

УДК 336.146:336.226.322:341.222

Саленков А.В.

ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ МЕХАНІЗМУ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПО ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРИ ПЕРЕТИНАННІ МИТНОГО КОРДОНУ УКРАЇНИ

Статтю присвячено питанням реалізації механізму бюджетного відшкодування при сплаті податку на додану вартість. В публікації висвітлено сутність бюджетного відшкодування, розглянуто його нормативне закріплення та зроблено акцент на деяких проблемах практичного впровадження важливих теоретичних засад, покликаних вдосконалити цей механізм. При розгляді останніх тенденцій в правовому регулюванні справляння податку на додану вартість при перетинанні митного кордону України робиться наголос на недоречності постійних змін законодавства, що може призвести до нестабільної роботи державних органів та зменшенню надходжень до державного бюджету.

Ключові слова: податок, державний бюджет, бюджетне відшкодування, податок на додану вартість.

Специфічним фінансово-правовим важелем при реалізації податкового обов'язку зі сплати податку на додану вартість є механізм бюджетного відшкодування. Проблеми бюджетного відшкодування не фігурували в якості окремого дослідження правників України. Неможна казати, що ця проблема не досліджувалась взагалі, адже окремі її аспекти були проаналізовані в роботах, які стосувалися правового регулювання податку на додану вартість. Це, перш за все, роботи Г.В. Бех, М.П. Кучерявенка, низка публікацій в фахових виданнях. Але комплексне дослідження правового механізму податку на додану вартість дозволяло лише в постановочному плані торкнутися окремих аспектів співвідношення податкового обов'язку, що призводило до виникнення бюджетного відшкодування або податкового кредиту.

Виходячи з цього, метою цієї публікації є характеристика саме проблем бюджетного відшкодування в режимі податку на додану вартість. Але спеціальну спрямованість меті цієї статті надає особливий аспект – характеристика бюджетного відшкодування не взагалі, а підчас перетинання митного кордону України. Тобто ми спробуємо проаналізувати, яким чином реалізується загальна конструкція бюджетного відшкодування при спеціальних умовах – на межі державного кордону України. Ще однією особливістю цього є законодавче коливання в регулюванні цієї проблеми, що відображається застосуванням режиму експортного відшкодування при справлянні податку на додану вартість. Законодавець побудував декілька етапів в розвитку режиму експортного відшкодування податку на додану вартість. Саме на цьому ми зупинимось.

Бюджетне відшкодування, яке запроваджене чинним законодавством України, виступає як сума, що підлягає поверненню платникові із бюджету. Але це здійснюється виключно в зв'язку з надлишковою сплатою податку, коли порівнюється сума податку на додану вартість, сплаченого платником при придбанні товарів (робіт, послуг) і сума податку на додану вартість при реалізації товарів (робіт, послуг) у виробництві або здійсненні яких брали участь товари (роботи, послуги) придбане або отримані ім. Співвідношення цих результатів може привести до діаметрально різних висновків та підсумків, результатом чого буде або визначення податкового кредиту, або бюджетного відшкодування.

Інститут бюджетного відшкодування з податку на додану вартість знаходиться на межі фінансово-правових інститутів. Навряд чи його можна віднести винятково до сфери податкових відносин. Безумовно, коли йдеться про аналіз змісту податкового обов'язку, суми податку (що підлягає сплаті або відшкодуванню), то це предмет податково-правового регулювання. В той же час, реалізація режиму бюджетного відшкодування передбачає і зустрічний до змісту податково-правового регулювання рух коштів – із бюджету платнику. В цьому випадку перерахування коштів з державного бюджету вже пов'язується з дією бюджетно-правових норм. Цілісність регулювання в цьому випадку обумовлює існування комплексної фінансово-правових інститутів: бюджетного й податкового права. При цьому необхідно мати на увазі особливість змісту комплексності в цьому випадку. Йдеться не про галузеву комплексність, яку, на наш погляд, складно пояснити, а комплексність інститутів, які застосовують єдиний метод правового впливу – імперативний. Тому, на наш погляд, акцент на комплексності однорідних галузевих інститутів не призводить ні до якого хибного висновку.

Ми вважаємо аргументованою позицію Г.В. Бех, яка підкреслює, що «...відносини, пов'язані з... .. бюджетним відшкодуванням доцільно виділити в окремий законодавчий акт ..., а в Законі України «Про податок на додану вартість» використати відсільні норми. Є сенс закріпити механізм бюджетного відшкодування в законодавчому акті, що регулює загальні основи бюджетної системи України (Загальна частина Бюджетного кодексу). Пояснюється це тим, що бюджетне відшкодування пов'язане з рухом коштів, що надходять із Державного бюджету, а податкові правовідносини регулюють надходження коштів у бюджет»[1, с. 79]. Здається це слушне зауваження, яке потребує подальшого розвитку.

