



О. Я. Гордін*

ВІДШКОДУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Чинна система оподаткування України, охоплюючи низку сталих надходжень за рахунок податків та зборів, виокремлює лише два види непрямих податків: податок на додану вартість та акцизний збір. Тим не менш, за рахунок коштів від цих податків (особливо це стосується податку на додану вартість) формується переважна більшість доходних надходжень до державного бюджету України. Саме тому з'ясування змісту та логічних перспектив реформування будь-яких елементів таких податків є досить важливим і перспективним.

Аналіз змісту та особливостей законодавчого регулювання елементів правового механізму податку на додану вартість та акцизного збору є перспективним напрямком розвитку податкового права. Досліджень, які б стосувались правового регулювання акцизного збору чи податку на додану вартість на сьогодні в Україні не існує. На початку ХХІ ст. вийшла монографія Г. В. Бех, у якій аналізувався зміст інституту непрямого оподаткування в цілому. Окремої ж характеристики не лише будь-яких елементів податку на додану вартість чи акцизного збору, а і непрямих податків в цілому не було. В Російській Федерації декілька років тому вийшло монографічне дослідження Р. А. Шепенко "Акцизи", в якому досліджувався характер одного з різновидів непрямих податків. Певну увагу окремим сторонам непрямого оподаткування приділяли в своїх працях Г. В. Бех, О. Ю. Грачова, М. В. Івлева, Ю. О. Крохіна, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєв, Д. М. Щокін.

Ця стаття є спробою аналізу одного із елементів правового механізму непрямих податків, який на сьогодні неоднаково застосовується по податку на додану вартість та по акцизному збору. Якщо в механізмі податку на додану вартість бюджетне відшкодування вже існує декілька років, то для акцизного збору це може бути лише орієнтиром розвитку найближчим часом. Бюджетне відшкодування відноситься до факультативних елементів, що притаманні правовому механізму. Це пояснюється тим, що такий специфічний режим повернення коштів із бюджету застосовується практично в єдиному податку. Повернення коштів платнику здійснюється на межі бюджетного та податкового режиму регулювання. Саме тому метою даної публікації є дослідження змісту, природи, місця та форм бюджетного відшкодування за одними з найголовніших податків системи оподаткування України — податку на додану вартість та акцизного збору.

Бюджетне відшкодування податкових коштів є відмінною рисою непрямих податків у цілому. На пострадянському просторі конструкції бюджетного відшкодування застосовуються з певними видовими особливостями при податку на додану вартість і акцизному зборі. Чинні механізми відрізняються як своєрідністю податку, так і родовою конструкцією в цілому. Якщо по податку на додану вартість бюджетне відшкодування застосовується практично скрізь, то при акцизному зборі існують істотні відмінності в різних державах.

Місце відшкодування в бюджетно-податковому регулюванні залежить від двох особливостей. По-перше, це відшкодування, яке здійснюється на правомірних

© Гордін О. Я., 2007

* здобувач кафедри фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (м. Харків)



діях всіх учасників відносин. Цим воно принципово відрізняється від відшкодування, що пов'язане з надмірно сплаченими або незаконно стягнутими податками до бюджетів. Останнє пов'язане з помилками при визначенні податкового обов'язку або порушеннями в діях контролюючих органів, податкових агентів тощо. По-друге, відшкодування податку на додану вартість є похідним різновидом відшкодування непрямих податків. Якщо бюджетне відшкодування може застосовуватися як до акцизного збору, так і до податку на додану вартість і, відповідно до цього, буде характеризуватися низкою родових ознак, особливостей, то відшкодування саме з податку на додану вартість відрізняється рисами, притаманними виключно цьому податку.

Ми вважаємо, що немає підстав для виокремлення положень, які містяться в позиції Р. А. Шепенка. Він вважає, що “де існує обов'язок платника податків сплатити, там є і право вимоги повернення зайво сплаченого або не підлягаючій сплаті суми, так само як і право вимоги здійснення заліку, хоча для реалізації таких прав необхідне дотримання ряду умов”¹. На наш погляд, немає підстав для твердження, що існування обов'язку сплачувати податок автоматично припускає право платника вимагати повернення зайво сплаченої або не підлягаючої сплаті суми. Подібне право повинно бути закріплено у відповідній нормі закону, а не передбачатися. Крім того, напевно чи режим бюджетного відшкодування по непрямих податках (у тому числі й по акцизу) є похідним від обов'язку платника по сплаті податку. В режимі цього інституту воно вже пов'язується як з обов'язком отримувача коштів (держави та органів, що її представляють), так і правом платника.

