

УДК 336.226.322
JEL Classification: H25, K34

DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2026.3.26>

Помулєва В.М.,
старший викладач кафедри обліку та фінансів,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2908-6712>,
Болдуєв М.В.,
д-р держ. упр., професор,
професор кафедри обліку та фінансів,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8889-6555>,
Лищенко О.Г.,
канд. екон. наук, доцент,
завідувач кафедри обліку та фінансів,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9211-9567>,
Національний університет «Запорізька політехніка»,
Болдуєва О.В.,
д-р екон. наук, доцент, професор кафедри фінансів,
банківської справи, страхування та фондового ринку,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5267-1816>,
Запорізький національний університет

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ ТА МЕХАНІЗМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ЗАКОНОДАВЧИХ КОЛІЗІЙ

Pomulieva V.M.,
senior lecturer at the department of accounting and finance,
Bolduiev M.V.,
dr.sc.(publ. adm.), professor,
professor at the department of accounting and finance,
Lyshchenko O.H.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof.,
head of the department of accounting and finance,
National University "Zaporizhzhia Polytechnic",
Bolduieva O.V.,
dr.sc.(econ.), assoc. prof., professor at the department
of finance, banking, insurance, and the stock market,
Zaporizhzhia National University

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF BUDGET VAT REFUND AND MECHANISMS FOR RESOLVING LEGISLATIVE CONFLICTS

Постановка проблеми. Податок на додану вартість посідає ключове місце за своїм фінансовим потенціалом у системі державних фінансів України, оскільки він суттєво впливає як на наповнення держбюджету, так і на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

Бюджетне відшкодування цього податку є поверненням платнику податків частини заявленої суми з держбюджету, що тимчасово зменшує його дохідну частину. Проте недосконалість норм чинного законодавства та проблеми з електронним адмініструванням податку часто обмежують реальні можливості платників ПДВ на отримання заявлених до відшкодування коштів. Невідшкодовані чи несвоєчасно відшкодовані суми відволікають обігові кошти платників, погіршуючи їхній фінансовий стан, що є критичним насамперед для підприємств-експортерів.

З огляду на це, проблема бюджетного відшкодування ПДВ через недосконалість і непрозорість механізму адміністрування продовжує залишатися головним джерелом напруги у відносинах між

бізнесом та податковими органами. Зазначене актуалізує необхідність детального вивчення організаційно-правового механізму бюджетного відшкодування ПДВ на сучасному етапі у контексті законодавчих змін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бюджетного відшкодування ПДВ досліджується як у теоретичному, так і в практичному аспектах. Зокрема, К. Безверхий та О. Юрченко [1] розглядають теоретичні й практичні аспекти цього механізму, аналізуючи алгоритми повернення коштів, вплив ризикованого податкового кредиту.

Проблемні аспекти цього процесу аналізували В. Лопатовський, Л. Богатчик та К. Безноско [2], які сфокусували свої дослідження на шляхах удосконалення обліку та контролю податку на додану вартість. Дослідженню проблем бюджетного відшкодування ПДВ також присвятили свою роботу В. Пономарьова та О. Артюх [3], котрі додатково визначили ключові особливості електронного адміністрування та напрями детінізації розрахунків. Понятійний апарат, пов'язаний із відшкодуванням податку, дослідив О. Осипчук [4], який детально систематизував ключові поняття для прозорого адміністрування.

Необхідність подальших розвідок у цій сфері зумовлена підвищеними ризиками, воєнними обмеженнями та актуальними проблемами в адмініструванні ПДВ на сучасному етапі.

Постановка завдання. Мета статті полягає у дослідженні теоретико-методологічних засад бюджетного відшкодування ПДВ, розмежуванні категорій «від'ємне значення податку» та «бюджетне відшкодування» у чинному законодавстві, а також в обґрунтуванні правових шляхів усунення виявлених законодавчих колізій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з підпунктом 14.1.18 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника [5].

Ця редакція була затверджена Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» № 1797-VIII від 21.12.2016 р. [6], яким, зокрема, було скасовано поділ на автоматичне та неавтоматичне відшкодування ПДВ та запроваджено єдиний Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування (далі – Реєстр).

