

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ



О. В. Майстренко

кандидат юридичних наук, начальник відділу податкового законодавства Департаменту фінансового законодавства Міністерства юстиції України

У статті досліджено проблеми бюджетного відшкодування податку на додану вартість та запропоновано шляхи його вдосконалення.

Ключові слова: податок на додану вартість, податковий кредит, податкове зобов'язання, бюджетне відшкодування податку на додану вартість.

В статье исследованы проблемы бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость и предложены пути его усовершенствования.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговый кредит, налоговое обязательство, бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость.

In this article it is considered the problems of budgetary compensation of the value-added tax and the ways of improvement of order of budgetary compensation of the value-added tax.

Keywords: value-added tax, tax credit, tax obligation, budgetary compensation of the value-added tax.

У світовій практиці податок на додану вартість (ПДВ) вважається одним з найбільш ефективно працюючих податків, що стимулює національного виробника. Це непрямий бюджетоутворюючий податок. У другій половині ХХ ст. в розвинених країнах його вводили, щоб обмежити перевиробництво.

У перше податок на додану вартість було запроваджено у Франції в 1954 р. Потім ПДВ набув великого поширення: спочатку в інших країнах Європи, а пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. На сьогодні податок на додану вартість стягується більше, ніж у 130 країнах світу. Його розмір різниться від 5 до 28 %. Наприклад, ставка ПДВ в Японії становить 5%, Канаді – 7%, Панамі – 5%, Росії – 18%. З економічно розвинених країн ПДВ відсутній в США, Швейцарії та Австралії, де замість нього діє податок з продаж за ставкою від 2 до 11 %.

Також слід відзначити, що наявність ПДВ є обов'язковою умовою для вступу нових членів до Європейського Союзу.

Україна взяла за основу французьку модель ПДВ. На початку 90-х років цей податок був запроваджений для наповнення бюджету. На той час діяла ставка в розмірі 28%, на сьогодні – 20%. При цьому в проєкті Податкового кодексу України, який розробив Уряд, її пропонується знизити до 17% з 1 січня 2014 р.

За оперативними даними Державного казначейства України, до загального фонду державного бюджету за січень-вересень 2010 р. надійшло 143,8 млрд грн. Зокрема, податку на додану вартість надійшло 87,9 млрд грн, податку на прибуток підприємств 24,1 млрд грн, акцизного збору 17,5 млрд грн, ввізного мита 5,8 млрд грн, інші надходження – 8,5 млрд грн. При цьому здійснено відшкодування ПДВ грошовими коштами на суму 15,8 млрд грн.

Головна особливість цього податку полягає в тому, що його платниками фактично є кінцеві споживачі товарів і послуг, причому як споживачі товарів і послуг виробничо-технічного призначення, так і споживачі товарів і послуг особистого призначення. За допомогою цього податку між кінцевими споживачами рівномірно розподіляється та частина створеного в суспільстві продукту, яка має централізуватись і задовольняти загальнодержавні потреби. Він стимулює економію витрат усіх видів матеріальних ресурсів, які не входять до складу валових витрат і собівартості продукції і, отже, не відшкодовуються підприємству, яке в такому разі виступає не як проміжний, а як кінцевий споживач (наприклад, будівельні матеріали для капітальних вкладень та інших робіт з поліпшення основних засобів, здійснених за рахунок власного прибутку або інших джерел фінансування, ряд витрат, не пов'язаних з веденням господарської діяльності). У сфері обігу податок на додану вартість стимулює продавців до стримування продажних цін на товари та послуги.

Податок на додану вартість має високу ефективність із фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не лише товари, а й роботи і послуги, забезпечує надійність та стабільність надходжень до бюджету. Універсальні ставки полегшують як обчислення податку для його платників, так і контроль податкових органів за правильністю та своєчасністю його сплати. Стягнення ПДВ на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг має наслідком рівномірний розподіл податкового тягаря між усіма суб'єктами господарювання.

ПДВ як один із головних податків, на якому базується податкова система України, є предметом широких дискусій щодо доцільності його застосування

та наслідків справляння для економічного розвитку і бюджету країни.

Окремі питання функціонування та вдосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні досліджували О. Данилов, Б. Карпінський, В. Копилов, С. Лекарь, В. Лисенко, В. Мельник, М. Науменко, А. Сігайов, А. Скрипник, А. Соколовська, В. Парнюк, Т. Паянок та ін.

