

## РОЗДІЛ 6 АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО ТА ПРОЦЕС. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

### ТЕОРЕТИКО - ПРАВОВІ АСПЕКТИ ПОНЯТТЯ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Греца С.М.,  
викладач кафедри конституційного права  
та порівняльного правознавства  
юрідичного факультету  
ДВНЗ, Ужгородський національний університет”

Стаття присвячена висвітленню особливостей процедури бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Автор звертає увагу на процес реформування та вдосконалення податкової системи України. Аналізуються прогалини правового регулювання бюджетних правовідносин чинним Податковим кодексом.

**Ключові слова:** бюджетне відшкодування, податок на додану вартість, Податковий кодекс, податкове законодавство.

Статья посвящена освещению особенностей процедуры бюджетного возмещения НДС. Автор обращает внимание на процесс реформирования и совершенствования налоговой системы Украины. Анализируются пробелы правового регулирования бюджетных правоотношений действующим Налоговым кодексом.

**Ключевые слова:** бюджетное возмещение, налог на добавленную стоимость, Налоговый кодекс, налоговое законодательство.

Article showcases the features of the procedure refund of VAT. The author draws attention to the process of reforming and improving the tax system of Ukraine. Analysis of the gaps of legal regulation of budget relations current Tax Code.

**Keywords:** budgetary compensation, value added tax, tax code, tax law.

В Україні триває процес реформування і удосконалення податкової системи. За перший рік роботи після набрання чинності Податковим кодексом України проявилися як позитивні наслідки його запровадження, так і недоліки та недосконалі положення, про що, зокрема, свідчить перманентний процес внесення подальших змін і доповнень до податкового законодавства. Одним із найбільш важливих залишається питання правового регулювання справляння податку на додану вартість, зокрема одним із самих проблемних його аспектів є бюджетне відшкодування цього податку. На наше переконання, недосконалість правового регулювання бюджетного відшкодування податку на додану вартість викликана великою мірою недостатнім використанням теоретичних напрацювань вітчизняної та зарубіжної правової науки в процесі законодавчого забезпечення податкової реформи, а також необхідністю подальших, більш ґрунтовних теоретико-правових досліджень даної проблематики.

Саме цим і зумовлена актуальність теми досліджуваної нами проблематики.

Проблема теоретико-правового визначення поняття бюджетного відшкодування податку на додану вартість недостатньо розкрита у сучасній науці українського фінансового права. Вагомий внесок у дослідження даного питання зробили науковці Л.Воронова, І.Заверуха, М. Кучерявенко, О.Орлюк, Н.Пришва, Л.Савченко, та ін.

Метою нашого дослідження є розкриття основних теоретико-правових аспектів визначення поняття бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

При визначенні поняття бюджетного відшкодування податку на додану вартість перш за все необхідно розкрити саме поняття даного податку.

Як зазначає Орлюк О.П., податок на додану вартість є загальнодержавним, непрямим податком на споживчу вартість, що справляється з юридичних та фізичних осіб [1, с.277]. Кучерявенко М.П. визначає даний податок як непрямий податок, що виступає частиною новоствореної вартості, входить у ціну реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг [2, с.362].

В цілому погоджуючись із даними визначеннями, зокрема в тому, що фактичний тягар по сплаті даного непрямого податку лежить на споживачеві товарів, робіт та послуг, який оплачує його в ціні їх придбання,

необхідно зауважити, що сплата податку до Державного бюджету здійснюється не споживачем, а юридичним платником податку – продавцем товарів (робіт послуг) або імпортером.

На нашу думку, податок на додану вартість слід розглядати як обов'язковий, загальнодержавний платіж, який включається в ціну реалізованих товарів (робіт, послуг) на кожному етапі їх виробництва чи продажу (надання), визначається як частина доданої вартості, сплачується юридичними та фізичними особами до Державного бюджету у порядку та строки, встановлені законом.

Визначення поняття бюджетного відшкодування податку на додану вартість було закріплено у нормах законодавства України. У свій час Закон України «Про податок на додану вартість» визначав бюджетне відшкодування як суму, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених законом [3].

На наше переконання, таке визначення було недосконалим і не відображало повною мірою суті бюджетного відшкодування. Справді, деякі науковці звертали увагу на те, що таке відшкодування зовні схоже із процедурою повернення зайво сплачених сум податку [4, с.153]. Але ми погоджуємося з Кучерявенко М.П. в тому, що виникнення передумов і обов'язку перерахування платникові сум з бюджету має принципово різну природу [5, с.414].

Слід наголосити, що повернення надміру сплачених сум податків (не мається на увазі бюджетне відшкодування) здійснюється за умови по-перше, надходження таких коштів до бюджету від самого платника податку, по-друге, надходження їх у обсязі, що перевищує суму податкового зобов'язання, визначену у відповідності до закону. При цьому причиною такої надмірної сплати може бути, зокрема, помилка платника податку або контролюючого органу у випадках, коли відповідно до закону він визначає суму податкового зобов'язання.

