



Зінаїда ОМЕЛЬНИЦЬКА, редактор

БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ: ДЕКЛАРУЄМО ТА ОТРИМУЄМО

У консультації розповімо, у яких випадках платник ПДВ має право задекларувати та отримати бюджетне відшкодування (далі – БВ), як заповнити декларацію з ПДВ (далі – декларація) і додатки до неї при заявленні БВ, як орган ДФС перевіряє суми БВ.

Коли платник ПДВ має право на БВ

Умови, при дотриманні яких платник ПДВ має право заявити суми від'ємного значення до БВ, наведені в пп. «б» п. 200.4 ПК. Їх **усього два**. Зробити це можна, якщо сума ПДВ, що сформувала від'ємне значення:

- фактично сплачена постачальникам товарів (послуг) або до держбюджету;
- не перевищує ліміт реєстрації на момент подання декларації.



Увага! Платникам ПДВ, які мають податковий борг, слід пам'ятати, що сума від'ємного значення спочатку йде в рахунок погашення податкового боргу, а вже потім її залишок можна задекларувати до БВ. При цьому сума в рядку 20.2.2 декларації зменшує ліміт реєстрації (ЗІР, категорія 101.17; ІПК № 2466).

Розглянемо деякі питання, пов'язані з декларуванням суми БВ.



Покупець перерахував постачальнику передоплату за товари (послуги). Чи може покупець заявити до БВ суму ПДВ, сплачену в складі такої передоплати?

Якщо виходити з норми пп. «б» п. 200.4 ПК, у платника ПДВ є повне право заявити до БВ суми ПДВ, сплачені постачальнику в складі передоплати. Однак на практиці зустрічаються ситуації, коли ДФС знімає з БВ суми ПДВ за

передоплатами, мотивуючи це тим, що активи (товари або послуги) ще не були отримані платником ПДВ (ІПК № 2848).

Тут варто зазначити, що відображення податкового кредиту платником ПДВ не залежить від того, почав він використовувати товари (послуги) у господарській діяльності чи ні (п. 198.3 ПК). Підставою для відображення податкового кредиту є належним чином оформлена та зареєстрована в ЄРПН податкова накладна (далі – ПН). А для декларування БВ повинні дотримуватися умови, установлені пп. «б» п. 200.4 ПК.

Мінфін у Листі № 11310 зробив акцент на тому, що податковий кредит із ПДВ відображається за правилом першої події та при дотриманні умов, наведених у пп. «б» п. 200.4 ПК, у платника ПДВ є всі підстави для включення ПДВ за передоплатами до суми БВ. Зауважимо, що ДФС погодилася із цим (ІПК № 1432).



Коли можна заявити до БВ суму ПДВ із ПН, яка була несвоєчасно зареєстрована?

Сума ПДВ із несвоєчасно зареєстрованої ПН може бути заявлена до БВ починаючи з періоду, у якому в платника податків виникло право на відображення податкового кредиту за такою ПН (ІПК № 3190).



Чи має право платник ПДВ заявити до БВ від'ємне значення, із моменту виникнення якого минуло 1 095 днів?

Так, платник ПДВ може враховувати в складі заявленої до БВ суми залишок від'ємного значення до повного його погашення, причому незалежно від закінчення строків позовної давності (1 095 днів), за умови, що суми ПДВ, які сформували такий залишок, сплачені постачальникам товарів (послуг) (ЗІР, категорія 101.25; ІПК № 1054).

? *За які звітні періоди суми від'ємного значення можуть бути заявлені до БВ?*

До БВ може бути заявлена сума від'ємного значення **як поточного, так і попередніх звітних періодів** (звичайно, при дотриманні норм пп. «б» п. 200.4 ПК).

? *Чи надається БВ платнику, чия ПДВ-реєстрація анулюється?*

Так. Якщо за результатами останнього податкового періоду платник має право на отримання БВ, воно йому надається незалежно від того, буде він ще платником ПДВ на дату отримання такого БВ чи вже ні (п. 184.9 ПК).

? *Протягом звітного періоду в підприємства виникли підстави для коригування податкових зобов'язань із ПДВ – покупець повернув товар, відвантажений як у поточному, так і в минулих звітних періодах. У результаті зменшення податкових зобов'язань у підприємства виникла (збільшилася) сума від'ємного значення. Чи може таке від'ємне значення декларуватися до БВ?*

Так, може. Сума від'ємного значення звітного періоду формується за рахунок від'ємного значення не тільки звітного, але й попередніх звітних періодів (ряд. 21 декларації попереднього звітного періоду). Про це сказано в п. 4, 5 розд. V Порядку № 21. І норми ПК не містять умови, що БВ може формуватися тільки за рахунок від'ємного значення поточного звітного періоду (тобто без урахування суми від'ємного значення, яка була перенесена в рядок 16.2 з рядка 21 декларації попереднього звітного періоду).

Тому якщо від'ємне значення виникло в результаті зменшення податкових зобов'язань (у т. ч. і за рахунок повернення товару, відвантаженого в минулих звітних періодах), воно може бути заявлене до БВ. Звичайно, при дотриманні умов, установлених пп. «б» п. 200.4 ПК. Аналогічне роз'яснення міститься і в ІПК № 1808.

