

УДК 330.143

О.Я. ГОРДІН, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Ключові слова: податок на додану вартість, бюджетне відшкодування

Дослідження змісту та особливостей законодавчого регулювання елементів правового механізму податку на додану вартість є напрямком, за яким податковому праву ще необхідно розвиватись найближчим часом. Окремих праць, які би стосувались акцизного збору чи податку на додану вартість, на сьогодні в Україні не існує. На початку ХХІ ст. вийшла монографія Г.В. Бех, де аналізувався зміст інституту непрямого оподаткування в цілому. Окремої ж характеристики не лише будь-яких елементів податку на додану вартість чи акцизного збору, але й непрямих податків в цілому не було. В Російській Федерації декілька років тому вийшло монографічне дослідження Р.А. Шепенко «Акцизи», в якому досліджувався характер одного з різновидів непрямих податків. Певну увагу окремим сторонам непрямого оподаткування приділяли в своїх працях Г.В. Бех, О.Ю. Грачова, М.В. Івлева, Ю.О. Крохіна, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв, Д.М. Щокін.

Виходячи з цього, в цій статті ми намагаємось проаналізувати один із елементів правового механізму податку на додану вартість. Як нам здається, бюджетне відшкодування відноситься до факультативних елементів, що притаманні правовому механізму. Це пояснюється тим, що такий специфічний режим повернення коштів із бюджету застосовується практично в єдиному податку. Повернення коштів платнику здійснюється на межі бюджетного та податкового режиму регулювання. Саме тому метою даної публі-

кації є дослідження змісту, природи, місця та форм бюджетного відшкодування за одним із найголовніших податків податкової системи України – податку на додану вартість. Новизна роботи визначається вибором недостатньо вивченої теми. Дана стаття є спробою дослідити один із факультативних елементів правового механізму податку на додану вартість – бюджетне відшкодування.

Відшкодування податку на додану вартість є різновидом бюджетного відшкодування в цілому. Особливість його місця в бюджетно-податковому регулюванні залежить від двох особливостей. По-перше, це відшкодування, яке посідає на правомірних діях усіх учасників відносин. Цим воно принципово відрізняється від відшкодування, що пов'язане з надмірно сплаченими або незаконно стягнутими податками до бюджетів. Останнє пов'язане з помилками при визначенні податкового обов'язку або порушеннями в діях контролюючих органів, податкових агентів тощо. По-друге, відшкодування податку на додану вартість є похідним різновидом відшкодування непрямих податків. Якщо бюджетне відшкодування може застосовуватися як до акцизного збору, так і до податку на додану вартість і, відповідно до цього, буде характеризуватися низкою родових ознак, особливостей, то відшкодування саме з податку на додану вартість відрізняється рисами, притаманними виключно цьому податку.

Відшкодування з податку на додану вартість виступає як сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість із бюджету. Повертається виключно така частка сплачених коштів, яка утворилась у зв'язку з надлишковою сплатою податку. Цей надлишок формується при зіставленні суми податку на додану вартість, який сплачує платник при придбанні товарів (робіт, послуг) і суми податку на додану вартість при реалізації товарів (робіт, послуг), у виробництві або здійсненні яких брали участь товари (роботи, послуги), придбані або отримані ним. Можливі два підсумки ре-

зультату після такого зіставлення: при перевищенні частки податку на додану вартість, який утворено за участі платника над часткою цього ж податку, яка увійшла в обіг при придбанні товарів (робіт, послуг) платником, формуються підстави для відшкодування з бюджету різниці; в іншому випадку співставлення таких же часток податку на додану вартість призводить вже не до відшкодування, а до податкового кредиту.

Хотілося би звернути увагу на принципову різницю цих двох випадків із боку визначення обов'язку учасника податкових відносин. При бюджетному відшкодуванні обов'язок формується у особи, до коштів якої залучено частку податку на додану вартість, тобто, владної сторони – держави. Це дуже специфічна ситуація, яка принципово відрізняється від владно-імперативного регулювання фінансових відносин, коли представникам владної сторони відносин належать, фактично, виключно права, в той час як правосуб'єктність іншої сторони будується переважно (а іноді і виключно) за рахунок обов'язків. В випадку ж із бюджетним відшкодуванням, обов'язок щодо повернення коштів із бюджету належить виключно державі. В іншому випадку, при податковому кредиті, утворюється традиційна, класична конструкція для податково-правового регулювання, коли обов'язок знов-таки притаманний виключно платнику, який, фактично, і кредитується в цьому випадку.

