

**Соколов В.В.**

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВА НА БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ

*Стаття присвячена інституту бюджетного відшкодування як важливої частини податкових правовідносин. Висвітлено поняття бюджетного відшкодування та наведені думки науковців щодо цього питання, внаслідок чого запропоноване визначення бюджетного відшкодування, що враховує всі особливості такого явища. Здійснено поділ бюджетного відшкодування на 2 типи: 1) у разі експорту товарів за межі митної території України; 2) у разі реалізації товарів, послуг та здійснення робіт у межах України.*

*Поетапно проаналізовано процедуру отримання бюджетного відшкодування, визначені особливості та проблемні практичні аспекти, з якими можуть стикнутися платники податку на додану вартість. Визначено форму подання заяви на повернення бюджетного відшкодування та наведена позиція Верховного Суду щодо помилок, які можуть не призводити до відмови в отриманні бюджетного відшкодування.*

*Приділено увагу принципу хронології, дотримання якого необхідне у разі заповнення додатків до декларації зі сплати податку на додану вартість, та наведені винятки з цього правила, що стосуються повернення постачальником передоплати за товар та коригування податкових зобов'язань на зменшення.*

*Проаналізовані умови проведення камеральних та документальних перевірок, предметом яких є законність декларування заявленої суми відшкодування податку на додану вартість, а також окремо виділено завчасність повідомлення про проведення документальної перевірки, недотримання строків якої є підставою визнання незаконним акта документальної перевірки. Висвітлено таку обов'язкову умову проведення перевірок, як неперед'явлення службового посвідчення особи, що проводить таку перевірку, внаслідок чого платники податку на додану вартість можуть не допустити таку особу до проведення перевірки.*

*Наведено форми оскарження рішення про відмову у наданні бюджетного відшкодування та їх особливості. На основі аналізу індивідуальних податкових консультацій зроблено висновок, що адміністративний порядок не забезпечує належне оскарження податкового повідомлення-рішення через те, що податкові органи під час такого способу оскарження лише корегують арифметичні помилки, що були ними допущені, проте такі помилки не тягнуть за собою рішення податкового органу про скасування відмови у наданні бюджетного відшкодування.*

**Ключові слова:** бюджетне відшкодування, процедура бюджетного відшкодування, відмова у наданні бюджетного відшкодування, оскарження рішення про відмову у наданні бюджетного відшкодування, вимоги для отримання бюджетного відшкодування.

**Постановка проблеми.** Інститут бюджетного відшкодування є важливим у сфері оподаткування, його здійснення забезпечує збалансованість економічного розвитку суб'єктів господарювання, проте під час реалізації права на бюджетне відшкодування виникають проблемні аспекти, вирішення яких є метою статті. Практичний аспект здійснення бюджетного відшкодування зумовлює необхідність аналізу судової практики та індивідуальних актів, що є визначальним для з'ясування всього комплексу проблем, з якими платники податків можуть зіткнутися під час реалізації права на бюджетне відшкодування.

**Аналіз останніх досліджень.** Сутність та проблематику інституту бюджетного відшкодування досліджували М. Кучерявенко, О. Дмитрик, Г. Бех, В. Лисенко та інші.

**Формування цілей статті.** Метою статті є аналіз практичних аспектів та перепон на шляху отримання бюджетного відшкодування, з якими стикаються платники податку на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу.** Для з'ясування теоретичних та практичних прогалин, з якими можуть стикнутися платники податку, необхідно визначити поняття бюджетного відшкодування. Податковий кодекс України визначає бюджетне

відшкодування як відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника [1]. Аналізуючи таке визначення, можна дійти висновку, що обов'язкову умову отримання бюджетного відшкодування становлять перевірки платника податків, проте для виокремлення ознак такого механізму слід проаналізувати визначення, що надають науковці.

Г. Бех зазначає, що бюджетне відшкодування – це сума, що підлягає поверненню платнику податків на додану вартість у разі надмірної сплати податків у випадках, передбачених законодавством [2]. В. Синчак під бюджетним відшкодуванням визначає від'ємну частину ПДВ або її частину, яка не використана для зменшення заборгованості перед бюджетом за рахунок зарахування податкового кредиту у звітному періоді, та повертається платнику коштами у зв'язку з надмірною сплатою у випадках, визначених законом [3]. Дещо схожим також є визначення О. Гордіна, а саме: «Відшкодуванням з податку на додану вартість виступає та сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість. Поверненню підлягає та частка, що утворилась у зв'язку з надлишковою сплатою податку» [4].

