

изменение перечня местных налогов и сборов, сокращение объема налоговых льгот, уменьшение финансовой зависимости местных бюджетов от государственного бюджета.

**Научная новизна.** Применен комплекс методов по анализу и оценке рисков доходов местных бюджетов. Предложено некоторые пути уменьшения влияния бюджетных рисков при формировании доходной базы местных бюджетов.

**Практическая значимость.** Полученные результаты исследования являются основой для изучения и практического решения проблемы формирования рисков местных бюджетов. Предложенные методы анализа и оценки, а также возможные пути минимизации бюджетных рисков предоставят возможность повысить эффективность использования местных бюджетов.

**Ключевые слова:** риски доходов, местные бюджеты, налог с доходов физических лиц.

УДК 657.2

*Очеретко Л.М.,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,  
Горьковська Ю.С.,  
Запорізький національний технічний університет*

## АВТОМАТИЧНЕ БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ ПЛАТНИКАМ З ПОЗИТИВНОЮ ПОДАТКОВОЮ ІСТОРІЄЮ ПО ОПЕРАЦІЯХ З ЕКСПОРТУ ТОВАРУ

**Постановка проблеми.** Перспективи інтеграції України у світову економіку і розвиток її внутрішнього економічного потенціалу багато в чому визначаються масштабами і характером розвитку зовнішньоекономічної діяльності, ефективність якої цілком залежить від механізму оподаткування експортно-імпортних операцій та організації своєчасного одержання надійної і досить повної обліково-економічної інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання оподаткування експортно-імпортних операцій до тепер стоять на порядку денному не лише практичних працівників, але й науковців, серед яких І. Бережнюк, Є. Додін, Б. Кормич, С. Ківалов, А. Мазур, Д. Приймаченко, С. Терещенко та ін. Незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних і зарубіжних учених з питань справляння податку на додану вартість (далі – ПДВ), окремі питання щодо удосконалення справляння ПДВ в Україні опрацьовані поки що недостатньо. Це стосується, насамперед, відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією.

**Постановка завдання.** Метою статті є:

- розглянути критерії визнання платників ПДВ з позитивною податковою історією;
- розробити алгоритм автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основою регулювання діяльності підприємств України на зовнішніх ринках є Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 року № 959-XII (далі - Закон № 959), згідно з яким експорт (експорт товарів) – продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності (у тому числі з оплатою в негрошовій формі) з вивезенням або без вивезення цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. При цьому термін «реекспорт» («реекспорт товарів») означає продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України [9].

Проте варто наголосити, що поняття «експорт» в розумінні Закону № 959 дещо відрізняється від трактування даного поняття з позиції Митного кодексу України від 13 березня 2012 № 4495-VI (далі - МКУ), згідно з яким експорт (остаточне вивезення) - це митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язання щодо їх зворотного ввезення [2].

Водночас згідно Податкового кодексу України (далі – ПКУ) основною ознакою експорту товарів є факт їх вивезення за межі митного кордону України (абз. «г» п. 185.1 ст. 185 ПКУ та ст. 194 МКУ) [3].

Отже, результати аналізу перелічених законодавчих актів свідчать, що критерії визнання експортних операцій досить різняться (рис. 1).



**Рис. 1. Критерії визнання експортних операцій згідно чинного законодавства**  
Джерело : [2; 3; 9]

Проте, оскільки мова йде про податкові відшкодування ПДВ, то основним критерієм визнання експортних операцій (з податкової точки зору) доцільно визнати саме фактичне вивезення товарів за межі митної території України, підтверджене митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства (ст. 195 ПКУ) [3].

Відповідно до пп. 195.1.1 п. 195.1 ст. 195 ПКУ (із змінами та доповненнями) операції з вивезення товарів за межі митної території України, а саме у митному режимі експорту, у митному режимі реекспорту (якщо товари поміщені у такий режим відповідно до п. 5 частини першої ст. 86 МКУ), у митному режимі безмитної торгівлі та у митному режимі вільної митної зони оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою, а підприємства-експортери мають право на податкові відшкодування [3].