Деякі вітчизняні науковці та державні діячі вважають, що «діюча ставка ПДВ є дещо завищеною», та наголошують на необхідності її зниження. І хоча зниження ставки податку має позитивне значення, оскільки воно буде сприяти збільшенню обсягів реалізації за рахунок зниження цін, що призведе до прискорення кругообігу фінансових ресурсів, що вкрай важливо для ефективного функціонування фінансової системи, все ж основні проблеми ПДВ полягають у невідпрацьованому механізмі його справляння [1, с. 89].

Гострота дискусій щодо ПДВ у світі та в Україні викликана істотними побічними ефектами, з якими на практиці виявилось пов'язане запровадження найпривабливішої його риси – механізму відшкодування сум податку, сплачених у складі ціни товарів (робіт, послуг).

Як зазначає, О. Я. Гордін, «відшкодування 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» [2, с. 80].

Основні засади адміністрування податку на додану вартість встановлені розділом V Податкового кодексу України (далі – Кодекс), який визначає категорії платників податку на додану вартість, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету.

Виходячи із положень ст. 14 Кодексу, 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 цього Кодексу.

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, та строки розрахунків з бюджетом визначено ст. 200 Кодексу.

Якщо за результатами звітного періоду різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду має від'ємне значення, то така сума підлягає (як надміру сплачена) відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України.

Відшкодування при настанні терміну проводиться згідно з рішенням платника податку, яке відображене в податковій декларації (одночасно може бути декілька напрямів відшкодування) шляхом:

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

зарахування суми відшкодування в рахунок платежів з податку на додану вартість.

Сутність механізму відшкодування податку на додану вартість полягає у тому, що за підсумками періоду (першого), в якому виникло від'ємне значення, платник податку бюджетного відшкодування не одержує. Сума такого від'ємного значення у цьому періоді враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного (другого) податкового періоду (п. 200.1 ст. 200 Кодексу).

Платник податку набуває права на бюджетне відшкодування лише у випадку, визначеному п. 200.4 ст. 200 Кодексу, коли за підсумками наступного (другого) звітного періоду від'ємне значення податку на додану вартість залишається. Однак відшкодуванню підлягає лише та частина від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередньому (першому) податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг). Інша частина від'ємного значення, що не потрапила під бюджетне відшкодування, включається до податкового кредиту наступного (третього) податкового періоду.

Таким чином, механізм бюджетного відшкодування податку на додану вартість за умови, якщо у першому та другому податкових періодах у платника податку є від'ємне значення суми податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, і при цьому відсутній податковий борг, має такий вигляд.

Платник податку, який має право на одержання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення повної суми бюджетного відшкодування, подає відповідному податковому органу податкову декларацію та заяву про по-

вернення цієї суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації.

До декларації додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування, а також оригінали митних декларацій (примірників декларанта), що підтверджують вивезення товарів (супутніх послуг) за межі митної території України (п. 200.8 ст. 200 Кодексу).

Відповідно до пунктів 200.10 – 200.13 статті 200 Кодексу, протягом 30 днів, наступних за днем отримання податкової декларації, податковий орган проводить документальну невиїзну (камеральну) перевірку заявлених у ній даних. За наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки. Перелік достатніх підстав, які надають право податковим органам на позапланову виїзну документальну перевірку платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Орган державної податкової служби зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу Державної казначейської служби України висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

На підставі отриманого висновку відповідного органу державної податкової служби орган Державної казначейської служби України видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування ко-

штів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку органу державної податкової служби.

Також, слід зазначити, що 27 квітня 2010 р. Верховною Радою України прийнято Закон України «Про Державний бюджет України на 2010 рік», ст. 25 якого було передбачено здійснення відшкодування податку на додану вартість платникам, у яких суми податку задекларовані до відшкодування до 1 травня 2010 р., підтверджені перевірками та не відшкодовані на дату набрання чинності цим Законом, шляхом оформлення облігацій внутрішньої державної позики з терміном обігу п'ять років.

Номінальна вартість облігації становить 1 тис. грн. Строк обігу облігацій – п'ять років. Погашення облігацій здійснювалося шляхом проведення кожного півріччя виплат з погашення основної суми боргу в розмірі 10 відсотків номінальної вартості облігації. Ставку доходності за облігаціями встановлено на рівні 5,5 відсотка річних.