Аналізуючи наведені визначення, можна дійти висновку, що науковці виділяють суму, що підлягає поверненню, як суму коштів, що були сплачені надмірно до державного бюджету, проте деякі науковці визначають таку суму у інший спосіб. С. Греца пов'язує бюджетне відшкодування не з надмірною сплатою податків, а з перевищенням сум сплати податку, що були фактично сплачені платником податку у попередніх податкових періодах до Державного бюджету, над сумою податкових зобов'язань поточного податкового періоду відповідного платника. Крім цього, він характеризує бюджетне відшкодування як певний процес, пов'язаний з поверненням платнику податків коштів [5]. Підсумовуючи, можна зазначити, що здебільшого науковці характеризують бюджетне відшкодування як суму коштів, що підлягає поверненню відповідному платнику податків, внаслідок сплати певної суми, частина якої не була використана для погашення податкового зобов'язання.

У процесі здійснення бюджетного відшкодування також беруть участь відповідні суб'єкти, а тому слід визначити поняття «бюджетне відшкодування» як відшкодування сум від'ємного значення податку на додану вартість, що підлягає

узгодженню, внаслідок підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, що відбувається шляхом перевірки діяльності платника податків або за результатами завершення судового оскарження, на користь платника податку.

Традиційно в науковій літературі та національному законодавстві застосовується поділ бюджетного відшкодування на два типи: 1) у разі експорту товарів за межі митної території України, в цьому разі отримані від іншого платника податку на умовах комісії, консигнації, доручення або інших видів договорів, які не передбачають право переходу права власності на такі товари, право на отримання бюджетного відшкодування має цей інший платник; 2) у разі реалізації товарів, послуг та здійснення робіт у межах України за визначених законодавством умов. Слід зазначити, що авансова оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України чи ввозяться на неї, не змінює значення сум податку, що входять до податкового кредиту або зобов'язань платника податків.

Процедура отримання бюджетного відшкодування визначена законодавством та може здатися досить лаконічною та простою, проте на практиці під час реалізації права на бюджетне відшкодування можуть виникати певні складнощі. Першим етапом початку процедури бюджетного відшкодування є подання платником податку документів, а саме подання заяви про повернення бюджетного відшкодування та подання податкової декларації. Законодавством передбачена форма складання податкової декларації, а порушення формальних вимог до складання податкової декларації є підставою відмови у бюджетному відшкодуванні. Зумовлено це, зокрема, передбаченою вимогою щодо правильного заповнення довідки про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, проте на практиці суди займають дещо інші позиції. Верховний Суд у своїй постанові зазначає, що в окремих випадках реальність господарських операцій не ставиться під сумнів. При цьому суд зазначив, що некоректне заповнення реквізитів контрагентів платника саме по собі не призводить до відшкодування необґрунтованих сум і не може бути підставою для відмови у бюджетному відшкодуванні [6]. Тобто Верховний Суд займає позицію, відповідно до якої деякі помилки у відповідних податкових документах, зважаючи на незначність, можуть не призводити до відмови в отриманні бюджетного відшкодування.

Аналогічної думки суд доходить, якщо платник податку замість РНОКПП контрагента зазначив власний РНОКПП, на що суд вказав: «Податковою службою не доведено, яким чином некоректне заповнення графи у додатку до декларації призводить до неможливості здійснення податкового контролю, метою якого є контроль правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів» [6]. З цього можна зробити висновок, що до відмови у наданні податкового кредиту призводить некоректно заповнена інформація, що зумовлює неправильне визначення сум, які підлягають відшкодуванню.

Наступним етапом є внесення інформації, що була подана на першому етапі до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, порядок ведення якого визначається законодавством. До такого реєстру вноситься вся узгоджена інформація першого етапу. Тобто у разі неправильного заповнення відповідних податкових документів, проте такі помилки не тягнуть за собою відмову у наданні бюджетного відшкодування, спірні питання мають бути узгоджені на першому етапі, після чого коректна інформація вноситься до реєстру.

Особливістю заповнення податкових документів є принцип хронології. Відповідно до Листа Державної фіскальної служби України від 22.07.2016 заповнення додатків декларації зі сплати податку на додану вартість необхідно вчиняти таким чином, щоб податкові зобов'язання звітного періоду зменшувались на суму податкового кредиту у хронологічному порядку з моменту виникнення самого податкового кредиту [7]. З такого правила є винятки: у разі повернення постачальником передоплати за товар та коригування податкових зобов'язань на зменшення від'ємне значення виникає за рахунок від'ємного значення податкових зобов'язань. Саме це від'ємне значення може бути задеклароване платником за попередні податкові періоди у розмірах, встановлених законодавством [8]. Такого ж висновку дійшов Шостий апеляційний адміністративний суд у справі № 320/2555 та зазначив, що жодною нормою податкового законодавства не передбачено такої підстави для позбавлення платника прав на бюджетне відшкодування, як визначення ним відповідних сум податку не за хронологією періодів у Додатку 3 до декларації від'ємного значення ПДВ [10].