З 1 січня 2014 року підприємства з позитивною податковою історією платника ПДВ мають можливість отримати відшкодування податку на додану вартість за 11 робочих днів. Для таких платників термін проведення камеральної перевірки декларації з ПДВ скорочено до п'яти календарних днів від дня подання податкової декларації.

Для отримання статусу платника з позитивною податковою історією платник податку на додану вартість повинен протягом попередніх 36 послідовних місяців відповідати критеріям, визначеним Постановою КМУ від 25 січня 2012 року № 73 «Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію» [7] та Методичним рекомендаціям щодо застосування постанови № 73, затвердженої наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 891 [6].

Перелік показників, на підставі яких формуються критерії, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважатиметься таким, що має позитивну податкову історію, подано на рис. 2.

Проте, оскільки розрахунок на відповідність критеріям, установленим пунктом 200.19 статті 200 ПКУ, здійснюється лише за умови декларування суми бюджетного відшкодування в рядку 23.1 податкової декларації з податку на додану вартість, форма якої затверджена наказом Міндоходів від 13.11.2013 № 678, то платник податку вважається таким, що має позитивну податкову історію, не лише при декларуванні суми бюджетного відшкодування на поточний рахунок платника у банку у кожному із 36 попередніх послідовних місяців, а й за умови якщо він хоча б в одному чи в декількох із 36 попередніх послідовних місяців здійснював декларування інших показників декларації [8].



**Рис. 2. Критерії визнання платників ПДВ з позитивною податковою історією**  
Джерело : [3; 6; 7]

Окрім цього, претенденти на статус платника з позитивною податковою історією мають відповідати критеріям, необхідним для автоматичного відшкодування податку на додану вартість. Нагадаємо, такі суб'єкти господарювання мають регулярно подавати звітність, не перебувати у процедурі банкрутства, не мати податкового боргу та платити своїм найманим працівникам щонайменше дві з половиною мінімальних зарплати [5].