Варто нагадати, що запровадженню єдиного автоматичного Реєстру передувала тривалий період законодавчих пошуків та трансформацій механізму повернення податку. Зокрема, до 2017 року в Україні функціонувала дворівнева система, яка передбачала розподіл платників на тих, хто мав право на автоматичне бюджетне відшкодування, та тих, чиї заяви розглядалися у загальному (неавтоматичному) порядку. Такий підхід створював значні дискримінаційні умови для середнього та малого бізнесу, оскільки критерії «автоматизації», визначені у тодішній редакції п. 200.18 ПКУ (як-от рівень середньої заробітної плати, чисельність працівників та відсутність збитків, рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати [7]) були занадто жорсткими й часто недосяжними для більшості підприємств.

Перехід до єдиного Реєстру та впровадження системи електронного адміністрування (далі – СЕА ПДВ) докорінно змінили концепцію контролю за формуванням від'ємного значення податку, перевівши його у площину попереднього (превентивного) моніторингу реєстраційних лімітів та критеріїв ризиковості звітних операцій. Проте, як показує подальша практика, автоматизація процесів не розв'язала повною мірою проблему термінологічної та процедурної невизначеності, зокрема в частині чіткого законодавчого розмежування моменту виникнення від'ємного значення податку та моменту набуття платником права на отримання бюджетного відшкодування.

Починаючи з 01 квітня 2017 року, в Україні реалізовано новий механізм відшкодування ПДВ та запущено в роботу єдиний Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Цей механізм розроблений з метою полегшення ведення бізнесу в Україні, зменшення корупції, прозорості механізму відшкодування ПДВ, створення рівних умов для всіх платників податку [8]. Формування Реєстру здійснюється автоматично на підставі баз даних ДПС та Казначейства [9].

Варто зауважити, що між поняттями «від'ємне значення ПДВ» та «бюджетне відшкодування» існують принципові, зокрема й облікові відмінності, і формулювання в п. 14.1.18 ПКУ часто призводить до плутанини в розумінні механізму відшкодування. Вказана термінологічна неузгодженість призводить до того, що на практиці будь-яке від'ємне значення помилково розглядають як автоматичну підставу для реалізації суб'єктивного права платника на бюджетне відшкодування – чи то у формі безпосереднього повернення коштів на рахунок, чи у вигляді зарахування в рахунок інших податкових зобов'язань. Це створює додаткові ризики та проблеми для бізнесу.

Додатковим критерієм розмежування цих категорій є матеріальна умова фактичної сплати податку: якщо від'ємне значення формується суто на підставі задекларованого податкового кредиту, то право на бюджетне відшкодування виникає виключно за умови реального розрахунку платника з постачальниками або безпосереднього перерахування коштів до бюджету.

Загальні правила розрахунку, декларування від'ємного значення з ПДВ та механізм його відшкодування або погашення визначає ст. 200 ПКУ. Так, відповідно до п. 200.1 ст. 200 ПКУ, «сума

податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду» [5].

Тобто ця норма визначає загальний алгоритм розрахунку за звітний період, який може бути як позитивним (до сплати), так і від'ємним. Проте вона не дає прямого визначення від'ємного значення (далі – ВЗ) чи власне бюджетного відшкодування (далі – БВ).

Через це виникає розбіжність між логікою Кодексу та формою податкової декларації. Якщо керуватися текстом ПКУ, розрахунок йде через віднімання податкового кредиту від податкових зобов'язань. Математично, якщо податковий кредит перевищує зобов'язання, ми мали б отримувати від'ємне значення зі знаком «мінус». Однак у самій податковій декларації з ПДВ це перевищення відображається як позитивне число у р. 19.

Тобто визначення від'ємного значення з ПДВ впливає не з буквального читання математичної формули в ст. 200 ПКУ, а з логіки податкових розрахунків та правил заповнення декларації. Це створює певний дисонанс сприйняття знаків для платників податків. Пункт 200.1 має визначати концептуальні засади та норми, на основі яких розробляється форма декларації, а не слугувати суто технічним алгоритмом для її заповнення.

Застосування у п. 200.1 ПКУ формулювання «підлягає ... бюджетному відшкодуванню» містить юридично некоректну термінологію. Зазначена норма автоматично прирівнює факт виникнення від'ємного значення ПДВ до процесу його відшкодування, що суперечить ст. 14.1.18 та ст. 200.4 ПКУ.