Негативна різниця при визначенні суми податку на додану вартість формує у платника право на відшкодування утвореної різниці за рахунок того фонду, куди спрямовуються кошти від сплати податку. Ці кошти надходять до державного бюджету. В цьому випадку необхідно погодитись з положенням, що подібне відшкодування зовні схоже із процедурою повернення зайво сплачених сум податку [1, с.153]. Треба враховувати, що виникнення передумов і обов'язку перерахування платникові сум з бюджету – це принципово різна природа. Показовим є і той факт, що російським податковим законодав-

ством такі процедури регулюються різними нормами (ст.78, 176 Податкового кодексу Російської Федерації) [2, с.71-73, 183-186].

Законодавчі зміни стосовно режиму податкового відшкодування з податку на додану вартість є одними з найбільш мобільних у чинному законодавстві України. Фактично, кожним законом про державний бюджет тим чи іншим чином вносяться певні корегування. На діючий режим визначення бюджетного відшкодування суттєво вплинули зміни, внесені Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік», і деяких інших законодавчих актів України» [3] у Закон України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» [4] і, відповідно – у Закон України «Про податок на додану вартість» [5]. У новій редакції Закону України «Про податок на додану вартість» виключена ст.8. Цією нормою регулювався порядок проведення експортного відшкодування, яке відрізнялося певними особливостями в порівнянні з режимом відшкодування податку на додану вартість в цілому. З введенням в дію цих змін розрахунків і порядок відшкодування не залежать від виду здійснюваних платником операцій (експортних і здійснюваних на території України). Не підпадають під оподаткування податком на додану вартість за нульовою ставкою операції, пов'язані з експортом.

Регулювання бюджетного відшкодування податку на додану вартість припускає наявність двох форм. Вони базуються на особливостях обчислення податку, що обумовлює існування загального й спеціального порядку [1, с.153-156]. Загальний порядок відшкодування діє відносно оподаткування всіх операцій, що підпадають під визначення суми податку за базовою або зниженою ставкою. В той же час спеціальний порядок відшкодування визначає обчислення податку на додану вартість відносно операцій, яке припускає використання нульової ставки.

Ці способи характеризуються як загальними, родовими рисами, так і принциповими особливостями. Єдність, загальні риси цих

форм відшкодування податку на додану вартість обумовлюють використання єдиних способів відшкодування податку: залику або повернення. В той же час відмінності між цими способами стосуються підстав і строків відшкодування. Принциповим є те, що спеціальний порядок оподаткування з використанням нульової ставки й відповідного відшкодування сум податку застосовується у спеціальному випадку. Це стосується здійснення платником операцій з реалізації окремих товарів і не стосується зобов'язання в цілому. Спеціальний порядок оподаткування з використанням нульової ставки стосується подібної реалізації, що впливає з певної угоди або контракту.

Відшкодування податку на додану вартість з бюджету здійснюється протягом періоду, в рамках якого з Державного бюджету України перераховується належна йому сума податку. Кошти, що підлягають сплаті (перерахуванню) в рахунок податкового зобов'язання у бюджет або бюджетне відшкодування, визначаються як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду й сумою податкового кредиту такого ж звітного податкового періоду. При позитивному значенні цієї суми, вона підлягає сплаті (перерахуванню) у бюджет. Перерахування таких коштів здійснюється у строки, встановлені для відповідного податкового періоду. В іншому випадку, при негативному значенні така сума враховується в зменшення суми податкового боргу. Безумовно, що в цьому випадку податковий борг утворюється виключно по такому ж податку, і виникає за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого). При відсутності заборгованості кошти зараховуються до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Негативне значення бюджетного відшкодування диференціюється стосовно повернення сум податку:

а) бюджетному відшкодуванню підлягає частина такого негативного значення, що дорівнює сумі податку, фактично сплаченої

одержувачем товарів (послуг) у попередньому податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг);

б) залишок негативного значення після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Ще однією особливістю відносин з бюджетного відшкодування є участь у цих відносинах спеціальних суб'єктів. Відшкодування податку на додану вартість із бюджету здійснюється органами Державного казначейства України. Їх участь у цих відносинах є похідною і має подвійний характер. Підставою для підключення органів Державного казначейства України є рішення податкових органів або суду. Безумовно, що це забезпечує і різні особливості процедурних аспектів розподілення та реалізації повноважень представників владної сторони податкових відносин.