Третім етапом є узгодження заявленої суми бюджетного відшкодування шляхом перевірок платника податків. Згідно із законодавством, предметом камеральної перевірки є інформація

по податкових деклараціях і розрахунках коригування та вся податкова звітність. Зазначена перевірка проводиться за процедурою, що не передбачає обов'язкової участі платника, тому платника податку не попереджають про її проведення. Строк проведення камеральної перевірки становить 30 календарних днів, що починаються з моменту наступного за днем граничного строку подання податкової декларації. У разі, коли документи були подані пізніше, строк починається з наступного дня їх фактичного подання до 1095 календарних днів з моменту подачі.

На цьому ж етапі податковими органами може бути проведена документальна перевірка у випадках, передбачених законодавством. Строк проведення такої перевірки становить уже 60 календарних днів з моменту настання наступного дня після подачі податкової декларації. Така перевірка проводиться за відповідним рішенням податкового органу, тобто платник податку буде повідомлений про таку перевірку. Предметом документальної перевірки є законність декларування заявленої суми відшкодування податку на додану вартість. Повідомлення про проведення документальної перевірки надсилається у вигляді копії наказу, що виступає обов'язковою умовою проведення такої перевірки.

Повідомлення також повинне бути завчасним. Порушення строків повідомлення платників про проведення перевірок такого типу часто стає предметом судового розгляду. Так, у Постанові Верховного Суду від 27.02.2020 р. № П/811/3206/15 позивач отримав копію повідомлення про проведення перевірки вже після її початку, на що суд зазначив: «Отримання позивачем повідомлення про проведення перевірки, копії наказу та повідомлення про запрошення вже після початку проведення перевірки, що позбавило його можливості реалізації свого права на ознайомлення із ними до початку здійснення контрольного заходу та подання відповідних пояснень і документів. Як наслідок, акт такої перевірки з викладеними у ньому висновками є доказом, здобутим з порушенням закону, й не має юридичної значимості» [10]. Ще однією обов'язковою формальною умовою проведення такої перевірки є пред'явлення платнику податків службового посвідчення осіб перевіряючих, що мають відповідати вказаним у наказі особам.

За результатами перевірок формується акт або довідка, що у подальшому відображається у Реєстрі відшкодування податку на додану вартість. На практиці можуть виникнути певні склад-

ності й на етапі узгодження сум бюджетного відшкодування. У Постанові Верховного Суду по справі № 460/3231/18 зазначено, що рішення про відмову у наданні бюджетного відшкодування є неправомірним у разі складання акта недопуску через неперед'явлення службового посвідчення особи, що проводить податкову перевірку [11]. Тобто будь-яка процедура податкової перевірки має обов'язково першочергово передбачати етап посвідчення належної особи, що буде проводити перевірку. Зокрема, Верховний Суд у цій справі також послався на рішення Європейського суду з прав людини «Рисовський проти України», окремо виділивши принцип належного управління, який передбачає, що на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок і сприятимуть юридичній визначеності у правовідносинах, які зачіпають майнові інтереси. Окрім того, Європейським судом з прав людини зазначено, що державні органи, які не дотримуються власних процедур, не повинні мати матеріальну вигоду від власних протиправних дій або уникати виконання обов'язків [12].

У разі прийняття рішення про відмову у наданні бюджетного відшкодування за результатами перевірок у платника податку з'являється право на оскарження такого рішення в адміністративному та судовому порядку. Слід зазначити, що у повідомленні про відмову в наданні бюджетного відшкодування обов'язково зазначається, з яких підстав у його наданні було відмовлено. Аналізуючи законодавство, можна виокремити дві такі підстави: перевищення суми, що була заявлена платником податку, бюджетного відшкодування над сумою, що була встановлена за результатами перевірок, та встановлення факту, що платник податку не має права на бюджетне відшкодування.

