

Приварський Ю. Ю.

*здобувач кафедри державно-правових дисциплін
Національного університету «Острозька академія»*

АКТУАЛЬНІ ПРАВОВІ ПИТАННЯ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

CURRENT LEGAL ISSUES OF BUDGET REFUNDATION OF VALUE ADDED TAX IN UKRAINE

У статті досліджено особливості правозастосовної практики у питаннях бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні. Зокрема автором проаналізовано низку судових спорів стосовно адміністрування та стягнення бюджетного відшкодування ПДВ. Виходячи із проведеного аналізу судової практики у сфері бюджетного відшкодування ПДВ наведено окремі узагальнення судової практики із досліджуваного питання. По-перше, контролюючий орган повинен на наступний день після узгодження бюджетного відшкодування ПДВ чи набранням законної сили відповідного рішення суду внести відповідні відомості у Реєстр. Податкові органи повинні здійснити всі необхідні заходи для повернення платнику податків відшкодування ПДВ. У випадку наявності відповідних підстав податковий орган повинен діяти в рамках законодавства та у випадку узгодження бюджетного відшкодування ПДВ розпочати процедуру його повернення. Це також стосується і виконання судових рішень про призначення бюджетного відшкодування ПДВ для платника податків. По-друге, виявлення податковим органом завищення розміру бюджетного відшкодування ПДВ не має автоматичного наслідку у вигляді відмови у бюджетному відшкодуванні ПДВ. Податкові органи повинні чітко керуватися положеннями Податкового кодексу України при вирішенні питання про відмову у бюджетному відшкодуванні ПДВ. По-третє, ефективним засобом захисту порушеного права є не тільки скасування податкового повідомлення-рішення, але й також зобов'язання контролюючого органу внести відомості до Реєстру. Платникам ПДВ не потрібно звертатися з вимогами про включення заяв про бюджетне відшкодування ПДВ до Реєстру, а можна одразу стягнути кошти на свій рахунок через суд.

Ключові слова: податок на додану вартість, бюджетне відшкодування ПДВ, податковий кредит з ПДВ.

The article examines the features of law enforcement practice in matters of budgetary reimbursement of value added tax in Ukraine. In particular, the author analyzed a number of litigations concerning the administration and collection of budget VAT refunds. Based on the analysis of case law in the field of budget VAT refunds, some generalizations of case law on the research issue are given. First, the controlling body must enter the relevant information in the Register on the day following the approval of the budget VAT refund or the entry into force of the relevant court decision. The tax authorities must take all necessary measures to refund the VAT refund to the taxpayer. If there are appropriate grounds, the tax authority must act within the law and in case of approval of the budget VAT refund to initiate the procedure of its refund. This also applies to the execution of court decisions on the appointment of budget VAT refunds for the taxpayer. Secondly, the detection by the tax authority of overstatement of the amount of budget VAT refund does not have an automatic consequence in the form of refusal of budget VAT refund. Tax authorities must be clearly guided by the provisions of the Tax Code of Ukraine when deciding on the refusal of budget VAT refunds. Third, an effective means of protecting the infringed right is not only the cancellation of the tax notice-decision, but also the obligation of the controlling body to enter information into the Register. VAT payers do not need to apply for the inclusion of applications for budget VAT refunds in the Register, and can immediately collect funds in their account through the court.

Key words: value added tax, budget VAT refund, VAT tax credit.

Актуальність теми. У загальній системі оподаткування податок на додану вартість займає істотне місце. Значимість цього податку пов'язана із тим, що ним охоплено більшість суб'єктів господарювання, а також завдяки ПДВ здійснюється забезпечення значної частки податкових надходжень до державного бюджету. Особливістю ПДВ є можливість використання бюджетного відшкодування. Сутністю бюджетного відшкодування ПДВ є можливість отримати повернення платником ПДВ частини суми сплаченого податку у зв'язку із його надмірною сплатою до бюджету. Судова практика у сфері відносин щодо бюджетного відшкодування ПДВ є об'ємною, що пояснюється великою кількістю спорів платників податків та податковим органом, які стосуються формування податкового кредиту, адміністрування бюджетного відшкодування та стягнення сум бюджетного відшкодування. У цьому дослідженні нами здійснюється