Використання конструкції «підлягає... бюджетному відшкодуванню» у п. 200.1 ПКУ є прикладом невдалої юридичної техніки. Ця фраза не створює для держави безумовного обов'язку повертати кошти за кожним від'ємним значенням, оскільки ст. 200.1 виконує суто розрахункову функцію (задає формулу для визначення статусу розрахунків), тоді як фактичне бюджетне відшкодування виникає лише як похідне право після дотримання алгоритму, передбаченого ст. 200.4 ПКУ.

Порядок використання від'ємного значення ПДВ регулюється ст. 200 ПКУ. Зокрема, п. 200.4 визначає три напрями спрямування таких сум [5]: а) погашення податкового боргу з ПДВ (відображається у р. 20.1 декларації); б) бюджетне відшкодування (р. 20.2), яке може бути спрямоване на рахунок платника у банку (р. 20.2.1) та/або на сплату грошових зобов'язань чи погашення податкового боргу з інших платежів до держбюджету (р. 20.2.2); в) зарахування до податкового кредиту наступного звітного періоду (р. 20.3).

При цьому сума першочергово спрямовується на погашення податкового боргу з ПДВ, а в разі його відсутності – підлягає відшкодуванню (б) або зараховується до податкового кредиту наступного періоду (в).

Наочна схема формування від'ємного значення та бюджетного відшкодування податку на додану вартість наведена на рис. 1.

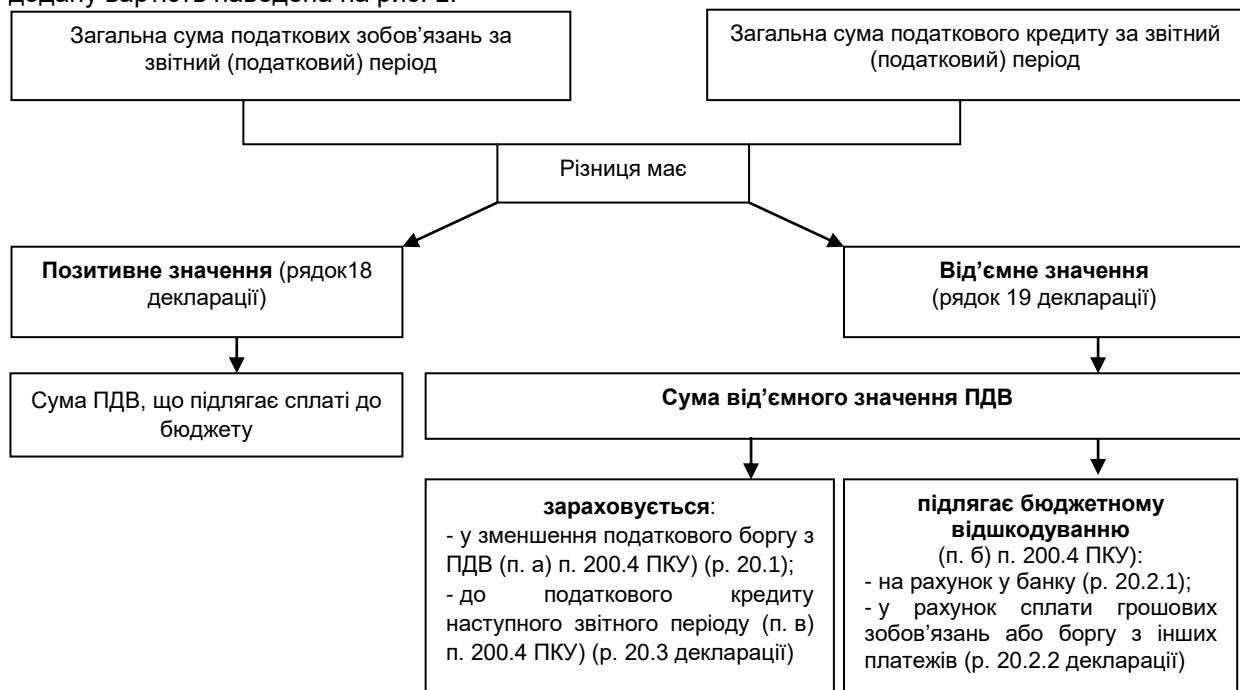


Рис. 1. Схема формування від'ємного значення та бюджетного відшкодування податку на додану вартість

Джерело : сформовано авторами за [5; 10]

Як бачимо із рис. 1, бюджетне відшкодування не означає автоматичного повернення всієї суми від'ємного значення на рахунок. Це лише один із трьох можливих напрямів використання такого від'ємного значення. Він дозволяє перетворити його частину на гроші або спрямувати на погашення інших податків до держбюджету, ініціювати який платник може самостійно, за умови дотримання законодавчих вимог.

