким чином, платники податків, які отримали право на бюджетне відшкодування ПДВ, але не отримали такого відшкодування з вини контролюючих органів, можуть звернутися до суду щодо захисту своїх прав у судовому порядку, і отримати позитивне рішення щодо вирішення вищевказаного питання.

23.08.2016 р. набрав чинності наказ Міністерства фінансів України від 13.07.2016 р. № 606 «Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість» [7]. Вищевказаним наказом затверджено оновлені форми висновку про суми бюджетного відшкодування ПДВ, на підставі яких органами Державної казначейської служби України проводиться повернення таких сум з державного бюджету платнику [8].

**БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ І СИСТЕМА
ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ**

Бюджетне відшкодування ПДВ напряму зв'язано з системою електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА), у якій формується податковий кредит кожного суб'єкта господарювання платника ПДВ. У доповідній записці № 3141/99-99-22-04-01-18 від 30.08.2016 р. начальника Головного управління внутрішньої безпеки ДФС України Ю.В. Шеремета зазначається: «В результаті вжитих ГУВБ заходів з'ясовано, що фактично відбулася штучна «імітація» в СЕА поповнення рахунку ПДВ підприємств, яку не можливо здійснити без володіння інформацією обмеженого доступу». Всього на таку суму сформовано «ліміт» на загальну суму 36,7 млн. грн. [9]. Тобто, чинна СЕА надає можливість створювати «фіктивний» податковий кредит з ПДВ, який потім або іде у бюджетне відшкодування або у зменшення податкового зобов'язання з ПДВ, що приносить величезні збитки державі. Щодо зникнення інформації з серверів ДФС у результаті збою у роботі АІС «Управління документами» (з 6 по 11 грудня 2015 р.) втрачено близько 3-х Терабайт інформації [10]. Таким чином, підприємства повинні бути обережними щодо формування податкового кредиту з ПДВ, який може мати ознаки «фіктивності» та декларувати суми ПДВ до бюджетного відшкодування, що сформованим за таким податковим кредитом з ПДВ, а це призведе до негативних наслідків при проведенні перевірки органами ДФС України.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, підсумовуючи, варто зазначити, що в процедурі бюджетного відшкодування ПДВ найпроблемнішим залишається питання позитивного висновку органів ДФС України про суми заявлені до відшкодування. Виходячи із практики минулих років платники ПДВ змушені були у судовому порядку оскаржувати

рішення контролюючих органів про завищення сум до відшкодування. А це для суб'єктів господарювання незаплановані витрати часу, фінансів та ресурсів. Та навіть, якщо органи ДФС підтвердили суми заявлені до відшкодування або є рішення суду, що підтверджує ці суми, то не факт, що Казначейство протягом трьох операційних днів здійснить перерахування цих коштів на рахунок платника податків. Оскільки, в Казначейства просто може не бути на це «вільних коштів», або якщо ці кошти і є, то в жодному нормативному акті не передбачена черговість, пріоритетність здійснення Казначейством таких транзакцій. Як бачимо, чинне податкове законодавства в частині відшкодування ПДВ доволі обмежує реальні способи стягнення платниками ПДВ заявлених до відшкодування грошових коштів. Порушені в статті питання не є вищепними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Безверхий К.** Схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість / К. Безверхий, О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8 – 9. – С.44 – 51.
2. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1454437206566826>.
3. **Лист** Державної казначейської служби України № 12-14/147-16091 від 22.09.2016 р.
4. **Наказ** Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 «Про затвердження форм та порядку заповнення податкової звітності з податку на додану вартість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/66224.html>.
5. **Постанова** Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку ведення реєстрів заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 22.02.2016 р. № 68 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/68-2016-%D0%BF>.
6. **Ухвала** Вінницького апеляційного адміністративного суду у справі № 822/1161/16 від 01.09.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/60938156>.
7. **Наказ** Міністерства фінансів України «Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість» від 13.07.2016 р. № 606 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/z1069-16>.
8. **Лист** Державної фіскальної служби України «Про бюджетне відшкодування податку на додану вартість» від 05.09.2016 р. № 29613/7/99-99-12-03-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/probyudghetne-vidshkoduvannya-1022283.html>.
9. **Доповідна** записка № 3141/99-99-22-04-01-18 від 30.08.2016 р. начальника Головного управління внутрішньої безпеки ДФС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://hubs.ua/economy/v-gfs-priznali-cho-sistema-elektronnoho-administrivaniya-nds-pomogaet-moshennikam-dokument-88568.html>.
10. **Наказ** Державної фіскальної служби України «Про результати перевірки» № 278 від 01.04.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://hubs.ua/wp-content/uploads/2016/04/prikaz_GFS_278.pdf?e351a1.

В статье рассмотрен механизм бюджетного возмещения НДС в Украине. В результате проведенного исследования проведен анализ фактического объема возмещения налога на добавленную стоимость в Украине за 2012-2015 г. Приведена схема бюджетного возмещения НДС в 2016 году. Полученный результат будет полезным как для субъектов хозяйствования, которые подали документы на бюджетное возмещение НДС, так и для государственных органов, осуществляющих такое возмещение.

Ключевые слова: механизм, бюджетное возмещение, НДС, налоговый кредит, проверка, пеня.

The article discusses the mechanism of VAT reimbursement in Ukraine. The research analyzed the actual volume refund of value added tax in Ukraine for 2012-2015. This scheme VAT reimbursement in 2016. The result will be beneficial for both entities that applied for VAT refund, so and public authorities carrying out a refund.

Keywords: mechanism, the budgetary compensation, VAT, tax credit, check, fine.