При бюджетному відшкодуванні обов'язок формується у особи, до коштів якої залучено частку податку на додану вартість, тобто владної сторони — держави. Це дуже специфічна ситуація, яка принципово відрізняється від владно-імперативного регулювання фінансових відносин, коли представникам владної сторони відносин належать, фактично, виключно права, в той час як правосуб'єктність іншої сторони будується переважно (а іноді і виключно) за рахунок обов'язків. У випадку ж з бюджетним відшкодуванням обов'язок щодо повернення коштів із бюджету належить виключно державі. В іншому випадку, при податковому кредиті, утворюється традиційна, класична конструкція для податково-правового регулювання, коли обов'язок знов-таки притаманний виключно платнику, який, фактично, і кредитується в цьому випадку.

Бюджетне відшкодування обумовлює існування двох схожих, але різних за змістом конструкцій. З одного боку, йдеться про передачу коштів платнику податків внаслідок зайво сплаченого чи незаконно стягненого податку або збору. Повернення коштів повинно здійснюватись з бюджету, у який вони надійшли. З другого боку, повернення коштів може відбуватися як наслідок підведення підсумків при порівнянні частки непрямого податку в ціні придбання й ціні реалізації. Внаслідок цього у держави може виникнути обов'язок відшкодувати розмір такого перевищення. За особливостями правового регулювання це принципово різні режими переходу коштів з бюджету платникові податків. Показово, що у чинному податковому законодавстві Російської Федерації повернення коштів платнику податків у формі зайво сплачених (ст. ст. 78, 79)² та у формі різниці між сумами податкових нарахувань та сумами податкових відрахувань, що підлягає відшкодуванню (ст. ст. 200-203)³, регулюється різними розділами Податкового кодексу Російської Федерації.

¹ Шепенко Р. А. Акцизы. — М.: Дело, 2001. — С. 173.

² Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 г. // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

³ Там само.



Виходячи з цього, є всі підстави аналізувати та досліджувати два типи відшкодування коштів, які надходили до бюджетів при сплаті податків та зборів. Перший тип пов'язаний з поверненням незаконно стягнених або переплачених сум податків. Такий механізм повернення коштів чинним податковим законодавством України не передбачено. Адекватного механізму автоматичного обліку (заліку) у поточному або наступному звітному періоді сум податків, які вважаються переплатою платнику немає.

На чинний порядок визначення бюджетного відшкодування істотно вплинули зміни, внесені Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" і деяких інших законодавчих актів України"⁴ у Закон України "Про Державний бюджет України на 2005 рік"⁵ і відповідно — у Закон України "Про податок на додану вартість"⁶. Із введенням цих змін новий механізм відшкодування діє з 1 червня 2005 року.

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 ставці⁷. Відшкодування податку на додану вартість припускає наявність двох форм, в основі яких лежить корегування особливостей обчислення податку, що обумовлює існування загального й спеціального порядку⁸. Загальний порядок відшкодування поширюється на всі операції, які попадають під оподаткування по базовій або зниженій ставці, тоді як спеціальний порядок відшкодування регулює відносини при обчисленні податку на додану вартість відносно операцій, що припускає використання нульової ставки.

Бюджетне відшкодування здійснюється протягом періоду, у якому кошти відповідно до рішення платника були перераховані як сума податку на додану вартість. При цьому 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.

Підстава бюджетного відшкодування виникає, коли за результатами звітного періоду різниця між загальною сумою податкових зобов'язань (які виникли протягом звітного періоду) і сумою податкового кредиту звітного періоду має негативне значення. У цьому випадку сума різниці підлягає відшкодуванню платникові з Державного бюджету України. Визначається така різниця, виходячи винятково з даних податкової декларації за звітний період.

Відшкодування податку на додану вартість із бюджету здійснюється органами Державного казначейства України. Підставою такого відшкодування є рішення податкових органів або суду. Висновки податкових органів подаються не пізніше чим за 5 робочих днів до закінчення строку відшкодування. При надходженні в органи Державного казначейства рішень суду, на підставі яких повинно здійснюватись відшкодування коштів з бюджету, для забезпечення повноти контролю за правильністю відшкодування поєднується діяльність цього контролюючого органу із податковими. Для цього не пізніше наступного дня

⁴ ВВР. — 2005. — № 17, 18-19. — Ст. 267.

⁵ ВВР. — 2005. — № 7-8. — Ст. 162.

⁶ ВВР. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

⁷ Див докладніше: Баланс // Библиотека бухгалтера. — 2005. — № 5. — С. 76-78.

⁸ Див: докладніше: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — М.: Юристъ, 2004. — С. 153-156.



після одержання такого рішення його копія передається в податковий орган. Місце органів Державного казначейства України в регулюванні відносин бюджетного відшкодування визначається тим, що вони здійснюють організацію виконання й фактичне виконання бюджету, управління рахунками бюджету⁹. Якщо податковий орган ухвалює рішення щодо повернення суми податку з бюджету, то фактичне виконання цього рішення здійснюється саме органами казначейства.