Що стосується бюджетного відшкодування ПДВ, його правова природа суттєво відмінна. По-перше, суми податку, що відшкодовуються платнику в установленому порядку, як правило надходять до бюджету не безпосередньо від даного платника, а від його контрагентів – постачальників товарів (робіт, послуг), які сплачують податок, здійснюючи операції, що являються об'єктом оподаткування. Платник здійснює перерахування ко-

штів (в тому числі суми податку) своїм контрагентам в ціні приданих товарів (послуг). По-друге, на наше переконання, не можна вважати, що бюджетне відшкодування здійснюється внаслідок надмірної сплати податку до бюджету. Насправді, податок повинен надходити до бюджету в розмірі, визначеному законом, і такий розмір не можна кваліфікувати як надмірний. Ми вважаємо, що бюджетне відшкодування здійснюється не у зв'язку з надмірною сплатою податку, а у зв'язку з перевищенням суми податку, фактично сплаченої платником у попередніх податкових періодах постачальникам товарів (послуг) або до Державного бюджету України, над сумою податкових зобов'язань поточного податкового періоду такого платника.

Крім того, на нашу думку, попереднім законодавством невірно визначалося поняття бюджетне відшкодування як певної суми коштів, що надмірно надійшла до бюджету. Ми вважаємо, що бюджетне відшкодування це не кошти, а певний процес, сукупність правових відносин, пов'язаних із поверненням платнику коштів (від'ємного значення суми ПДВ).

Некоректне визначення у законі поняття бюджетного відшкодування у свій час було причиною формування негативної судової практики для платників податку, яким відмовляли у праві на відшкодування сум ПДВ у зв'язку з порушенням податкової дисципліни з боку інших платників, які не сплачували ПДВ до бюджету. Основним мотивом при цьому слугував факт відсутності надмірної сплати податку до бюджету. В той же час платник податку не міг здійснювати контроль за дотриманням податкової дисципліни іншим платником. За загальним правилом, ведення податкового обліку покладено на кожного окремого платника податку. Такий платник несе самостійну відповідальність за порушення правил ведення податкового обліку та складання податкової звітності. Зазначена відповідальність стосується саме платника податку і не може автоматично поширюватися на його контрагентів. Виходячи з наведеного, можливі порушення, допущені одним платником податків у відображенні (чи невідображенні) в податковій звітності певної господарської операції, не можуть впливати на права та обов'язки інших платників. Аналогічної позицію займає Європейський суд з прав лю-

дини у рішенні від 22.01.2009 р. по справі „Булвес” АД проти Болгарії (скарга № 3991/03), де вказує: „оскільки компанія-заявник в повному обсязі і своєчасно виконала свої зобов'язання по дотриманню встановлених державою норм по відношенню ПДВ, не мала способів для забезпечення виконання податкових зобов'язань постачальником і не знала про невиконання останнім свої зобов'язань, вона могла правомірно очікувати отримання вигоди від застосування одного із основних правил системи оподаткування ПДВ, а саме від визнання права на вирахування вхідного ПДВ, який був сплачений постачальнику” [6].

На сьогоднішній день Податковим кодексом України бюджетне відшкодування визначається як 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 Податкового кодексу [7].

На нашу думку, таке визначення сформульовано більш вдало, ніж у попередньому законі про ПДВ, однак воно також не є досконалим. По-перше, не розкрито саму суть процесу (зазначено, що бюджетне відшкодування – це відшкодування.....), по-друге, право платника на отримання бюджетного відшкодування на рівні закону поставлено в залежність від підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування ПДВ за результатами перевірки платника, в той же час як результати такої перевірки в частині зменшення бюджетного відшкодування часто оскаржуються платниками і визнаються протиправними за рішеннями судових органів, а тоді податковий орган зобов'язаний повернути платнику суму від'ємного значення ПДВ не за наслідками перевірки, а на підставі судового рішення.

Виходячи із вищеведеного ми можемо прийти до висновку, що бюджетне відшкодування слід розглядати як сукупність правових відносин, пов'язаних із поверненням платнику податків із Державного бюджету України суми від'ємного значення податку на додану вартість, що виникає за наслідками звітного податкового періоду, на умовах та в строки, встановлені законом.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Орлюк О.П. Фінансове право. – К.: Юріком Інтер, 2003. – 528с.
2. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
3. “Про податок на додану вартість” Закон України від 3 квітня 1997 року N 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1997. – N 21 – Ст.156.
4. Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / отв. ред. Н.А.Шевелева. – М.: Юристъ, 2004. 357 с.
5. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
6. Європейський суд з прав людини: рішення від 22.01.2009 р. по справі „Булвес” АД проти Болгарії (скарга № 3991/03) // [www.echr.ru/news/msg.asp?id\\_msg=1449](http://www.echr.ru/news/msg.asp?id_msg=1449)
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.