Зазначений механізм відображення та використання від'ємного значення реалізовано у формі податкової декларації з ПДВ (табл. 1) та відповідних заявах про повернення.

Таблиця 1

Фрагмент податкової декларації з ПДВ

Код рядка	Код додатку	III. РОЗРАХУНКИ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД
19	Д2	Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (р. 17 – р. 9 декларації) (позитивне значення)
...	...	...
20		Сума від'ємного значення, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200 ^{1.3} статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації (р. 19 – р. 19.1), яка:
20.1	Д2	зараховується у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість
20.2	Д2, Д3	підлягає бюджетному відшкодуванню (р. 20.2.1 + р. 20.2.2) (р. 9 Д2):
20.2.1		на рахунок платника у банку / небанківському надавачу платіжних послуг
20.2.2		у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету
20.3		зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (р. 20 – р. 20.1 – р. 20.2)
21	Д2	Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (р. 19.1 + р. 20.3 декларації) (переноситься до р. 16.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)

Джерело : сформовано авторами за [10]

Рядок 20.2 декларації включає суми бюджетного відшкодування відповідно до норм п. 200.4 ПКУ.

У додатку 3 (Д3) Заяви про повернення суми бюджетного відшкодування визначається, що бюджетне відшкодування, визначене у податковій декларації за звітний (податковий) період (р. 20.2) спрямовується:

а) у сумі (р. 20.2.1) – на рахунок платника у банку/небанківському надавачу платіжних послуг;

б) у сумі (р. 20.2.2) – в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до держбюджету.

Але варто додати, що якщо у платника є непогашений податковий борг з ПДВ, то сума ВЗ спершу обов'язково спрямовується на його погашення (р. 20.1). І лише та частина, що залишається (за умови дотримання всіх правил), може бути заявлена до бюджетного відшкодування (р. 20.2).

Важливо зауважити, що задекларована сума бюджетного відшкодування (р. 20.2 декларації) законодавчо обмежена сумою реєстраційного ліміту платника, обчисленою відповідно до п. 200-1.3 ст. 200-1 ПКУ на момент подання звітності, за вирахуванням обсягу від'ємного значення, спрямованого на погашення податкового боргу з цього податку (р. 20.1 декларації).

Отже, сам по собі від'ємний результат за звітний місяць є лише джерелом (правом на отримання коштів), реалізація якого прямо обумовлена виконанням вимог ст. 200.4 ПКУ. У ст. 14 та п. 200.1 ст. 200 йдеться про загальну суму від'ємного значення, яка розглядається як потенційне джерело для відшкодування, тоді як у п. 200.4 – тільки про його частину, зокрема, яка повертається реальними коштами.

Таким чином, доходимо висновку, що бюджетне відшкодування пов'язане саме з поверненням коштів на рахунок платника та/або спрямуванням їх на бюджетні рахунки для зарахування в рахунок погашення зобов'язань чи податкового боргу з інших платежів.

Отже, не вся сума від'ємного значення ПДВ може стати бюджетним відшкодуванням. Вона прямо обмежується реєстраційним лімітом в СЕА ПДВ і першочергово направляється на покриття податкового боргу з ПДВ.

Варто пам'ятати, що під бюджетним відшкодуванням розуміється не лише повернення коштів на рахунок платника, а й їх зарахування у сплату інших податків і зборів. Декларування таких сум передбачає обов'язкове подання додатків Д2 та Д3, які є невід'ємною частиною податкової звітності.

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що чинне визначення бюджетного відшкодування (ст. 14 ПКУ) є надто загальним і не відображає практичного механізму його реалізації (ст. 200 ПКУ).

