УДК 336. 225. 62

ЕВОЛЮЦІЯ ПОРЯДКУ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

ЗИМА О. Г.

кандидат економічних наук

ПЕТРЕНКО Я. О.

Харків

Податок на додану вартість (ПДВ) вважається найбільш досконалою формою непрямого оподаткування і відіграє важливу роль у системі державних фінансів більшості розвинутих країн та країн з перехідною економікою. Тому впровадження ПДВ в Україні можна вважати важливим кроком на шляху формування сучасної податкової системи і розбудови ринкової економіки.

Незважаючи на те, що ПДВ виконує фіскальну функцію, його розрахунок на кінець звітного періоду може мати від'ємне значення, а це, на підставі підтвердження правомірності сум, тягне за собою бюджетне відшкодування податку. Аналіз основних показників щодо наповнення загального фонду державного бюджету [1] свідчить про наявність затримка бюджетного відшкодування суб'єктам господарювання податку на додану вартість.

Протягом тривалого часу дослідженням проблеми справляння ПДВ займаються такі вітчизняні вчені, як В. Андрущенко, В. Буряковський, Д. Дем'яненко, В. Довгалюк, А. Крисоватий, А. Соколовська, В. Сутормінa та ін. Але процеси щодо стягнення ПДВ потребують більш детального розгляду, зокрема порядку його відшкодування, тому тема дослідження є актуальною.

Метою роботи є дослід змін порядку відшкодування податку на додану вартість в країні протягом часу.

За період 1992 – 2010 рр. в Україні відбулися численні зміни у законодавстві, що стосувалися механізму справляння ПДВ. Зокрема питання, що вплинули на порядок розрахунку сум та формування бюджетного відшкодування, регулювалися такими основними нормативно-правовими актами, наведеними у табл. 1.

Зприйняттям Закону [2] сума податку на добавлену вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначалася як різниця між сумами податку, одержаними від покупців за реалізовані товари (роботи, послуги), і сумами податку, сплаченими постачальниками за матеріальні ресурси, паливо, роботи, послуги, вартість яких відноситься на витрати виробництва та обігу. Причому, якщо суми податку, сплачені постачальникам, перевищують суми податку, які підлягають сплаті до бюджету, різниця, що виникає, зараховується в рахунок чергових платежів або відшкодовується за рахунок загальних надходжень цього податку щомісячно, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.

На II етапі Декретом [3] було встановлено, що сума податку на добавлену вартість, визначається як різниця між сумою податку, одержаного від покупців за реалізовані товари (роботи, послуги), і сумами податку, що сплачені або підлягають сплаті постачальникам за виконані роботи, послуги, придбані матеріальні ресурси, паливо. Причому, якщо суми податку мала від'ємне значення, то різниця між ними з бюджетів не відшкодовувалася, крім випадків щодо:

– експорту товарів (робіт, послуг), включаючи послуги транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження товарів, та транзит іноземних вантажів, через територію України за розрахунками в іноземній валюті;

– реалізації товарів та послуг, передбачених для офіційного та особистого використання іноземних дипломатичних і прирівняних до них представництв, адміністративно-технічного персоналу цих представництв, включаючи членів їх сімей, які живуть разом з ними;

– операцій з вугіллям, вугільними брикетами та електроенергією;

– робіт по будівництву, реконструкції та реставрації культових споруд, що проводяться за рахунок пожертвувань;

– робіт по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи.

З 1997 р. відповідно Закону [4] сума податку визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду. Так, при позитивному значенні розрахованої суми, така сума підлягає сплаті до бюджету, а при від'ємному – враховувалася у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого) або, при відсутності податкового боргу, зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

У 2008 р. [7] передбачено, що від'ємне значення наступного податкового періоду, отримане внаслідок розрахунку суми податку як різниці між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту звітного періоду, відшкодовується у розмірі суми податку фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередніх податкових періодах (а не «у попередньому податковому періоді», як це було передбачено Законом [4]) постачальникам таких товарів (послуг). Тобто така сума у вигляді податкового кредиту зменшувала нарахований до сплати в держбюджет податок у наступному податковому періоді. І навіть та сума податковою кредиту, за якою отримувач (покупець) не провів розрахунки зі своїм постачальником, брала участь у зменшенні нарахованих у наступних звітних (податкових) періодах таким споживачем податкових зобов'язань з ПДВ перед бюджетом.