Відшкодування сум податку на додану вартість здійснювалося на підставі поданої не пізніше 25 червня 2010 р. платником податку до органу державної податкової служби за місцем його реєстрації заяви про оформлення відшкодування податку на додану вартість облігаціями.

Підставою для проведення розрахунків облігаціями були реєстри і висновки про відшкодування сум податку на додану вартість органів державної податкової служби за місцем реєстрації платника податку, які подаються до органів Державного казначейства за місцем реєстрації платника податку.

В свою чергу, варто відзначити, що починаючи з 2000 р., загострилися проблеми з надходженням і відшкодуванням платникам податку на додану вар-

тість. Після тривалої економічної кризи відновилося реальне зростання ВВП завдяки експортній орієнтації економіки. Проте оподаткування експортних операцій на додану вартість за нульовою ставкою призводило до збільшення обсягів його повернення платникам. Крім того, внаслідок застосування злочинних схем в зовнішньоекономічній діяльності, мало місце відшкодування податку на додану вартість без фактичного здійснення експортних операцій. В результаті заборгованість з його відшкодування стрімко зростала.

Так, якщо обсяг невідшкодованих сум податку на додану вартість у 1999 р. становив 2,2 млрд грн, то у 2000 р. – 4 млрд грн, у 2001 р. – 5,8 млрд грн, а найбільших розмірів він досяг у 2002 – 2004 рр. На 1 січня 2003 р. бюджетна заборгованість з відшкодування податку на додану вартість складала 7,2 млрд грн, у тому числі 2,9 млрд грн – прострочена. На 1 січня 2004 р. відшкодуванню підлягало 6,4 млрд грн податку на додану вартість, з яких прострочена бюджетна заборгованість становила 1,8 млрд грн. Заборгованість держави з повернення підприємствам ПДВ станом на початок березня 2010 р. вперше перевищила 25 млрд грн.

Можливими причинами зростання заборгованості з відшкодування ПДВ є:

- недостатність бюджетного ресурсу, необхідного для відшкодування;
- наявність значної кількості заявок на незаконне відшкодування;
- тривалі терміни перевірок схем по ланцюгу постачання товарів;
- зміни, внесені до Закону України «Про податок на додану вартість» у 2005 р. у частині скасування нарахування пені за затримку відшкодування ПДВ у строки, визначені законом, у розмірі 120% облікової ставки НБУ.

Вчасне відшкодування ПДВ має велике значення для суб'єктів господарювання.

Відшкодування ПДВ необхідне в першу чергу експортерам. Адже ПДВ – це внутрішній податок, який оплачує покупець. Експортеру повертається ПДВ, сплачений ним постачальникам всередині країни. Таким чином, експортований товар вирівнюється в цінах з товаром місцевого виробника. Невідшкодування ПДВ (фактично це включення ПДВ, сплаченого постачальникам, в ціну товару) призведе до автоматичного збільшення ціни товару для умов експорту, а отже, різко знизить на зовнішньому ринку конкурентоспроможність вітчизняних товарів.

Крім того, як слушно відзначає А. О. Нікітішин, «саме забезпечення належного механізму відшкодування ПДВ може підтримати платників податків в кризовий період шляхом поповнення їхніх обігових коштів. Зокрема, у Бельгії, Португалії та Іспанії прискорено процедуру відшкодування ПДВ. У Польщі зменшено період для повернення податку з 180 до 60 днів. У Франції з січня 2009 р. повернення ПДВ для компаній є щомісячними замість щоквартальних, як було раніше. В Іспанії також можливо отримати повернення ПДВ щомісяця замість щорічного терміну» [3, с. 42-43].

Разом з тим, практичний досвід всіх країн, в яких було запроваджено ПДВ, незалежно від рівня розвитку їх економіки та прозорості фінансових систем, засвідчив, що наявність можливості відшкодування в поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту робить цей податок вразливим до застосування шахрайських схем, які дозволяють одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку із бюджету. Очевидно, що методи зловживання ПДВ відрізняються в цих країнах залежно від специфіки та ступеня розвитку їх податкових систем. Спільним недоліком є те, що головна роль в таких злочинних схемах належить недоскона-

лості порядку відшкодування, що в свою чергу дозволяє аналізувати міжнародний досвід боротьби з цією проблемою.