Для усунення правової прогалини доцільно внести зміни до ст. 200 ПКУ. Зокрема, у п. 200.1 прямо закріпити норму про порядок обчислення від'ємного значення як перевищення суми податкового кредиту над сумою податкових зобов'язань звітного періоду, а у п. 200.4 – чітко розмежувати етапи податкового обліку цього показника та процедуру його реалізації у вигляді бюджетного відшкодування.

Запропонована редакція усуне чинну правову невизначеність, забезпечить єдине трактування статті та зробить механізм розрахунку повністю прозорим для платників податків, перетворивши неявну норму на правило прямої дії. Крім того, внесення таких законодавчих змін забезпечить однозначність, чіткість та зрозумілість алгоритму розрахунку для суб'єктів господарювання.

З огляду на це, виникає об'єктивна необхідність законодавчо закріпити розширене поняття бюджетного відшкодування, яке базуватиметься на його економічній суті – поверненні державою тимчасово іммобілізованих з обігу коштів платника податків. Така деталізація та гармонізація норм дозволить усунути розбіжності й створити прозоре та стабільне підґрунтя для адміністрування податку.

Для кращого розуміння ключові відмінності між загальною сумою від'ємного значення ПДВ та тією його частиною, яка заявляється до бюджетного відшкодування (у межах ст. 200 ПКУ), узагальнено в табл. 2.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика напрямів використання від'ємного значення ПДВ

Характеристика	Від'ємне значення (ВЗ) з податку на додану вартість	Бюджетне відшкодування (БВ) з податку на додану вартість
Сутність поняття	Обліковий показник (сальдо), що виникає, коли сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань звітного періоду	Процедура фактичного повернення платнику податків суми від'ємного значення коштами на його поточний рахунок або в рахунок сплати інших платежів
Етап реалізації	Перший етап (право виникає при виникненні самої різниці в декларації)	Наступний етап (процедура отримання коштів після виконання низки вимог)
Обов'язкові умови	Відсутні специфічні умови. Сума фіксується в декларації за підсумками звітного періоду	Документальне підтвердження від'ємного значення (ВЗ); сума $\leq$ ліміту реєстрації; відсутність боргу з ПДВ; наявність додатків Д2 та Д3.
Напрями використання	Зараховується виключно в рахунок погашення податкового боргу з ПДВ або переноситься до складу податкового кредиту наступних періодів	Може бути повернено на поточний банківський рахунок платника або використано для зарахування у сплату інших податків/зборів
Відображення в податковій звітності	Декларується у р. 19 та р. 21 (шляхом перенесення сум до повного погашення)	Зазначається у р. 2.1 (для повернення на рахунок) або р. 20.2.2 (для зарахування в рахунок інших податків)
Додатки, що розшифровують показник	Додаток Д2 до податкової декларації	Додатки Д2, Д3 до податкової декларації
Обов'язковість контрольних заходів	Не потребує обов'язкових контрольних заходів для формування. Перевіряється на загальних підставах у рамках поточного адміністрування	Є обов'язковою умовою. Виплата або зарахування БВ відбувається виключно після підтвердження правомірності заявлених сум за результатами обов'язкової перевірки (камеральної та/або документальної) ще до моменту відшкодування
Строк давності	Не обмежений в часі (переноситься в наступні звітні періоди до повного погашення)	Не обмежений. Головна умова для включення такого ВЗ до відшкодування: вхідний ПДВ має бути фактично сплачений постачальникам

Джерело: сформовано авторами за [5; 10]

Від'ємне значення з ПДВ – це обліковий показник, який виникає автоматично при перевищенні податкового кредиту над податковими зобов'язаннями. Воно відображається у р. 19 та р. 21 декларації і може необмежено переноситися на наступні періоди.

Натомість бюджетне відшкодування – це трансформація такого від'ємного значення у грошову форму (р. 20.2). На відміну від звичайного перенесення від'ємного значення до наступних звітних періодів, декларування бюджетного відшкодування є суб'єктивним правом платника і вимагає подання відповідної заяви у додатку до декларації, а також дотримання законодавчих умов.