Виділення IV етапу пов'язано з набранням чинності п. 8 Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» [5], яким впроваджується тимчасова норма, відповідно до якої забороняється включати до складу податкового кредиту кожного наступного податкового періоду частину (залишок) від'ємного значення, за якого отримувач не здійснив розрахунки з постачальниками за придбані товари (послуги). Такий залишок відображається в податковій декларації з ПДВ окремим рядком і включається до складу податкового кредиту починаючи з першого податкового періоду 2011 р.

Джерелом відшкодування сум ПДВ, заявлених за операціями в 2010 р., що надходимуть на поточний рахунок платника податку в банку відповідно до ст. 88 Закон України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» [8], можуть бути держанні цінні папери та/або об'єкти державною цінового регулювання, запропоновані Аграрним фондом України. Причому порядок придбання державних цінних паперів та/або об'єктів державного цінового регулювання визначається Кабінетом Міністрів України.

Щодо сум ПДВ, задекларованих до відшкодування до 01. 05. 2010 р., підтверджених перевірками та не відшкодованих на дату набрання чинності Закону [8], слід зазначити, що платник податку добровільно може прийняти рішення про відшкодування цієї суми облігаціями внутрішньої державної позики. Постановою Кабінету Міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» [9] затверджено Порядок випуску обліг акцій внутрішньої державної позики для відшкодування сум ПДВ. Нарахування доходів за облігаціями здійснюється кожного півріччя протягом строку обігу цінних па-

Таблиця 1

Еволюція порядку відшкодування ПДВ

Етап	Період	Нормативно-правовий акт
I етап	01. 01. 1992 – 01. 01. 1993	Закон України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 року [2]
II етап	01. 01. 1993 – 01. 10. 1997	Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року [3]
III етап	01. 10. 1997 – 01. 07. 2010	Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року [4]
IV етап	01. 07. 2010 – 01. 01. 2011	Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 20 травня 2010 року [5]
V етап	01. 01. 2011 – теперішній час	Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [6]

перів, виходячи з їх амортизаційної вартості, одночасно з проведенням виплати доходів. Погашення основної суми боргу та виплати доходів за облігаціями здійснюються у безготівковій формі на дату, визначену згідно з умовами емісії. У разі якщо дата припадає на вихідний день, погашення і виплата здійснюються наступного робочого дня.

V етап знайшов свій початок з прийняттям Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. [6]. У Податковому кодексі, що набрав чинності з 1 січня, додатково введено новий (автоматизований) режим повернення податку для підприємств [6]. Щоб скористатися правом на бюджетне відшкодування, підприємство повинно відповідати семи критеріям, представленим на рис 1.

Розглянувши еволюцію порядку відшкодування ПДВ можна сказати, що часті зміни у податковому законодавстві щодо справляння цього податку негативно впливають на податкову систему в цілому, так як порушується головний принцип – принцип стабільності, а велика кількість законодавчих норм у сфері адміністрування залишаються неузгодженими, що надає можливості для різного їх трактування, у тому числі корисних цілях, хоча уряд і намагається своїми діями уникнути проблем організаційно-економічного характеру відшкодування ПДВ та покращити фінансовий стан підприємств, сприяти пожвавленню їх економічної діяльності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Аналітична записка щодо стану виконання Державного бюджету України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://news. ligazakon. ua.

2. Закон України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 № 2007-XII // Портал Ліга: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search. ligazakon. ua.

3. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.1992 № 14-92 // Портал Ліга: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search. ligazakon. ua.

4. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03. 04. 1997 № 168/97 // Портал Ліга: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search. ligazakon. ua.

5. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» № 2275 –VI // О податках України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nalog. ucoz. ua/load.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www. ukrstat. gov. ua.

7. Закон України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 28.12.2007 р. № 107-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search. ligazakon. ua/l_doc2. nsf/link1.

8. Закон України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» № 2154-VI// Портал Ліга: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search. ligazakon. ua.

9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» від 12 травня 2010 р. № 368 // Портал Ліга: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search. ligazakon. ua/l_doc2. nsf/link1/KP100368. html.

Рис. 1. Підстави для автоматичного бюджетного відшкодування