Податок на додану вартість запроваджений у країнах Європейського Союзу, і проблемність його адміністрування, внаслідок існування на європейських ринках злочинних схем, є на сьогодні однією з найактуальніших тем європейської податкової політики. Значна кількість цих проблем збігається з тими, з якими стикається сьогодні Україна. Уряди країн ЄС не лише визнають наявність значних втрат бюджетних коштів, до яких призводить зловживання в системі ПДВ, а й надають особливої уваги тим негативним структурним наслідкам, які таке шахрайство створюють для економіки ЄС.

Злочинні схеми відшкодування ПДВ у Європейському Союзі, по суті, подібні до української практики, за винятком того, що там, як правило, не вдаються до цінових маніпуляцій, а натомість переважає змова платників податку з двох чи декількох країн-членів ЄС, задіяних у експортно-імпортних операціях. В ЄС схема має такий вигляд: експортер однієї з країн продає свої товари фіктивному підприємству в іншій країні, яке потім перепродає їх третьому підприємству на своїй же території, яке, в свою чергу, експортує їх назад першому учаснику. Фіктивне підприємство швидко зникає, не сплативши ПДВ, третє підприємство в цьому ланцюжку отримує відшкодування несплаченого податку, і таким чином ця схема може повторюватися декілька разів, тому вона отримала назву «каруселі». Для країн ЄС додаткове ускладнення полягає також у відсутності митного контролю торговельних операцій між країнами-членами, що звужує можливості викриття та припинення застосування «карусельних» схем.

Європейські фахівці дотримуються думки, що оцінити прямі та опосередковані втрати від існування таких злочин-

них схем досить важко, але навіть приблизні підрахунки свідчать, що ці втрати є значними і становлять єдину і найбільшу загрозу для існування ПДВ у цих країнах. Лише у Великобританії, яка є однією із найактивніших держав у боротьбі з правопорушеннями у системі ПДВ, річний обсяг бюджетних втрат через «карусельні» схеми за деякими оцінками сягає 1,73 млрд фунтів. Деякі країни-члени ЄС оцінюють втрати від махінацій з ПДВ у 10 відсотків від загального обсягу надходжень від цього податку. Вивчення проблеми шахрайства в сфері відшкодування ПДВ та варіантів її розв'язання сьогодні ведеться як на рівні Європейського Союзу, так і в межах податкової політики окремих його членів.

Досвід країн Європейського Союзу в питанні застосування ПДВ показує те, що всім країнам, де запроваджено ПДВ, притаманні типові проблеми із втратою бюджетних коштів через недосконалий механізм визначення правомірності його відшкодування. А ефективність заходів щодо вирішення проблем з ПДВ пояснюється швидше вищим рівнем фінансової прозорості та податкової культури, а також взаємною внутрішньою інтеграцією систем податкового адміністрування в країнах ЄС.

В Україні поширеними способами незаконного завищення сум податку на додану вартість, які підлягають бюджетному відшкодуванню, або завищення податкового кредиту з ПДВ є:

- фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України лише на папері без фактичного вивезення товару;
- експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з наступним оформленням їх повторного експорту;
- оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед

здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування податку на додану вартість;

- створення фіктивного податкового кредиту за допомогою фіктивних підприємств;
- імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами;
- реалізація товарів на митній території України за цінами, які менші, ніж ціни придбання.

Українським «ноу-хау» при незаконному відшкодуванні ПДВ є так звані «податкові ями». Фактично – це підприємство з ознаками фіктивності, яке не декларує проведених фінансово-господарських операцій та не сплачує податки. Підприємства – «податкові ями» мають певні характерні ознаки, а саме: мінімальний статутний фонд, відсутність основних засобів на балансі підприємства та відсутність фактичної адреси місцезнаходження. Також засновником, директором та головним бухгалтером у таких підприємств є, як правило, одна і та ж малозабезпечена особа.

Останнім часом організатори злочинних схем здійснюють реєстрацію зазначених підприємств – «податкових ям» на осіб, які зареєстровані за межами України. Тобто засновником та службовими особами таких підприємств оформляються мешканці Молдови, Білорусі, Росії та інших країн. Таким чином організатори злочинних схем намагаються створити максимальні перешкоди для органів державної податкової служби щодо проведення контрольних заходів. Такі підприємства спеціально створюються в межах сфери діяльності фінансово-промислової групи для реалізації схем мінімізації податків, легалізації контрабандного або неврахованого товару. Саме через них підприємства реального сектору економіки, що виступають в ролі замов-

ника, намагаються або необґрунтовано сховатися від сплати ПДВ, або отримати незаконно заявлене відшкодування ПДВ з бюджету.