Крім того, нормативно закріплений у ст. 200 ПКУ критерій «обов'язковості контрольних заходів» яскраво демонструє процесуальний розрив між суто обліковим відображенням від'ємного сальдо та безпосереднім поверненням коштів. Якщо поточне від'ємне значення адмініструється в загальному (автоматизованому) порядку, то формування бюджетного відшкодування запускає механізм додаткового фіскального контролю. Зокрема, декларування сум до виплати коштами нерідко стає підставою для проведення поглиблених документальних перевірок правомірності його нарахування, що перетворює превентивний моніторинг на ретроспективний інструмент тиску, що об'єктивно збільшує адміністративне навантаження на платника податків.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, за результатами проведеного дослідження:

1) обґрунтовано, що відповідно до ст. 14.1.18 ПКУ, бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ виключно після підтвердження правомірності його формування. На практиці такий результат не набуває статусу відшкодування автоматично за підсумками податкового періоду. Згідно зі ст. 200.4 ПКУ, від'ємна сума спочатку спрямовується на погашення податкового боргу, а залишок, що залишився, зараховується до податкового кредиту наступних звітних періодів. І лише та частина, яка перевищує суму податкового боргу та перехідного залишку, може бути заявлена платником до бюджетного відшкодування;

2) виявлено наявність суттєвої понятійно-термінологічної неузгодженості в чинному податковому законодавстві України. Встановлено, що чинне визначення бюджетного відшкодування у ст. 14 ПКУ є надто загальним і некоректно прирівнює факт виникнення від'ємного значення до процесу його повернення. Доведено, що бюджетне відшкодування на сучасному етапі не є безумовним автоматичним поверненням усіх коштів, а виступає лише одним із трьох можливих напрямків використання від'ємного значення ПДВ. Його реалізація дозволяє платнику податків за власної ініціативи, але за умови обов'язкового дотримання низки жорстких законодавчих вимог (зокрема, фактичної оплати поставачальникам, наявності відповідного реєстраційного ліміту в СЕА тощо) та успішного проходження податкових перевірок, отримати реальні гроші на рахунок або погасити інші податкові зобов'язання. У межах статті було деталізовано та узагальнено ключові відмінності між загальною сумою від'ємного значення ПДВ як облікового показника та тією його частиною, яка безпосередньо заявляється платником до бюджетного відшкодування;

3) запропоновано внесення комплексних змін до ст. 200 ПКУ (зокрема, до пп. 200.1 та 200.4) задля чіткого законодавчого закріплення алгоритму обчислення від'ємного значення та розмежування етапів його обліку й фактичної монетизації. Доведено, що реалізація запропонованих змін дозволить перетворити неявні норми Кодексу на правила прямої дії, забезпечить однозначність трактування алгоритму розрахунку для платників податків та створить стабільне підґрунтя для прозорого адміністрування ПДВ на основі його справжньої економічної суті.

Перспективами подальших досліджень є поглиблений аналіз судової практики щодо правомірності заявлення сум ПДВ до бюджетного відшкодування, дослідження ризикоорієнтованих підходів до податкових перевірок, а також оцінювання впливу електронного адміністрування ПДВ на фінансову стійкість платників податку.

Література

1. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ: теорія та практика. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 9. С. 13-17. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/items/a3fa2bf8-269c-44e3-ac4b-33409dcd989e> (дата звернення: 10.03.2026).
2. Лопатовський В., Богатчик Л., Безноско К. Аналіз проблемних аспектів бюджетного відшкодування податку на додану вартість у системі електронного адміністрування. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2024. № 2. С. 52-58. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-7>
3. Пономарьова В., Артюх О. Проблемні аспекти відшкодування ПДВ на сучасному етапі. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2022. Вип. 2(27). С. 153-160. DOI: <https://doi.org/10.33108/sep2022.nom2.153>
4. Осипчук О. Аналіз понятійно-категоріального апарату відшкодування ПДВ. *Економіка та суспільство*. 2025. Випуск № 78. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-35>
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.03.2026).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (дата звернення: 12.03.2026).
7. Критерії, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ : роз'яснення Міндоходів і зборів України від 16.12.2013 № n0027810-13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0027810-13> (дата звернення: 12.03.2026).

8. Відшкодування ПДВ. Міністерство фінансів України. 2026. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/vat-refund> (дата звернення: 17.04.2026).
9. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF> (дата звернення: 18.04.2026).
10. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16> (дата звернення: 15.03.2026).