Напрями використання БВ

Платник ПДВ може розпорядитися сумою БВ так (пп. «б» п. 200.4 ПК):

- отримати на поточний рахунок (у цьому випадку заповнюється ряд. 20.2.1 декларації);
- направити в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу за іншими платежами до держбюджету (тоді заповнюється ряд. 20.2.2 декларації).

- поділити між цими двома напрямками (при цьому в декларації будуть заповнені обидва рядки: 20.2.1 і 20.2.2).

? *У рахунок сплати яких грошових зобов'язань можна заявити суму БВ?*

Як роз'яснює ДФС (ЗІР, категорія 101.25; Лист № 15705), БВ можна погашати **всі платежі** (податки/збори), які зараховуються до держбюджету і перераховані до ст. 29 БК, за винятком тих, які нормами ст. 64, 66, 69, 69¹ і 71 БК закріплені за місцевими бюджетами.

При цьому, на думку ДФС, погашення за рахунок суми БВ можливе тільки за тими платежами, які **повністю** сплачуються до держбюджету. Отже, за рахунок БВ **не можна погашати** платежі, які розподіляються в пропорціях між державним і місцевими бюджетами (ЗІР, категорія 101.25). Тобто погасити за рахунок БВ, наприклад, платежі з податку на прибуток не вийде.

? *Платник ПДВ задекларував суму БВ у рахунок сплати грошових зобов'язань, а потім вирішив, що краще отримати БВ на поточний рахунок. Чи може він змінити напрям використання БВ?*

Так, може, шляхом подання уточнюючого розрахунку (далі – УР) до декларації того звітного періоду, у якому БВ було задеклароване.

Дані такого УР повинні бути враховані органом ДФС не пізніше наступного робочого дня (п. 200.12 ПК).

Також шляхом подання УР можна виправити помилки, допущені в сумі задекларованого БВ (ЗІР, категорія 101.24).

? *Чи може платник ПДВ змінити період декларування суми БВ?*

Ні, включити до податкового кредиту наступного звітного періоду суму БВ, задекларовану в попередніх звітних періодах до БВ, **не вийде**. Така можливість ПК не передбачена.

Особливості відображення БВ у декларації

Насамперед зазначимо, що при відображенні сум БВ у декларації потрібно також заповнити та подати додатки 3 і 4. Розглянемо докладніше порядок заповнення рядків декларації та додатків.

Заповнення декларації

Якщо платник ПДВ заявляє суми від'ємного значення (ряд. 19 декларації) до БВ, він заповнює в декларації такі рядки.

У **службовому полі рядка 19.1** відображається сума перевищення від'ємного значення над лімітом реєстрації на момент подання декларації (пп. 2 п. 5 розд. V Порядку № 21).



На замітку! Рядок 19.1 заповнюється, якщо від'ємне значення (ряд. 19) більше ліміту реєстрації. Якщо ж від'ємне значення менше або дорівнює ліміту реєстрації, тоді рядок 19.1 не заповнюється, а показник із рядка 19 відразу переноситься в рядок 20 (пп. 2 п. 5 розд. V Порядку № 21).

Дізнатися величину ліміту реєстрації можна, направивши електронний запит про стан електронного рахунка в СЕА за формою J(F) 1301206. Також ліміт реєстрації можна дізнатися і без запиту. Для цього слід скористатися Електронним кабінетом (розділ «СЕА ПДВ»).



Слід урахувати! Якщо від'ємне значення (ряд. 19) перевищує ліміт реєстрації, то сума такого перевищення не може бути задекларована до БВ (ряд. 20.2) або в рахунок погашення податкового боргу (ряд. 20.1). Вона включається до суми від'ємного значення наступного звітного періоду (тобто декларується в ряд. 21).

У **рядку 20** вказується сума від'ємного значення, яка дорівнює:

- показнику рядка 19, якщо він менший або дорівнює ліміту реєстрації;
- різниці між значеннями рядків 19 і 19.1, якщо від'ємне значення більше ліміту реєстрації.

Сума від'ємного значення з рядка 20 (пп. 4 п. 5 розд. V Порядку № 21) у першу чергу йде на зменшення податкового боргу (при його наявності) (відображається в ряд. 20.1), а вже потім заявляється до БВ.

Рядок 20.1 заповнюється, якщо в платника ПДВ є податковий борг.

У **рядку 20.2** відображається загальна сума, заявлена до БВ.

У **рядку 20.1** наводиться сума БВ, яку платник бажає отримати на поточний рахунок.

Рядок 20.2 містить суми БВ, які платник ПДВ бажає направити в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу за іншими платежами до держбюджету.

Додаток 3

У цьому додатку підтверджується (розшифровується) сума заявленого БВ. Він складається із двох таблиць.

У **таблиці 1** наводиться розрахунок суми БВ.