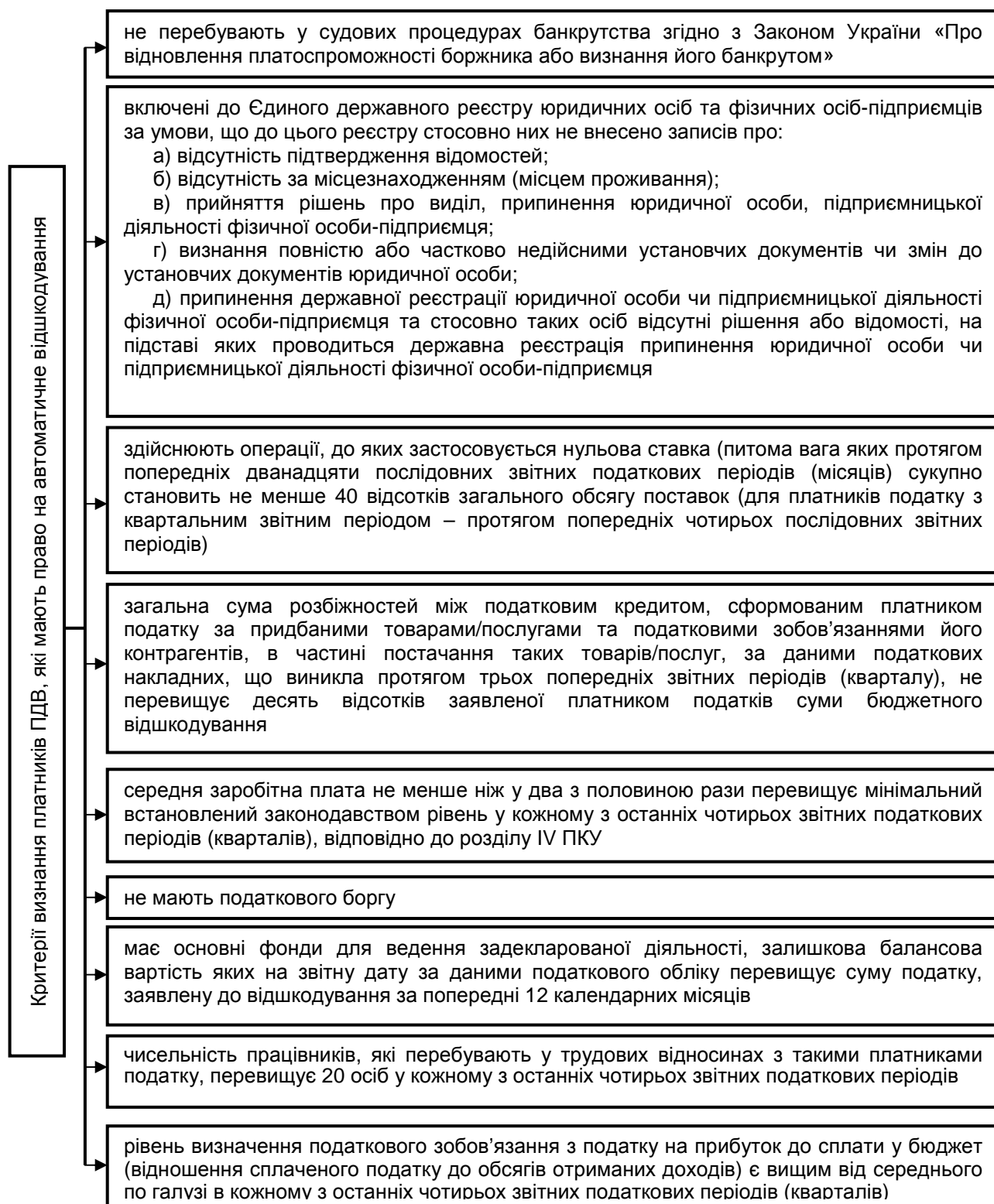
Згідно з п. 200.6 ПКУ, платник ПДВ самостійно приймає рішення про зарахування в повному обсязі належної йому суми бюджетного відшкодування або її частини у зменшення податкових зобов'язань із цього податку за наявності умов, передбачених п. 200.4 ПКУ. Таке рішення платника податку відображається ним у податковій декларації за той період, в якому виникає право на подання заяви про отримання бюджетного відшкодування. Законом України від 24.10.2013 р. № 657-VII норма п. 200.6 ПКУ доповнена новим абзацом, згідно з яким з 1 січня 2014 року платник податку зберігає право на отримання бюджетного відшкодування коштами у майбутніх звітних (податкових) періодах. Водночас із цього пункту з 1 січня 2014 року виключена норма, яка передбачала, що якщо платник податку прийняв рішення про зарахування повної або часткової належної йому суми бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань із цього податку, то зазначена сума не враховувалася при розрахунку бюджетного відшкодування у наступних податкових періодах [4]. Таким чином, починаючи зі звітних періодів 2014 року, якщо платник ПДВ у звітному періоді задекларував у рядку 23.2 декларації з ПДВ повну або часткову належну йому суму бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань із ПДВ наступних звітних (податкових) періодів і ця сума обліковується в особовій картці платника податку як переплата, то в наступних звітних податкових періодах він може цю суму повністю або частково задекларувати в рядку 23.1 як бюджетне відшкодування ПДВ на його розрахунковий рахунок. При цьому слід подати уточнюючі розрахунки за попередні звітні періоди.

Прискоренням податкового відшкодування ПДВ є перехід на автоматичне відшкодування.