спроба виділити деякі істотні аспекти, які стосуються практики бюджетного відшкодування ПДВ, що були сформовані судами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням правового аналізу особливостей адміністрування податку на додану вартість в Україні присвячували свої роботи широке коло науковців, серед яких: Е. С. Братушка, С.С. Васильчук, С.В. Візіренко, О.В. Войтків, С.С. Гринкевич, В. І. Довгалюк, М. В. Карасева, Б. Карпінський, А. Г. Коваленко, М.П. Кучерявенко, І.О. Луніна, В.М. Мельник, О.М. Паньків, Л.Ю. Сисоєва, Г. О. Сухих, О. Ю. Тімарцев, О.М. Чередниченко, Ю. Федчишина, С. О. Шевченко та ін. Однак, особливості вказаного інституту податкового права в контексті актуальної судової практики потребують подальших наукових досліджень.

Формулювання цілі статті. Метою статті є дослідження актуальних питань бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до підпункту 14.1.18. Податкового кодексу України 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.

На думку фахівців, порядок відшкодування сум податку, що входять до ціни товарів, робіт та послуг, є предметом наукових дискусій не лише в Україні, а й у країнах, що його застосовують. Бюджетне відшкодування не є специфічним елементом, притаманним правовому механізму ПДВ. Відшкодування передбачає повернення платникові ПДВ тієї частини сплачених коштів, яка утворилася у зв’язку із надмірною сплатою податку. Цей надлишок формується як різниця суми ПДВ, отриманої при реалізації товарів (робіт, послуг), і суми ПДВ, сплаченої платником за придбані ним товари (роботи, послуги), що використані у виробництві реалізованої партії продукції [1].

Дослідники також вважають, що бюджетне відшкодування ПДВ – основний і єдиний недолік цього податку. Передбачена законом можливість відшкодування в поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту і прирівняних до нього робить цей податок вразливим до застосування шахрайських схем, які дозволяють одночасно уникати сплати податкових зобов’язань та отримувати відшкодування несплаченого податку з бюджету. Відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ перетворилося в Україні на досить прибутковий кримінальний бізнес і водночас на підґрунтя для корупційних зловживань чиновників [2, с. 168].

Можна було б говорити про те, що зазначені тези застарілі, з огляду на час, коли їх було висловлено. Проте, про проблеми бюджетних відшкодувань ПДВ можна дізнатися також із сучасних наукових досліджень. Досить часто можливо зустріти ідею про те, що 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 [2, с. 190].

Статтею 200 Податкового кодексу України визначено порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків.

Заявити про бюджетне відшкодування ПДВ вправі всі платники ПДВ, які відобразили у 19 рядку податкової декларації з ПДВ від’ємне значення суми податку. Потрібно розуміти, що заявляти про відшкодування від’ємного значення ПДВ – це право, а не обов’язок платника податків.

Тому у цьому випадку платник податків може діяти на власний розсуд, враховуючи свої інтереси, оскільки він може заявити від’ємний ПДВ до відшкодування або ж здійснити погашення ним податкових зобов’язань у майбутніх звітних періодах.

Слід звернути увагу на те, що якщо в якомусь періоді в декларації виникло від’ємне значення ПДВ, але одразу його суму не було заявлено до відшкодування, то відповідно до п. 102.5 Податкового кодексу України це можна зробити в наступних періодах, але тільки протягом 1 095 днів після виникнення права на бюджетне відшкодування ПДВ.

Попри чіткий законодавчий механізм бюджетного відшкодування ПДВ, автор вважає за доцільне виділити низку категорій судових спорів у справах стосовно бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Судові спори з приводу адміністрування бюджетного відшкодування

У справі, яка була предметом розгляду Верховного суду (Постанова Верховного Суду 04 квітня 2019 року у справі №822/2333/17), платник податків звернувся до суду з позовом, в якому просив визнати протиправною бездіяльність ГУ ДФС стосовно невнесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування даних щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування Товариства по податковим деклараціям з ПДВ, а також зобов’язати ГУ ДФС внести електронним повідомленням до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ інформацію про узгоджені суми бюджетного відшкодування по деклараціям з одночасним внесенням інформації щодо платіжних реквізитів, необхідних для перерахування сум бюджетного відшкодування на поточний банківський рахунок Товариства в обслуговуючому банку.