Порядок обчислення податку на додану вартість, визначення бюджетного відшкодування змістовно залежало від змін, що були внесені Законом України «Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" і деяких інших законодавчих актів України» у Закон України «Про Державний бюджет України на 2005 рік»[2] і відповідно – у Закон України «Про податок на додану вартість»[5]. Новий механізм відшкодування почав діяти з 1 червня 2005 року. У той же час, його застосування було дещо протирічним, тому що новий порядок відшкодування й нова форма декларації довгий час не були розроблені. У новій редакції Закону України «Про податок на додану вартість» виключена ст. 8, якою регулювався порядок проведення експортного відшкодування. Тому розрахунок і порядок відшкодування не будуть залежати від виду здійснюваних платником

операцій (експортних і здійснюваних на території України), які обкладаються податком на додану вартість по нульовій ставці .

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) у бюджет або бюджетне відшкодування, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду й сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду. Бюджетне відшкодування при цьому здійснюється за підсумками та на протязі періоду, коли з Державного бюджету України відповідно до рішення платника перераховується належна йому сума податку на додану вартість. При позитивному значенні такої суми, вона підлягає сплаті (перерахуванню) у бюджет. При негативному значенні така сума зараховується у зменшення суми податкового боргу по цьому податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого), а при його відсутності - зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Платник податку, що здійснює на митній території України операції, які підлягають оподатковуванню податком на додану вартість, застосовує нульову ставку. Він має право на одержання бюджетного відшкодування протягом місяця, наступного після подання декларації за звітний період, у якому були здійснені такі операції. По операціях, які оподатковуються податком по повній ставці, сума відшкодування зараховується до зменшення податкових зобов'язань платника податку протягом трьох наступних звітних періодів. Залишок непогашеної суми підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України протягом місяця, що впливає після подання декларації за третій звітний період після виникнення негативного значення податку[6, с. 489-500].

У випадку якщо платник податку експортує товари (супутні послуги) за межі митної території України, отримані від іншого платника податків на умовах комісії, консигнації, доручення або інших видів договорів, які не передбачають переходу права власності на такі товари (супутні послуги) від такого платника податків до експортера, право на одержання бюджетного відшкодування має такий інший платник податку. При цьому комісійна винагорода, отримана платником податків - експортером, включається в базу обкладання цим податком по ставці 20 відсотків і не включається в митну вартість експортованих товарів (супутніх послуг). Джерелом сплати бюджетного відшкодування (у тому числі бюджетного боргу) є загальні доходи Державного бюджету України. Забороняється обумовлювати або обмежувати виплату бюджетного відшкодування наявністю або відсутністю доходів, отриманих від цього податку в окремих регіонах України.

У новій редакції Закону України «Про податок на додану вартість» виключена ст. 8, що регулювала порядок проведення експортного відшкодування податку на додану вартість. Однак, треба враховувати, що довгий час саме цей аспект відшкодування сум даного податку був найбільш дискусійним і проблемним. До того ж, необхідно мати на увазі, що в проекті Податкового кодексу України передбачається повернення до цього механізму, тому ми вважаємо за необхідне коротко проаналізувати справляння бюджетного відшкодування при перетинанні митного кордону України.

Експортне відшкодування податку на додану вартість виступало як форма прискореного бюджетного відшкодування податку на додану вартість, що була введена ст. 8 Закону України «Про податок на додану вартість»[5]. Цей режим було застосовано спеціально для заохочення українських суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при здійсненні розрахунків як з іноземними суб'єктами підприємницької діяльності (покупцями товарів (робіт, послуг)), так і з вітчизняними суб'єктами господарювання (постачальниками таких товарів (робіт, послуг)) винятково в грошовій формі.

Для визначення розмірів коштів, що підлягають поверненню з бюджету, та взагалі права на експортне відшкодування податку на додану вартість слід було виходити в першу чергу з визначення поняття експорту. У відповідності зі ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959 від 16.04.1991 р.[4] експорт товарів - це продаж товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам підприємницької діяльності (у т.ч. з оплатою в негрошовій формі) з вивозом або без вивозу цих товарів через митний кордон України, включаючи реекспорт товарів. З метою же одержання експортного відшкодування під експортом товарів, згідно з Наказом ДПАУ № 568 від 02.11.2000 р. , розуміється фактичний вивіз товару за межі митного кордону України, підтверджений п'ятим аркушем вантажної митної декларації.[7]

У регулюванні експортного відшкодування можна виділити два етапи.[6, с. 489-500] Перший – пов'язується із застосуванням законодавства по оподаткуванню податком на додану вартість до 31 березня 2005 року.[2] В цей час право на експортне відшкодування мали платники, якими у звітному податковому періоді були здійснені експортні операції. У платника податку на додану вартість - експортера була можливість одержати відшкодування податку на додану вартість, сплаченого коштами при придбанні товарів (робіт, послуг), які використалися з метою здійснення експортних операцій. Якщо експортер разом з декларацією по податку на додану вартість представляв у податкову інспекцію Розрахунок експортного відшкодування, то протягом 30 календарних днів з дати подання цих документів він мав право на одержання такого відшкодування.