Право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість відповідно до п. 200.19 ПКУ, з урахуванням змін внесених Законом України № 3609-VI, мають платники податку, які одночасно відповідають критеріям поданим на рис. 3 [3].

Визначення відповідності платника податку переліченим критеріям у відповідності до п. 4 Порядку № 1178 проводиться в автоматизованому режимі протягом п'ятнадцяти календарних днів після граничного терміну подачі звітності. Якщо платник податку не відповідає визначеним критеріям і не має права на автоматичне відшкодування податку, орган ДПС, відповідно до п. 200.21 ПКУ, зобов'язаний повідомити про це платника протягом 17 календарних днів після граничного терміну подачі звітності та надати детальні пояснення і розрахунки за критеріями, значення яких не дотримано [4].

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 [1, с. 30].



**Рис. 3. Критерії визнання платників ПДВ, які мають право на автоматичне відшкодування**

Джерело : [3]

Алгоритм автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією подано на рис. 4.



**Рис. 4. Алгоритм автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціях з експорту**

*Джерело: авторське бачення*

Порядок визначення суми податку, який підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України встановлено п. 200.1 ст. 200 ПКУ, згідно з якою сума відшкодування ПДВ визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Якщо в результаті розрахунку значення різниці між сумою податкових зобов'язань і податкового кредиту отримано від'ємне значення, то заповнюється рядок 19 декларації. При від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з п. 200.1 ст. 200 ПКУ, така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого, відповідно до ПКУ), а в разі відсутності податкового боргу – зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (п. 200.3 ст. 200 ПКУ) [3].

Якщо в наступному податковому періоді сума, розрахована згідно з п. 200.1 ст. 200 ПКУ, має від'ємне значення, то:

- бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України – сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги отримувачем послуг;

- залишок від'ємного значення попередніх податкових періодів після бюджетного відшкодування включається до складу сум, що відносяться до податкового кредиту наступного податкового періоду (п. 200.4 ст. 200 ПКУ) [3].

**Висновки з проведеного дослідження.** Враховуючи вищезазначене, можна дійти таких висновків та узагальнень, що перевагами автоматичного податкового відшкодування ПДВ слід визнати:

по-перше, для кожного платника податків створюється рівноправне партнерство держави та бізнесу;

по-друге, всі операції виконує комп'ютерна програма, тож відсутній вплив людського фактору;

по-третє, п'ятиденний термін автоматичного відшкодування ПДВ на рахунки платників;

по-четверте, підвищення рівня ефективності адміністрування ПДВ та виключення можливості зловживань;

і остання перевага для платників – відсутність перевірок.

Тож, одним з пріоритетних завдань органів ДПС на перспективу має стати досягнення стовідсоткового відшкодування підприємствам ПДВ в автоматичному режимі. Саме від платників, а не від податківців залежатиме чи зможуть вони скористатися правом на автоматичне відшкодування ПДВ чи ні, тобто відшкодування ПДВ за автоматичною формою є абсолютно прозоре.

### **Бібліографічний список**

1. Людмила Косміна. Визначення суми ПДВ, що підлягає відшкодуванню з бюджету / Людмила Косміна, Валентина Авраменко // Вісник міністерства доходів і зборів. – 2012. - № 41. - С. 29-38.

2. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/4495-17>

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України від 24.10.2013 р. № 657-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/657>

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України від 07.07.2011 №3609-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/3609-17>

6. Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію : Методичні рекомендації щодо застосування Постанови КМУ від 25 січня 2012 року № 73, затвердженої наказом Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 891 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minrd.gov.ua/.../Poryadok\\_pozitivna\\_stor.ya](http://www.minrd.gov.ua/.../Poryadok_pozitivna_stor.ya)

7. Про затвердження критеріїв, у разі відповідності яким платник податку на додану вартість вважається таким, що має позитивну податкову історію : Постанова КМУ від 25 січня 2012 року № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/73>

8. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 № 678 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/678>

9. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16.04.1991 року № 959-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/959-12>

### References

1. Kosmina, Liudmyla and Avramenko, Valentyna (2012), "Determination of the amount of VAT to be recovered from the budget", *Visnyk ministerstva dokhodiv i zboriv*, no 41, pp. 29-38.