References

1. Bezverkhyi, K., and Yurchenko, O. (2016), "The mechanism of budget refund of VAT: theory and practice", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 9, pp. 13-17, available at: <https://ir.kneu.edu.ua/items/a3fa2bf8-269c-44e3-ac4b-33409dcd989e> (access date March 10, 2026).
2. Lopatovskyi, V., Bohatchyk, L. and Beznosko, K. (2024), "Analysis of problematic aspects of budget reimbursement of value added tax in the system of electronic administration", *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, no. 2, pp. 52-58, DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2024-328-7>
3. Ponomarova, V. and Artiukh, O. (2022), "Problematic aspects of VAT refund at the present stage", *Sotsialno-ekonomichni problemy i derzhava*, iss. 27(2), pp. 153-160, DOI: <https://doi.org/10.33108/sepd2022.nom2.153>
4. Osypchuk, O. (2025), "Analysis of the conceptual and categorical apparatus of VAT refund", *Ekonomika ta suspilstvo*, iss. 78, DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-78-35>
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine" dated 02.12.2010 No. 2755-VI, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (access date March 10, 2026).
6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2016),), Law of Ukraine "On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the improvement of the investment climate in Ukraine" dated 21.12.2016 No. 1797-VIII, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (access date March 12, 2026).
7. Ministry of Revenues and Duties of Ukraine (2013), Clarification "Criteria entitling to receive automatic budget refund of VAT" dated 16.12.2013 No. n0027810-13, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0027810-13> (access date March 12, 2026).
8. Ministry of Finance of Ukraine (2026), *Vidshkoduvannia PDV* [VAT refund], available at: <https://www.mof.gov.ua/uk/vat-refund> (access date April 17, 2026).
9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2017), Resolution "On approval of the Procedure for maintaining the Register of applications for return of the amount of budget reimbursement of value added tax" dated 25.01.2017 No. 26, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-%D0%BF> (access date April 18, 2026).
10. Ministry of Finance of Ukraine (2016), Order "On approval of forms and the Procedure for filling out and submitting tax reporting on value added tax" dated 28.01.2016 No. 21, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16> (access date March 15, 2026).

Помулєва В.М., Болдуєв М.В., Лищенко О.Г., Болдуєва О.В.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ ТА МЕХАНІЗМИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ЗАКОНОДАВЧИХ КОЛІЗІЙ

Мета. Дослідження теоретико-методологічних засад бюджетного відшкодування ПДВ, розмежування категорій «від'ємне значення податку» та «бюджетне відшкодування» у чинному законодавстві, а також обґрунтування правових шляхів усунення виявлених законодавчих колізій.

Методика дослідження. Методологічну основу дослідження становить комплекс загальнонаукових та спеціальних методів, а саме: системний підхід, методи порівняльного, логічного та системно-структурного аналізу нормативно-правових актів, зокрема Податкового кодексу України, та чинної податкової звітності для узагальнення облікових і правових розбіжностей; графічний і табличний метод — для наочного відображення та візуалізації результатів дослідження; метод логічного узагальнення — для формування висновків і практичних рекомендацій по темі дослідження.

Результати дослідження. Досліджено теоретико-методологічні засади функціонування механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні та особливості нормативно-правового регулювання пов'язаних із ним категорій в умовах електронного адміністрування. Здійснено глибокий аналіз чинного податкового законодавства та виявлено суттєві понятійно-термінологічні неузгодженості між нормами статей 14 та 200 Податкового кодексу України. Аргументовано, що, відповідно до статті 14.1.18 ПКУ, бюджетне відшкодування – це повернення від'ємного значення ПДВ виключно після підтвердження правомірності його формування за результатами перевірки, і цей статус не набувається автоматично. Науково обґрунтовано та деталізовано критерії розмежування категорій «від'ємне значення ПДВ» як базового облікового показника та «бюджетне відшкодування» як

суб'єктивного права платника на повернення або зарахування коштів. Доведено, що чинна редакція законодавства некоректно прирівнює факт виникнення від'ємного сальдо до процедури його реалізації, що створює ризики та додатковий фіскальний тиск на бізнес. Акцентовано на необхідності внесення комплексних змін до пунктів 200.1 та 200.4 Податкового кодексу України. Рекомендовано законодавчі правки, спрямовані на перетворення неявних норм на правила прямої дії, усунення правової невизначеності та забезпечення прозорого і стабільного адміністрування ПДВ на основі його справжньої економічної суті.