Іноді також трапляється, що органи податкової служби плутають відповідні підстави відмови у наданні податкового кредиту. Наприклад, Державна податкова служба може відмовити в отриманні податкового кредиту на підставі відсутності права на його отримання, хоча під час перевірки був встановлений факт завищення суми податкового відшкодування і прийняте податкове повідомлення – рішення за формою В3. Звичайно, така форма є невідповідною й оскарження такого рішення можливе лише у разі наявності правової підстави щодо перерахунку відповідної суми бюджетного відшкодування, а також чіткості та переконливості складних процесуальних дій для

оскарження, оскільки хоча і був складений за формою не той документ, проте правові наслідки однакові. Типовими причинами, за якими податкові органи класифікують господарські операції як нереальні, є віддалене місце розташування контрагента, недостатність основних засобів чи відсутність трудового ресурсу, проте такі підстави не визначені законодавством. Наприклад, за зареєстрованим місцем розташування повинне знаходитись керівництво такої юридичної особи, проте господарська діяльність може здійснюватися за іншими адресами, оскільки це передбачає такий принцип, як свобода руху капіталів, товарів та послуг.

Розглядаючи адміністративний порядок оскарження, можна зазначити таке: цей порядок не забезпечує належне оскарження податкового повідомлення-рішення. Зазвичай податкові органи під час такого способу оскарження лише корегують арифметичні помилки, що були ними допущені, проте здебільшого такі помилки не тягнуть за собою рішення податкового органу про скасування відмови у наданні бюджетного відшкодування. Крім того, всі перевірки у процедурі отримання бюджетного відшкодування мають значне формальне значення, адже вони посвідчують наявність або відсутність помилок у податкових документах. У цьому разі, якщо податковими органами під час проведення податкової перевірки будь-якого виду не встановлено факт неправильного заповнення декларації, неправильне визначення суми від'ємного значення податку на додану вартість чи відсутність права на його отримання, такі обставини не можуть призводити до відмови в отриманні бюджетного відшкодування, тобто в такому разі за результатами перевірок встановлюється істинність інформації, і навіть у разі наявності неправильної інформації вона приймається відповідно до українського законодавства, такого висновку дійшов Верховний Суд у постанові від 15.05.2020 року [13].

Щодо судового оскарження, то суди досить часто приймають позицію платників податків та дотримуються принципів та норм податкового законодавства. У судовому способі оскарження важливою є чіткість, хронологічність та послідовність викладу аргументації та позовних вимог, оскільки податкові відносини комплексні та можуть викликати складність у судовому розгляді. Щодо способу судового захисту, то прикладом слугує Постанова Колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України у справі 2а/0570/6950/2011, у якій

особа подала позовну заяву з вимогою про стягнення бюджетної заборгованості, на що всі інстанції відмовили у задоволенні такої вимоги. Верховний Суд України на це вказує, що така вимога відповідача не є правильним способом захисту прав платника податку на додану вартість. У цій категорії справ правильною буде вимога про зобов'язання відповідача до виконання покладених на нього законом і підзаконними актами обов'язків щодо надання органу казначейства висновку щодо суми, яка підлягає відшкодуванню з бюджету [14]. Проте у позиції суддів Верховного Суду з цього питання є й інша позиція. Вона ґрунтується на тому, що стягнення податку є належним способом захисту порушеного права платника податків, а саме ненадання висновку Державній казначейській службі України про здійснення бюджетного відшкодування є порушенням саме права платника податків, а не права на отримання висновку. Крім того, адміністративні суди мають можливість вибору ефективного способу відновлення порушеного права, що відповідає характеру правовідносин, а після закінчення строків на адміністративну перевірку відшкодовані суми перетворюються на бюджетну заборгованість. Ця думка висловлена у низці рішень Верховного Суду, серед них – ухвала від 15.09.2016 р. у справі № К/800/14396/16 [15].

Останнім етапом отримання бюджетного відшкодування є надсилання податковими органами висновку про можливість та суму коштів, які слід перерахувати платнику податків, проте навіть на цьому етапі на практиці трапляються окремі проблеми. У справі Вінницького апеляційного адміністративного суду № 822/11/61/16 від 01.09.2016

Податкова служба України дійшла висновку про можливість отримання бюджетного відшкодування платником податку на додану вартість, проте не надіслала висновку про нарахування суми такого відшкодування Державній казначейській службі України, внаслідок чого був порушений строк нарахування бюджетного відшкодування. Платником податків була подана позовна заява щодо нарахування пені за час прострочення зобов'язання. Суд погодився з висновками позивача та вказав, що саме через бездіяльність органів Державної податкової служби платник податку мав право на отримання пені у розмірі, встановленому законодавством.