2. Verkhovna Rada Ukrainy (2012), "Mytnyi kodeks Ukrainy", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/4495-17>.

3. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), "Podatkovi kodeks Ukrainy", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.

4. Verkhovna Rada Ukrainy (2013), "Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny shchodo obliku ta reyestratsii platnykiv podatkiv ta udoskonalennia deiakykh polozhen", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/657>

5. Verkhovna Rada Ukrainy (2011), "Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakonodavnykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia okremykh norm Podatkovoho kodeksu Ukrainy", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/3609-17>.

6. Ministerstvo dokhodiv i zboriv Ukrainy (2013), "Pro zatverdzhennia kryteriiv, u razi vidpovidnosti yakym platnyk VAT vvazhaietsa takym, shcho maie pozytyvnu istoriiu", available at: [http://www.minrd.gov.ua/.../Poryadok\\_pozytivna\\_stor.ua](http://www.minrd.gov.ua/.../Poryadok_pozytivna_stor.ua)

7. Kabinet Ministriv Ukrainy (2012), "Pro zatverdzhennia kryteriiv, u razi vidpovidnosti yakym platnyk VAT vvazhaietsa takym, shcho maie pozytyvnu istoriiu", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/73>

8. Ministerstvo dokhodiv i zboriv Ukrainy (2013), "Pro zatverdzhennia form ta Poriadku zapovnennia i podannia podatkovoi zvitnosti z VAT", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/678>

9. Verkhovna Rada Ukrainy (1991), "Pro zovnishnoekonomichnu diialnist", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/959-12>

### **Очеретько Л.М., Горячковська Ю.С. АВТОМАТИЧНЕ БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ ПЛАТНИКАМ З ПОЗИТИВНОЮ ПОДАТКОВОЮ ІСТОРІЄЮ ПО ОПЕРЦІЯХ З ЕКСПОРТУ ТОВАРУ**

**Мета** полягає в розгляді критеріїв визнання платників ПДВ з позитивною податковою історією та розробці алгоритму автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією.

**Методика дослідження.** Для досягнення поставленої мети в статті використано: аналітико-монографічний – при вивченні літературних джерел; системно-аналітичний метод – при дослідженні законодавчих чи інших нормативно-правових актів з питань регулювання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціям з експорту товару; абстрактно-логічний метод - для узагальнення теоретичних положень, встановлення причинно-наслідкових зв'язків і формування висновків та пропозицій.

**Результати.** Розглянуто критерії визнання експортних операцій згідно чинного законодавства. Дано авторське визначення поняття «експорт товару», як фактичного вивезення товарів за межі митної території України, підтвердженого митною декларацією, оформленою відповідно до вимог митного законодавства (ст. 195 ПКУ).

Досліджені критерії визнання платників ПДВ з позитивною податковою історією та критерії визнання платників ПДВ, які мають право на автоматичне відшкодування. Запропоновано алгоритм автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціям з експорту товарів.

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає в розробці алгоритму автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціям з експорту товарів, який забезпечить абсолютну прозорість механізму відшкодування ПДВ.

**Практична значущість** полягає в тому, що основні положення даного дослідження у формі пропозицій можуть бути використані в практичній діяльності органів ДПС в процесі організації



алгоритм автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ платникам з позитивною податковою історією по операціям з експорту товарів.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, податкові відшкодування, автоматичне бюджетне відшкодування, платники з позитивною податковою історією.