Висновки податкових органів, на підставі яких забезпечується участь органів державного казначейства, подаються не пізніше ніж за 5 робочих днів до закінчення строку відшкодування. В той же час, рішення суду можуть надходити в органи Державного казначейства в інший термін. Для забезпечення повноти контролю за правильністю відшкодування з бюджету сум податку в цьому випадку не пізніше наступного дня після одержання його копія передається в податковий орган. І лише на цій підставі формується рішення в загальному порядку в п'ятиденний строк з дати надходження в податковий орган.

Місце органів Державного казначейства в регулюванні відносин бюджетного відшкодування визначається тим, що вони виконують функції касира бюджетних коштів, здійснюють організацію виконання бюджету, керування рахунками бюджету [1, с.154]. В цій ситуації податковий орган ухвалює та деталізує рішення щодо повернення суми податку з бюджету. Фактичне ж виконання цього рішення забезпечується саме органами казначейства. Казначейські органи здійсню-

ють платежі з бюджетних рахунків, що ще раз свідчить про специфічну бюджетно-податкову комплексність відносин з бюджетного відшкодування.

Реалізація права платника на бюджетне відшкодування диференціюється залежно від строку, протягом якого належна платникові сума податку на додану вартість підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України. Надходження коштів платнику залежить від виду операцій, які здійснюються ним у звітному періоді. Відшкодування при настанні строку проводиться відповідно до рішення платника податку. Воно відображається в податковій декларації шляхом:

а) перерахування грошових сум з бюджетного рахунку на рахунок платника податку в установі банку, що його обслуговує;

б) зарахування суми відшкодування за рахунок платежів по податку на додану вартість;

в) зарахування суми відшкодування в рахунок інших податків, зборів (обов'язкових платежів), які надходять до Державного бюджету України.

Реалізація механізму бюджетного відшкодування передбачає наявність у платника права зміни напрямку надходження коштів. Це стосується ситуацій, коли у платника є податковий борг за іншими платежами. В такій ситуації він має право звернутися в податковий орган із заявою про зміну напрямку відшкодування. Воно може бути спрямоване на погашення існуючого податкового боргу. На підставі заяви платника податковим органом вносяться зміни до визначеного платником напрямку відшкодування. Виходячи з цього, податковим органом формується висновок у режимі «зміна напрямку відшкодування при настанні строку відшкодування», і після цього в загальному порядку подається в органи Державного казначейства України.

В режимі бюджетного відшкодування податку на додану вартість платнику надається спеціальне право, використовуючи яке він може звернутися в податковий орган із заявою про повернення сум відшкодування на

поточний рахунок або зарахування їх у рахунок інших платежів, які надходять у Державний бюджет України. Таке право може бути застосовано, якщо протягом трьох звітних періодів після дати відшкодування суми податку на додану вартість суми його повністю або частково не були використані платником у погашення податкових зобов'язань (при їх відсутності). В цій ситуації податковим органом на підставі заяви платника формується висновок у режимі «зміна напрямку відшкодування по сумах податку на додану вартість, не використаними платником на погашення податкових зобов'язань». В такому висновку вказуються реквізити декларації, по якій проведене відшкодування, та яка у загальному порядку подається в органи державного казначейства.

Чинне податкове законодавство України не звертає увагу на особливість суб'єктивного ставлення платника до виконання обов'язку в режимі бюджетного відшкодування. В той же час, відповідно до правових позицій Конституційного суду Російської Федерації обов'язок по відшкодуванню податку на додану вартість виникає тільки відносно сумлінних платників податків [6, с.152]. При цьому обов'язок по доведенню дійсності відомостей і документів, що надані платниками податків, покладається на податковий орган. Порушення порядку бюджетного відшкодування, відсутність підстав для нього, тягне за собою можливість втрати права на перерахування в подібному режимі коштів з бюджету, застосування санкцій.

Показово, що податкове законодавство Російської Федерації передбачає наслідки порушення податковими органами й органами казначейства строків, установлених для здійснення ними дій по поверненню суми податку з бюджету. На суму, що підлягає поверненню платникові податків, нараховуються відсотки, виходячи зі ставки рефінансування Центрального банку Російської Федерації. До того ж, відсотки нараховуються за несвоєчасне здійснення певних дій (ст.176) [2]. У цьому випадку відсотки роз-

глядаються як заходи захисту майнових інтересів платника податків. В основі такого повернення повинне лежати винятково законне рішення податкового органа [1, с.158-160].