**Висновки.** Підсумовуючи, можна дійти висновку, що інститут бюджетного відшкодування є важливим механізмом у сфері оподаткування. Його здійснення та реалізація чітко визначені законодавством, однак з практичної сторони досить часто виникають складності у платників податку на додану вартість щодо його реалізації. Це зумовлене як формальними факторами, так і суб'єктивними. До формальних факторів можна віднести: а) невиконання приписів законодавства посадовими особами відповідних органів державної влади; б) значний час на реалізацію способу судового оскарження, внаслідок чого реалізація права на бюджетне відшкодування може затягуватися; в) наявність у судових органів окремих думок щодо трактування закону, що призводить до затягування строків відшкодування. Очевидно, що у процедурі реалізації права платника податків на бюджетне відшкодування слід керуватися не тільки нормами законодавства, а і судовою практикою та податковими консультаціями.

#### Список літератури:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.
2. Податкове право : навчальний посібник / Бех Г.В., Дмитрик О.О., Кобильнік Д.А. та ін. ; За ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
3. Синчак В.П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія. Хмельницький : Видавництво ХУУП, 2008. 476 с.
4. Гордін О.Я. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість. *Форум права*. 2008. № 2. С. 80–85.
5. Греца С.М. Теоретико-правові аспекти поняття бюджетного відшкодування податку на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2011. Вип. 16. С. 186–187.
6. Постанова Верховного Суду від 15.06.2020 р., справа № 440/17/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89849448> (дата звернення: 10.10.2021).
7. Лист Державної фіскальної служби від 22.07.2016 р., № 24830/7/99-99-15-03-02-17. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnodержavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/listi/arhiv/2016-rik/259990.html> (дата звернення: 11.10.2021).
8. Індивідуальна податкова накладна ДФС від 25.03.2019 р., № 1247/6/99-99-12-02-01/15/ПК. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100012002-oglyad-ipk-23> (дата звернення: 11.10.2021).

9. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 03.03.2021 р., судова справа № 320/2555/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87990277> (дата звернення: 14.10.2021).
10. Постанова Верховного Суду від 27.02.2020 р., судова справа № П/811/3206/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87902324> (дата звернення: 15.10.2021).
11. Постанова Верховного Суду від 12.02.2020 р., судова справа № 460/3231/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87559800> (дата звернення: 16.10.2021).
12. Рішення Європейського суду з прав людини від 20.01.2012 р., заява № 29979/04. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_854#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text) (дата звернення: 16.04.2021).
13. Постанова Верховного Суду від 15.06.2020 р., судова справа № 440/17/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89849448> (дата звернення: 17.09.2021).
14. Постанова Верховного Суду від 16.09.2015 р., судова справа № 2а/0570/17001/2012. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/53361436> (дата звернення: 17.10.2021).
15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 15.09.2016 р., судова справа № К/800/14396/16. URL: <https://taxlink.ua/ua/print/court/3730> (дата звернення: 18.10.2021).

### **Sokolov V.V. PROBLEMATIC ASPECTS OF THE BUDGET REFUND REALIZATION**

*The article is devoted to the institution of budget reimbursement as an important part of tax relations. The concept of budget reimbursement is highlighted and the opinions of scientists on this issue are given, as a result of which the definition of budget reimbursement is proposed, which takes into account all the features of this phenomenon. The budget reimbursement was divided into 2 types: 1) in the case of export of goods outside the customs territory of Ukraine; 2) in the sale of goods, services and works within Ukraine. The procedure of receiving budget reimbursement is gradually analyzed, features and problematic practical aspects that value added taxpayers may face are identified. The form of filing an application for reimbursement of budget reimbursement is determined and the position of the Supreme Court on errors that may not lead to a refusal to receive budget reimbursement is given. Attention is paid to the principle of chronology, which is necessary in case of filling in the annexes to the declaration of value added tax and exceptions to this rule are related to the return of prepayment for goods and adjustment of tax liabilities for reduction. The conditions for conducting in-house and documentary inspections, the subject of which is the legality of declaring the declared amount of VAT refund, are analyzed. The mandatory condition for conducting inspections is the failure to present the identity card of the person conducting such an inspection, as a result of which value added taxpayers may not allow such a person to conduct an inspection. The forms of appeal against the decision to refuse to provide budgetary compensation and their features are given. Based on the analysis of individual tax consultations, it was concluded that the administrative procedure does not ensure proper appeal of the tax notice-decision due to the fact that the tax authorities during this method of appeal only correct arithmetic errors made by them, but these errors do not entail the decision of the tax authority to cancel the refusal to provide budgetary compensation.*

**Key words:** *budget reimbursement, budget reimbursement procedure, refusal to provide budget reimbursement, appeal against the decision to refuse to provide budget reimbursement, requirements for receiving budget reimbursement.*