Позиція відповідача, ГУ ДФС у цій справі обґрунтовувалася тим, що заявлений до відшкодування ПДВ є неузгодженим податковим зобов’язанням, і, як наслідок, відсутні підстави для внесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування даних щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування Товариства. Також у цій справі відповідач посилався на проведення повторної позапланової перевірки позивача за результатами якої встановлено завищення вказаних сум бюджетного відшкодування, у зв’язку з чим в подальшому будуть прийняті відповідні податкові повідомлення-рішення про зменшення таких сум.

Верховний Суд також підтримав вимоги позивача і вказав у Постанові від 04 квітня 2019 року у справі №822/2333/17 [5], що обставини ж відкриття касаційного провадження за скаргою на згадані судові рішення, а також проведення повторної позапланової перевірки позивача не зумовлюють втрату останніми законної сили й не є підставою для зупинення (припинення) процедури відшкодування ПДВ.

Верховний Суд вказав у своєму рішенні на те, що контролюючий орган повинен на наступний день після узгодження бюджетного відшкодування ПДВ чи набранням законної сили відповідного рішення суду внести відповідні відомості у Реєстр. Обставини позапланової перевірки платника податків не зумовлюють втрату останніми законної сили й не є підставою для зупинення (припинення) процедури відшкодування ПДВ.

Відповідно до іншого спору, обставини якого встановлено у рішенні Луганського окружного адміністративного суду від 10 грудня 2018 року № 1240/2378/18 [6] платник податків звернувся із позовом до ДФС із вимогою визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення та визнати протиправним та скасувати рішення ДФС про результати розгляду скарги. У процесі перевірки платника податків з питань достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування ПДВ кудл встановлено, що позивач порушив норму п.п. (б) п. 200.4. ст. 200 Податкового Кодексу України, задекларувавши суму від'ємного значення, яка підлягає бюджетному відшкодуванню. Також було встановлено декларування суми від'ємного значення, що підлягає бюджетному відшкодуванню, яка фактично сплачена у попередніх та звітному (податкових) періодах постачальникам товарів/послуг, а саме постачальнику з індивідуальним податковим номером (далі – іпн.) 300000000000. Не було встановлено постачальника із іпн. 300000000000. Таким чином, податковим органом, встановлені порушення вимог п. 200.4 ст. 200 ПК України в частині завищення заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ.

Позивач оскаржував результати перевірки і зазначив, що допустив технічну помилку і замість власного індивідуального податкового номеру (ІПН) позивача – 241837412149, вказано ІПН «300000000000» – що має відповідати коду покупця-нерезидента при експорті товарів, а не при їх імпорті. Допущення вказаної технічної помилки не дає право першому відповідачу приймати податкове повідомлення-рішення форми «В1», оскільки у такому випадку позивач взагалі позбавляється права бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Відповідач повинен був прийняти податкове повідомлення-рішення форми «В3» та відмови позивачу у наданні бюджетного відшкодування ПДВ, що дало б можливість позивачу заявити вказану суму у майбутніх періодах.

Суд прийшов до висновку, що під час камеральної перевірки декларації з ПДВ ДФС фактично не встановлено порушень пункту 200.4 статті 200 ПК України, а відтак у відповідача були відсутні підстави для винесення оскаржуваного податкового повідомлення-рішення. Посилання представника відповідача на те, що винесенням податкового повідомлення-рішення форми «В1» не позбавляє позивача права на бюджетне відшкодування за податковою декларацією суд вважає безпідставним.

Під час судового розгляду встановлено протиправність податкового повідомлення-рішення за формою «В1», суд дійшов висновку про помилковість висновків ДФС щодо правомірності спірного податкового повідомлення – рішення, а тому, беручи до уваги викладену позицію у постанові Верховного Суду від 29.03.2018 у справі № 818/1695/16 [7] щодо можливості оскарження рішень ДФС України за результатами розгляду скарги платника податків, вважає за необхідне скасувати рішення як таке, що не узгоджується з вимогами чинного законодавства.