Сьогодні фахівці констатують, що «ПДВ став одним із найбільш криміногенних податків, який перманентно проковує тіньові відносини, в яких не бере участі тільки ледар, а відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ перетворилося в Україні у досить прибутковий кримінальний бізнес і водночас у підґрунтя для корупційних зловживань чиновників» [4, с. 248-249].

З метою вдосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість потрібно на законодавчому рівні розв'язати ці проблеми. Для цього необхідно передбачити застосування органами державної податкової служби комплексу заходів, спрямованих на упередження незаконних заяв на відшкодування ПДВ, посилення контролю за правомірністю заяв про відшкодування ПДВ, посилення контрольно-перевірочної роботи. Адже податок на додану вартість – це надійне джерело збільшення доходів державного бюджету, а тому вирішення питання його реформування є шляхом до створення ефективної податкової системи.

О. С. Білоконь для зменшення проявів незаконного відшкодування податку на додану вартість пропонує, зокрема, такі заходи:

«1) усунення можливості проведення так званих безтоварних операцій, які спрямовані лише на створення думки про здійснені господарські операції та переведення безготівкових коштів у готівку і відповідно усунення можливості обігу безтоварних податкових накладних;

2) автоматизація процесів адміністрування податку на додану вартість та здійснення контролю за надходженнями та відшкодуванням податку на додану вартість «в реальному часі»;

3) заборона здійснення відшкодування податку на додану вартість суб'єктам підприємництва у разі його фактичного ненадходження до бюджету від постачальників продукції» [5, с. 248-249].

Існують також думки, що «для унеможливлення використання дозволеної законом можливості незаконного відшкодування податку по операціях з купівлі-продажу товарів на митній території України необхідно передбачити можливість відшкодування ПДВ на розрахункові рахунки винятково щодо операцій з експорту товарів (робіт, послуг) за межі митної території України при поданні платником податків разом з декларацією розрахунку експортного відшкодування ПДВ, а при виникненні від'ємного значення ПДВ по операціях з придбання-продажу товарів на митній території України, які залишилися на кінець звітного періоду нереалізованими, запровадити відшкодування податку винятково в рахунок майбутніх платежів із ПДВ» [6, с. 116].

На нашу думку, для удосконалення порядку відшкодування податку на додану вартість необхідне:

1) введення системи автоматичного відшкодування ПДВ для уникнення суб'єктивних рішень працівників контролюючих органів;

2) з метою уникнення корупційних ризиків слід передбачити чітке нормативне визначення підстав для проведення податковими органами позапланової виїзної перевірки платника для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування;

3) унеможливлення реєстрації фіктивних підприємств;

4) запровадження загального електронного реєстру податкових накладних, що дозволить виявляти фіктивні підприємства;

5) запровадження особливого контролю новостворених підприємств у почат-

ковий період (до одного року) їх діяльності, зокрема запровадження щомісячного подання податкових декларацій, використання фінансових гарантій та окремих податкових перевірок.

Особливі надії на покращення порядку відшкодування ПДВ покладаються на Податковий кодекс України, який набрав чинності 1 січня 2011 р.

Податковий кодекс України містить ряд позитивних положень, спрямованих

на вдосконалення порядку відшкодування ПДВ, зокрема Кодекс передбачає запровадження:

- автоматичного відшкодування ПДВ сумлінним платникам податків;
- Єдиного реєстру податкових накладних;
- відповідальність держави за несвоєчасне відшкодування ПДВ платникам з державного бюджету.

Література

1. Тулуш Л. Д. Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 85-89.
2. 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>
3. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 38-45.
4. Дудоров О. О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2008. – № 1(40). – С. 248–256.
5. Білоконь О. С. Незаконне відшкодування із державного бюджету податку на додану вартість: сучасний стан і проблеми протидії // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2(45). – С. 243-250.
6. Кулик П. А. Особливості відшкодування ПДВ у різних видах товарно-грошових операцій // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2(45). – С. 113-117.