Наукова новизна результатів дослідження. Поглиблено теоретико-методологічні засади бюджетного відшкодування ПДВ через виявлення та розкриття сутності понятійно-термінологічної неузгодженості у статтях 14 та 200 Податкового кодексу України, що дозволило чітко розмежувати облікову природу від'ємного сальдо та правовий механізм його бюджетного відшкодування.

Практична значущість результатів дослідження. Отримані результати дослідження і розроблені пропозиції можуть бути використані для подальших наукових досліджень, а також реалізовані шляхом внесення законодавчих змін до Податкового кодексу України. Практичні рекомендації можуть безпосередньо застосовуватися платниками податку при підготовці та поданні податкової звітності з ПДВ, зокрема під час обґрунтування й заявлення сум податку до бюджетного відшкодування.

Ключові слова: податок на додану вартість, бюджетне відшкодування, від'ємне значення ПДВ, адміністрування податку, податкова декларація, Податковий кодекс України, законодавчі колізії.

Pomulieva V.M., Bolduiev M.V., Lyschenko O.H., Bolduieva O.V.

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF BUDGET VAT REFUND AND MECHANISMS FOR RESOLVING LEGISLATIVE CONFLICTS

Purpose. The aim of this study is to investigate the theoretical and methodological foundations of budget VAT refund, to differentiate between the categories of "negative tax value" and "budget refund" within the current legislation, and to substantiate legal approaches to eliminating identified legislative conflicts.

Methodology of research. The methodological basis of the study is a complex of general scientific and special methods, namely: a systematic approach, methods of comparative, logical, system and structural analysis of regulatory legal acts, particularly the Tax Code of Ukraine and current tax reporting, to generalize accounting and legal discrepancies; a graphical and tabular method – for a visual display and visualization of the research results; a method of logical generalization – for the formation of conclusions and practical recommendations on the topic of the study.

Findings. The theoretical and methodological principles of the functioning of the VAT budget reimbursement mechanism in Ukraine and the features of the regulatory and legal regulation of related categories in the context of electronic administration are investigated. A profound analysis of the current tax legislation was conducted, revealing significant conceptual and terminological inconsistencies between the provisions of Articles 14 and 200 of the Tax Code of Ukraine. It is argued that, pursuant to Clause 14.1.18 of the Tax Code of Ukraine, a budget refund constitutes the return of a negative VAT value exclusively after the validity of its formation is confirmed through an audit, meaning this status is not acquired automatically. The authors scientifically substantiate and detail the criteria for distinguishing between the categories of "negative VAT value" as a basic accounting indicator and "budget refund" as a taxpayer's subjective right to the return or crediting of funds. It is proved that the current wording of the legislation incorrectly equates the emergence of a negative balance with the procedure of its realization, which creates risks and additional fiscal pressure on businesses. Special emphasis is placed on the necessity of introducing comprehensive amendments to Clauses 200.1 and 200.4 of the Tax Code of Ukraine. The recommended legislative amendments aim to transform implicit provisions into direct-acting rules, eliminate legal uncertainty, and ensure transparent and stable VAT administration based on its genuine economic essence.

Originality. The theoretical and methodological principles of budget VAT reimbursement have been deepened by identifying and disclosing the essence of the conceptual and terminological inconsistency in Articles 14 and 200 of the Tax Code of Ukraine, which allowed us to clearly distinguish the accounting nature of the negative balance and the legal mechanism of its budget reimbursement.

Practical value. The obtained research results and developed proposals can be used for further scientific research, as well as implemented by introducing legislative amendments to the Tax Code of Ukraine. The practical recommendations can be directly applied by taxpayers during the preparation and submission of VAT returns, specifically when substantiating and claiming tax amounts for budget refunds.

Key words: value-added tax, budget refund, negative VAT value, tax administration, tax return, Tax Code of Ukraine, legislative conflicts.

Дата надходження рукопису: 20.07.2026

Дата прийняття рукопису до друку: 21.08.2026

Дата публікації: 28.08.2026