Таким чином, Суд зазначив, що у випадку відсутності порушень вимог пункту 200.4 статті 200 Податкового кодексу України, податковий орган не може приймати податкове повідомлення-рішення форми «В1». У ситуації наявності помилки податковий орган має приймати податкове повідомлення-рішення форми «В3». Прийняття податкового повідомлення-рішення форми «В3» дозволяє платнику податків заявити вказану суму у майбутніх періодах. Що стосується можливості платника податку віднести зменшену суму бюджетного відшкодування (по податковому повідомленню-рішенню (форма В1)) до залишку від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, то норми ст. 198 ПКУ не передбачають включення до складу податкового кредиту зазначених сум. Така сума також не може враховуватись при розрахунку сум бюджетного відшкодування наступних (податкових періодів).

Що стосується податкового повідомлення-рішення (форма «В3»), то на суму ПДВ, у відшкодуванні якої відмовлено, збільшується сума від'ємного значення, що відображається платником зі знаком «+» у рядку 20.3 податкової декларації з ПДВ звітного періоду. Тобто платник в майбутньому має право скористатися від'ємним значенням, в бюджетному відшкодуванні якого відмовлено, оскільки сума з рядка 20 приймає участь у формуванні залишку від'ємного значення у рядку 21 податкової декларації з ПДВ [8].

Судові спори у сфері стягнення сум бюджетного відшкодування.

У цій категорії судових спорів на наш погляд надзвичайно важливою є позиція Верховного Суду, яка була висловлена у Постанові від 12. 02. 2019 № 826/7380/15 [9]. Зокрема Суд зазначив, що чинне законодавство не передбачає бюджетне відшкодування ПДВ у спосіб судового стягнення безпосередньо (водночас) зі здійсненням судового контролю над рішеннями контролюючих органів, ухваленими за результатами перевірки сум податку, заявлених до відшкодування або окремо від здійснення такого контролю. Відшкодування з Державного бюджету України ПДВ є виключними повноваженнями податкових органів та органів державного казначейства, а отже, суд не може підміняти державний орган і вирішувати питання про стягнення такої заборгованості.

У зв'язку із цим, стягнення бюджетної заборгованості із ПДВ відповідно до висновків Верховного Суду визначено неналежним способом захисту прав платника податків. Правильним інструментом визначено покладення зобов'язання на контролюючий орган відповідно до законодавчих приписів виконати обов'язок та надати органу казначейства висновку про суму, яка повинна бути відшкодованою з бюджету.

Велика Палата Верховного Суду у цій справі відійшла від позицій, які були висловлені Верховним Судом України і вказала, що ефективним засобом є такий засіб, використання якого має потрібні наслідки, дає найбільший ефект.

Було зазначено, що покладення зобов'язання на контролюючий орган надати висновок про підтвердження заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування чи внести заяву платника податків до реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування не призведуть до ефективного відновлення права платника податків, а ефективним способом захисту, який забезпечить поновлення порушеного права позивача, є стягнення з Державного бюджету України через ДКС України на користь товариства заборгованості бюджету із відшкодування ПДВ та пені, нарахованої на суму такої заборгованості.

Раніше, КАС/ВС, ВАСУ і ВС у своїх рішеннях вже неодноразово розглядали проблемне питання, і зазначали, що відшкодування з Державного бюджету України ПДВ є виключними повноваженнями податкових органів та органів державного казначейства, а відтак суд не може підміняти державний орган і вирішувати питання про стягнення такої заборгованості у спосіб, що не передбачений законом. Такий же висновок міститься у Постанові Верховного Суду від 07. 06. 2016 року по справі № 806/2256/15 [10].

Із прийняттям аналізованої Постанови Верховного Суду платникам ПДВ не потрібно буде звертатися з вимогами про включення заяв до Тимчасового реєстру або Реєстру, а можна одразу стягнути кошти на свій рахунок через суд. Таким чином, Велика Палата Верховного Суду не лише відступила від попередньої судової практики, яка склалася щодо бюджетного відшкодування, але й надала платникам податків реальну можливість реалізувати свої права на отримання відшкодування з бюджету.