У **таблиці 2** розшифровуються суми ПДВ, фактично сплачені в попередніх і поточному податкових періодах постачальникам товарів/послуг або до бюджету. Зазначимо деякі особливості заповнення цієї таблиці:

- у **графі 2** наводиться ІПН постачальника. У випадку формування від'ємного значення за рахунок імпорту товарів проставляється власний ІПН, при отриманні послуг від нерезидента з місцем постачання на території України – умовний ІПН «5000000000000»;
- **графах 3 і 4** – місяць і рік звітного періоду, у якому виникло від'ємне значення;
- **графі 5** – суми від'ємного значення;
- **графі 6** проставляється позначка «+» у випадку, якщо сума від'ємного значення із графі 5 отримана правонаступником від реорганізованого платника податків;
- **графі 7** вказується сума фактично сплаченого від'ємного значення. Значення рядка «Усього» цієї графі повинне відповідати значенню рядка 2 таблиці 1.



Пам'ятайте! При заповненні граф таблиці 2 слід дотримуватися принципу хронології: відображати суми виникнення від'ємного значення починаючи зі звітного періоду, найближчого до дати подання декларації (найбільш новий звітний період), і закінчуючи найбільш давнім звітним періодом (ІПК № 58, Лист № 24830).

Рекомендуємо дотримуватися роз'яснень ДФС, оскільки на практиці відображення від'ємного значення в таблиці 2 додатка 3 не в порядку хронології, запропонованої ДФС, може бути причиною відмови в БВ.

Додаток 4

У розділі «Відповідно до статті 200 розділу V Кодексу бюджетне відшкодування, визначене в податковій декларації за звітний (податковий) період (рядок 20.2) з податку на додану вартість за _____ 20__ року» додатка 4 відображають спосіб отримання БВ.

Цей розділ складається із двох частин:

- **пп. «а»** заповнюють платники податків, які вказують суму БВ у рядку 20.2.1 декларації і хочуть отримати її на свій поточний рахунок. Тут вони наводять реквізити банківського рахунка (номер рахунка, найменування та МФО банку) і суму податку (словами та цифрами);
- **пп. «б» і таблицю 1** – платники податків, які вказують суму БВ у рядку 20.2.2 декларації і просять урахувати її у сплату грошових зобов'язань або в погашення податкового боргу за іншими платежами до держбюджету. Таблиця 1 складається з п'яти граф. У графах 2, 3 наводяться код бюджетної класифікації та рахунок платежу; у графах 4, 5 – сума платежу прописом і цифрами. При цьому значення рядка «Усього» графа 5 повинне відповідати значенню рядка 20.2.2 декларації.

Перевірка сум БВ

Усі заяви на отримання БВ, подані платником ПДВ, реєструються в Реєстрі заяв про повернення сум БВ (далі – Реєстр). Реєстр ведеться згідно з Порядком № 26. Формування Реєстру здійснюється автоматично на підставі баз даних ДФС і Казначейства. До Реєстру включають відомості, перелічені в пп. 200.7.1 ПК.

Заяви вносяться до Реєстру протягом операційного дня їх отримання в хронологічному порядку надходження.

Після подання платником ПДВ декларації та додатків 3 і 4 із заявленою сумою БВ орган ДФС

проводить **камеральну перевірку** декларації протягом **30 календарних днів** (далі – к. д.) після закінчення строку подання декларації (п. 76.3, 200.11 ПК). Якщо ж декларація була подана пізніше встановленого строку – тоді протягом 30 к. д., що настають за днем її фактичної подання.

? У яких випадках проводиться документальна перевірка платника податків, що заявив БВ?

Орган ДФС має право провести **документальну перевірку** платника податків – протягом **60 к. д.** після закінчення встановленого строку подання декларації (або після фактичного подання декларації, якщо вона була подана із запізненням), якщо розрахунок сум БВ був зроблений за рахунок від'ємного значення, сформованого (п. 200.11 ПК):

- за операціями за періоди до 01.07.15 р., які не підтверджені документальними перевітками;
- за придбаннями товарів (послуг) за період до 01.01.17 р. у платників податків, які застосовували спецрежим згідно зі ст. 209 ПК.

Також документальна перевірка проводиться, якщо до БВ заявлена сума від'ємного значення більше 100 000 грн. (пп. 78.1.8 ПК).

? Протягом якого строку платнику надається БВ?

Суми БВ надходять із бюджету в хронологічному порядку за черговістю внесення заяв до Реєстру. Інформація про узгодження БВ та його суми відображається в Реєстрі органом ДФС на наступний робочий день після такого узгодження (п. 6 Порядку № 26).

Після набуття статусу узгодженої сума БВ протягом **5 операційних днів** перераховується з бюджетного рахунка на поточний рахунок платника ПДВ та/або на бюджетні рахунки, якщо сума БВ була заявлена в рахунок погашення податкових зобов'язань та/або податкового боргу (п. 200.13 ПК).

ВИСНОВКИ

До БВ можна заявити суми від'ємного значення ПДВ, які були фактично сплачені постачальникам або до бюджету, за умови, що вони не перевищують ліміту реєстрації на дату подання декларації. Платник ПДВ може задекларувати БВ як для повернення на поточний рахунок, так і в рахунок погашення грошових зобов'язань. Змінити напрям використання БВ можна шляхом подання УР.