Сума передоплати враховувалася в експортному відшкодуванні в місяці фактичного вивозу товарів. Якщо ж підприємство поставляло товари нерезиденту на митній території України (тобто без їх фактичного вивозу за межі України) те дана операція підлягала оподаткуванню по ставці 20 відсотків. Таким чином, без фактичного вивозу товарів продавець не мав права на застосування нульової ставки податку на додану вартість і відповідно - на експортне відшкодування. Експортному відшкодуванню підлягав відсоток податкового кредиту податкового періоду, що відповідав питомій вазі обсягу експортованих товарів (робіт, послуг) у загальному обсязі оподатковуваних операцій по поставці товарів (робіт, послуг) такого податкового періоду. [5, п. 8.4 ст. 8]

Сума експортного відшкодування на вибір платника податків могла бути спрямована на погашення податкового векселя або заборгованості по податку на додану вартість. Платник також міг ухвалити рішення щодо зарахування цієї суми за рахунок наступних платежів. Якщо експортер не надавав Розрахунок експортного

відшкодування у встановлений строк, експортне відшкодування не надавалося, а сума відшкодування враховувалася в розрахунку податкових зобов'язань наступних податкових періодів на загальних підставах.

В 2004 році експортному відшкодуванню підлягав відсоток податкового кредиту, що визначався по питомій вазі прибутку, отриманого від експортних операцій у звітному періоді в загальному обсязі експорту, помноженого на частину обсягу поставок на експорт у загальній частці оподатковуваних операцій.[3, ст. 9] З 1 січня 2005 року сума експортного відшкодування стала визначатися як і в 2000-2003 роках відповідно до п. 8.4 ст. 8 Закону України «Про податок на додану вартість», тобто не залежала від прибутку, фактично отриманого від експортних операцій. Таким чином, для одержання з 1 січня 2005 р. експортного відшкодування експортерів необхідно було представити в податкову інспекцію разом з декларацією по податку на додану вартість:

Другий етап наступає після 31 березня 2005 року й пов'язаний з істотною зміною чинного законодавства по податку на додану вартість. Законом України «Про внесення змін у Закон України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" і деяких інших законодавчих актів України» ст. 8 Закону України «Про податок на додану вартість» щодо особливості оподаткування операцій по вивезенню (пересиланню) товарів (робіт, послуг) за межі митної території України виключена. Таким чином, експортне відшкодування як вид прискореного бюджетного відшкодування було скасовано. З 1 червня 2005 року набув чинності п. 7.7 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» у редакції Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" і деяких інших законодавчих актів України», відповідно до якого буде здійснюватися бюджетне відшкодування податку на додану вартість надалі.[2] При цьому варто зазначити, що недоречно постійно змінювати законодавство, яке регулює справляння податку на додану вартість, адже такий шлях може призвести до скорочення податкових надходжень від цього податку та не буде сприяти стабільності як в роботі державних органів, що його стягують, так і в господарській діяльності платників податків.

Список використаних джерел та література:

1. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине. Монография / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. С. 79.
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України» // Відомості Верховної Ради України. 2005. – № 17, № 18-19. – Ст. 267.
3. Закон України «Про Державний бюджет на 2004 рік» // Відомості Верховної Ради України. 2004. – № 17-18. – Ст. 250.
4. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» // Відомості Верховної Ради України. 1991. – №29. – Ст. 377.
5. Закон України «Про податок на додану вартість» // Відомості Верховної Ради України. 1997. – № 21. – Ст. 156.
6. Кучерявенко М.П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. – Х: Право, 2007. 536 с.
7. Наказ Державної податкової адміністрації України від 2 листопада 2000 року №568 «Про внесення змін до податкової звітності з податку на додану вартість» // Офіційний вісник України, 2000. – №50. – Ст. 2186.

Саленков А.В. Некоторые особенности реализации механизма бюджетного возмещения вреда по налогу на добавленную стоимость при перемещении через таможенную границу Украины.

Статья посвящена вопросам реализации механизма бюджетного возмещения при уплате налога на добавленную стоимость. В публикации раскрывается сущность бюджетного возмещения, рассматривается его нормативное закрепление и делается акцент на некоторых проблемах практического внедрения важных теоретических начал, призванных усовершенствовать этот механизм. При рассмотрении последних тенденций в правовом регулировании уплаты налога на добавленную стоимость при пересечении таможенной границы Украины акцент делается на неуместности постоянных изменений законодательства, так как это может привести к нестабильной работе государственных органов и уменьшению поступлений в государственный бюджет.

Ключевые слова: налог, государственный бюджет, бюджетное возмещение, налог на добавленную стоимость.

Salenkov A.V. The some peculiarities of realization of mechanism of budgetary compensation at payment of the tax to the added cost at crossing of customs border of Ukraine.

Article is devoted to questions of realisation of the mechanism of budgetary compensation at payment of the tax to the added cost. In the publication the essence of budgetary compensation are lighted up, its standard fastening is considered and the emphasis is placed on some problems of practical introduction of the important theoretical beginnings, called to improve this mechanism. By consideration of last tendencies in legal regulation of payment of the tax to the added cost at crossing of customs border of Ukraine the accent is became on irrelevance of constant changes of the legislation as it can lead to a stable work of the state organs and to reduction of receipts in the state budget.

Key words: tax, state budget, budgetary compensation, tax to the added cost.

Надійшла до редакції 04.07.2008 р.