У іншій справі платник податків звернувся до суду із позовом до ДФС та Державної казначейської служби України про стягнення пені за затримку бюджетного відшкодування. Позовні вимоги обґрунтовані тим, що 16. 12. 2014 та 20. 01. 2015 ОДПІ за результатами проведених перевірок підтверджено правомірність декларування позивачем бюджетного відшкодування з ПДВ за березень-червень та листопад 2014 року. З урахуванням проведених перевірок, кошти бюджетного відшкодування мали бути перераховані на рахунок у банку платника податку у строк до 30. 12. 2014 року та 03. 02. 2015 року відповідно. Проте фактично на рахунок позивача надійшли частина коштів у розмірі 52602,00 грн. 30.01.2015 року (по уточненій податковій декларації з ПДВ за червень 2014 року), решта – 30.07.2015 року, тобто несвоєчасно, з порушенням строків, визначених статтею 200 Податкового кодексу України, що

є підставою для нарахування та стягнення пені, яка складає 260 942,44 грн.

Верховний Суд у Постанові від 30 травня 2019 року у справі № 819/3144/15 вказав, що позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого ПДВ з Державного бюджету України може бути заявлена в межах строку, встановленого пунктом 102.5 статті 102 ПК України для подання заяви про відшкодування надміру сплачених грошових зобов'язань, тобто протягом 1095 днів [11].

Загалом, вказана позиція Суду є важливою для визначення меж позовної давності щодо стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого ПДВ з Державного бюджету.

Висновки. Виходячи із проведеного аналізу судової практики у сфері бюджетного відшкодування ПДВ можливо здійснити низку узагальнень судової практики:

1. Контролюючий орган повинен на наступний день після узгодження бюджетного відшкодування ПДВ чи набранням законної сили відповідного рішення суду внести відповідні відомості у Реєстр. Податкові органи повинні здійснити всі необхідні заходи для повернення платнику податків відшкодування ПДВ. У випадку наявності відповідних підстав податковий орган повинен діяти в рамках законодавства та у випадку узгодження бюджетного відшкодування ПДВ розпочати процедуру його повернення. Це також стосується і виконання судових рішень про призначення бюджетного відшкодування ПДВ для платника податків.

2. Виявлення податковим органом завищення розміру бюджетного відшкодування ПДВ не має автоматичного наслідку у вигляді відмови у бюджетному відшкодуванні ПДВ. Податкові органи повинні чітко керуватися положеннями Податкового кодексу України при вирішенні питань про відмову у бюджетному відшкодуванні ПДВ.

3. Ефективним засобом захисту порушеного права є не тільки скасування податкового повідомлення-рішення, але й також зобов'язання контролюючого органу внести відомості до Реєстру.

4. Платникам ПДВ не потрібно звертатися з вимогами про включення заяв про бюджетне відшкодування ПДВ до Реєстру, а можна одразу стягнути кошти на свій рахунок через суд.

5. Позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого ПДВ з Державного бюджету України може бути заявлена в межах строку, встановленого пунктом 102.5 статті 102 ПК України для подання заяви про відшкодування надміру сплачених грошових зобов'язань, тобто протягом 1095 днів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Пирога С. С. Сутність бюджетного відшкодування ПДВ. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/VAPSV_pdu_2013_1_21.pdf.
2. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету : монографія / Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Єфіменко Т.І. та ін. К.: Науково-дослідний фінансовий інститут, 2004. 344 с.
3. 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.
4. Безверхий К. О., Юрченко О. М. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ : теорія і практика. URL: https://kneu.edu.ua/get_file/6626/%D0%9C%D0%B5%D1%85%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%BC%20%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0.
5. Постанова Верховного Суду 04 квітня 2019 року у справі №822/2333/17. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-04042019-u-spravi-822233317/#hcq=sau5pQr>.
6. Рішення Луганського окружного адміністративного суду від 10 грудня 2018 року № 1240/2378/18. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/78417084>.
7. Постанова Верховного Суду від 29.03.2018 у справі № 818/1695/16. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/73089042>.
8. Податкові повідомлення-рішення: право на повторне відшкодування. URL: <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-198751.html>.
9. Постанова Верховного Суду від 12.02.2019 № 826/7380/15. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/80427413?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.54650862.45699930.1581591786-1363036860.1581015275.
10. Постанові Верховного Суду від 07. 06. 2016 року по справі № 806/2256/15. URL: https://protocol.ua/ru/postanova_vsu_vid_07_06_2016_roku_u_spravi_806_2256_15.
11. Постанова Верховного Суду від 30 травня 2019 року у справі № 819/3144/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82079402>.