У новій редакції Закону України «Про податок на додану вартість» виключена ст.8, що регулювала порядок проведення експортного відшкодування податку на додану вартість. Експортне відшкодування податку на додану вартість - це форма прискореного бюджетного відшкодування податку на додану вартість, що була введена [5] спеціально для заохочення українських суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при здійсненні розрахунків як з іноземними суб'єктами підприємницької діяльності (покупцями товарів - робіт, послуг), так і з вітчизняними суб'єктами господарювання (постачальниками таких товарів - робіт, послуг) винятково в грошовій формі. У регулюванні експортного відшкодування можна виділити два кардинальних етапи: до 31.03.2005 року та після.

На першому етапі¹ право на експортне відшкодування мали платники, якими у звітному податковому періоді були здійснені експортні операції. У платника податку на додану вартість - експортера була можливість одержати відшкодування податку на додану вартість, сплаченого коштами при придбанні товарів (робіт, послуг), які використовувались з метою здійснення експортних операцій. Сума передоплати враховувалася в експортному відшкодуванні в місяці фактичного вивозу товарів. Якщо ж підприємство поставляло товари нерезиденту на митній території України (тобто, без їх фактичного вивозу за межі України), то дана операція підлягала оподатковуванню по ставці 20 відсотків. Таким чином, без фактичного вивозу товарів продавець не мав права на застосування нульової ставки податку на додану вартість і, відповідно - на експортне відшкодування.

¹ Дата набрання чинності Законом України [3].

Одержати експортне відшкодування можна було тільки після фактичного підтвердження результатів робіт (послуг). Підтвердження базувалося на акті виконаних робіт (послуг), який засвідчувався двома сторонами. При цьому експортер повинен був указати це в декларації надходження коштів по податку на додану вартість у звітному періоді. Це стосувалося ситуації, коли він одержував від нерезидента передоплату за роботи (послуги), призначені для споживання за межами України. Для одержання експортного відшкодування йому необхідно було фактично виконати роботи (послуги) до граничного строку подання декларації по податку на додану вартість і Розрахунку експортного відшкодування.

Другий етап розпочався після 31.03.2005 року. Експортне відшкодування як вид прискореного бюджетного відшкодування скасовано. З 01.06.2005 року набув чинності п.7.7 ст.7 Закону України «Про податок на додану вартість» у редакції Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» і деяких інших законодавчих актів України», відповідно до якого на сьогодні здійснюється бюджетне відшкодування податку на додану вартість [5].

ЛІТЕРАТУРА

1. Налоговое право России. Особенная часть: Учебник /Отв. ред. Н.А Шевелева. - М.: Юристъ, 2004. - 327 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. -М.: Изд-во Омега-Л, 2006. - 612 с.
3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» і деяких інших законодавчих актів України» від 07.07.2005 р., № 2771-IV // ВВР України. -2005. -№ 17 (№ 18-19). -Ст.267.
4. Закон України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» від 23.12.2004 р., № 2285-IV // ВВР України. -2005. -№ 7-8. - Ст.162.
5. Закон України «Про податок на додану

вартість» від 03.04.1997 р., № 168/97-ВР // ВВР України. -1997. –№ 21. –Ст.156.

6. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Судебная практика по налоговым и фи-

нансовым спорам: 2004 год /Под ред. А.В. Брызгалина. –Екб.: Изд-во «Налоги и финансовое право», 2005. – 272 с.

Гордін О.Я. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість // Форум права. -2008. -№ 2. –С.80-85 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08gojndv.pdf>

Досліджується зміст та особливості законодавчого регулювання елементів правового механізму податку на додану вартість, зокрема, зміст, природа, місце та форми бюджетного відшкодування.

Гордин А.Я. Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость

Исследуется содержание и особенности законодательного регулирования элементов правового механизма налога на добавленную стоимость, в частности, содержание, природа, место и формы бюджетного возмещения.

Gordin A.Ja. Regulation of compensation of the tax to the added cost

The maintenance and features of legislative regulation of elements of a legal mechanism of the tax to the added cost, in particular, the maintenance, a nature, a place and forms of budgetary compensation is investigated.