#### **Ocheretko L.M., Horiachkovska Yu.S. AUTOMATIC BUDGETARY VAT COMPENSATION FOR PAYERS WITH POSITIVE TAX HISTORY BY TRANSACTIONS WITH EXPORT OF GOODS**

**Purpose** consists in consideration of criteria of confession of payers of PDV with positive tax history and development of algorithm of automatic budgetary compensation of PDV payers with positive tax history.

**Methodology of research.** For achievement of the put purpose it is used in the article: analytical monographic – at the study of literary sources; system analytical method – at research of legislative or other normatively legal acts on questions adjusting of automatic budgetary compensation of PDV payers with positive tax history for to the operations from the export of commodity; abstractly logical method - for generalization of theoretical positions, establishing causal investigation connections, forming of conclusions and suggestions.

**Findings.** The criteria of confession of export operations are considered in obedience to a current legislation. Author determination of concept «to the export of commodity» is given, as an actual outbound of commodities outside custom territory of Ukraine, confirmed customs declaration, designed in accordance with the requirements of customs legislation (item 195 PKU). The criteria of confession of payers of PDV with positive tax history and criteria of confession of payers of PDV, which have a right on an automatic compensation, are considered. The algorithm of automatic budgetary compensation of PDV payers is offered with positive tax history for to the operations from the export of commodities.

**Originality** of the got results consists in development of algorithm of automatic budgetary compensation of PDV payers with positive tax history for to the operations from the export of commodities, which will provide absolute transparency of mechanism of compensation of PDV.

**Practical** consists in that the substantive provisions of this research in form suggestions can be used in practical activity of organs of DPS in the process of organization algorithm of automatic budgetary compensation of PDV payers with positive tax history for to the operations from the export of commodities.

**Key words:** tax value-added, tax compensations, automatic budgetary compensation, payers with positive tax history.

#### **Очеретько Л.М., Горячковская Ю.С. АВТОМАТИЧЕСКОЕ БЮДЖЕТНОЕ ВОЗМЕЩЕНИЕ НДС ПЛАТЕЛЬЩИКАМ С ПОЗИТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ ИСТОРИЕЙ ПО ОПЕРАЦИЯМ С ЭКСПОРТА ТОВАРА**

**Цель** состоит в рассмотрении критериев признания плательщиков НДС с позитивной налоговой историей и разработке алгоритма автоматического бюджетного возмещения НДС плательщикам с позитивной налоговой историей.

**Методика исследования.** Для достижения поставленной цели в статье использовано: аналитико-монографический метод – при изучении литературных источников; системно аналитический метод – при исследовании законодательных или других нормативно правовых актов по вопросам регулирования автоматического бюджетного возмещения НДС плательщикам с позитивной налоговой историей по экспортным операциям; абстрактно логический метод - для обобщения теоретических положений, установление причинно-следственных связей и формирование выводов и предложений.

**Результаты.** Рассмотрены критерии признания экспортных операций согласно действующего законодательства. Дано авторское определение понятия «экспорта товара», как фактического вывоза товаров за пределы таможенной территории Украины, подтвержденного таможенной декларацией, оформленной в соответствии с требованиями таможенного законодательства (ст. 195 НКУ).

Исследованы критерии признания плательщиков НДС с позитивной налоговой историей и критерии признания плательщиков НДС, которые имеют право на автоматическое возмещение. Предложен алгоритм автоматического бюджетного возмещения НДС плательщикам с позитивной налоговой историей по экспортным операциям.

**Научная новизна** полученных результатов состоит в разработке алгоритма автоматического бюджетного возмещения НДС плательщикам с позитивной налоговой историей по экспортным операциям, который обеспечит абсолютную прозрачность механизма возмещения НДС.

**Практическая значимость** состоит в том, что основные положения данного исследования в форме предложений могут быть использованы в практической деятельности органов ДПС в процессе организации алгоритм автоматического бюджетного возмещения НДС плательщикам с позитивной налоговой историей по экспортным операциям.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, налоговые возмещения, автоматическое бюджетное возмещение, плательщики с позитивной налоговой историей.