Відшкодування при настанні строку проводиться відповідно до рішення платника податку. Воно закріплюється в податковій декларації та деталізується і виконується шляхом:

- а) перерахування грошових сум з бюджетного рахунку на рахунок платника податку в установі банку, що його обслуговує;
- б) зарахування суми відшкодування за рахунок платежів по податку на подану вартість;
- в) зарахування суми відшкодування в рахунок інших податків, зборів (обов'язкових платежів), які надходять у Державний бюджет України.

Одночасно за рішенням платника податків може бути виділено декілька напрямків відшкодування. При цьому можливо поєднання форм контролю, що здійснюються органами фінансового контролю спеціальної компетенції та специфічних форм самоконтролю платника податків. Так, чинне податкове законодавство України передбачає можливість у випадку, коли платник самостійно виявив неточність в визначенні та надходженні коштів, які були ним сплачені, дій, які формують підстави уникнення відповідальності. Цілком зрозуміло, що в цій ситуації ці дії пов'язані з реалізацією обов'язків. Платник податків, який ще до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявив факт заниження податкового обов'язку минулих податкових періодів, зобов'язаний:

- а) або переслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати й штраф у розмірі 5 відсотків від цієї суми до надання такого уточнюючого розрахунку;
- б) або відбити суму такої недоплати в складі декларації, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу в розмірі 5 відсотків від цієї суми з відповідним збільшенням загальної суми податкового обов'язку (п. 17.2 ст. 17)¹⁰.

Специфічна конструкція сформована в чинному податковому законодавстві України при виконанні обов'язку по акцизному збору. Це стосується ситуації, коли переплачена сума акцизного збору зарахована в бюджет понад погоджену суму податкового обов'язку, граничний строк сплати якої наступив. Якщо підприємство при одержанні марок акцизного збору сплачує акцизний збір у рахунок погашення виданого їм податкового векселя, то суми акцизного збору надходять у бюджет ще до настання граничного строку погашення такого векселя. Відповідно до узгодження й проведення нарахування вони враховуються на особливому рахунку платника¹¹. При сплаті акцизу платник самостійно визначає

⁹ Див.: Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. — М.: Юрист, 2004. — С. 154.

¹⁰ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. // ВВР. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

¹¹ Про затвердження узагальнюючого податкового роз'яснення положень п. 15.3 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами" у частині визначення терміна "надмірно сплачені податки, збори (обов'язкові платежі)" і граничних строків їхнього повернення: Наказ ДПА України від 25.04.2003 р. // Вісник податкової служби України. — 2003. — № 18.



суму акцизного збору, що підлягає поверненню з бюджету, або заліку, тільки за умови підтвердження її за результатами обов'язкової податкової перевірки¹². Нарахування погоджених податкових зобов'язань на особливих рахунках платника податків здійснюється датою граничного строку сплати податків (п. 4.3)¹³.

Різновидом бюджетного відшкодування є перевищення частки акцизного збору в ціні придбання у порівнянні із ціною реалізації. Дана ситуація, практично, не регулюється податковим законодавством України. У той же час чинне податкове законодавство Російської Федерації закріплює досить чіткий режим акцизного відшкодування. Відшкодування акцизного збору відбувається у випадку перевищення за підсумками податкового періоду суми акцизу, обчисленої по операціях з підакцизними товарами, що є об'єктом оподаткування, суми податкових відрахувань. Зазначені суми у звітному податковому періоді можуть направлятися в рахунок виконання обов'язків по сплаті податків або зборів, санкцій, що підлягають зарахуванню у той же бюджет.

Згідно з Податковим кодексом Російської Федерації платник має право зменшити суму акцизу на податкові відрахування. Відрахуванню підлягають суми акцизу, пред'явлені продавцями й сплачені платником податків:

- при придбанні підакцизних товарів (за винятком нафтопродуктів);
- при ввозі підакцизних товарів (за винятком нафтопродуктів) на митну територію Російської Федерації й випущених у вільний обіг, якщо надалі їх будуть використовувати як сировину для виробництва підакцизних товарів (за винятком нафтопродуктів).

Безумовно, що в такому ж вигляді це положення навряд чи можна застосовувати в податковому законодавстві України. Вищевикладена конструкція відшкодування акцизного збору пов'язується, перш за все, з нафтопродуктами та окремими видами сировини, видобування яких не є характерним для України. Тому запровадження таких механізмів в податкове законодавство України повинно робитися дуже обережно і з оглядом на реальні можливості та необхідність суспільних відносин у галузі оподаткування, що притаманна виключно нашій державі.

*Статтю рекомендовано до друку кафедрою фінансового права
Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого
(протокол № 12 від 26 червня 2007 року)*



¹² Про затвердження Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору та змін до наказів ДПА України: Наказ Державної податкової адміністрації від 19.03.2001 р. // ОВУ. — 2001. — № 14. — Ст. 636.

¹³ Про затвердження Інструкції про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку платежів до бюджету, контроль за справлянням яких здійснюється органами державної податкової служби України: Наказ Державної податкової служби України від 18.07.2005 р. // ОВУ. — 2005. — № 32. — Ст. 1965.