

УДК 336

Поддєрьогін А. М.,*кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів підприємств ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана",***Лесько М. В.,***здобувач кафедри фінансів підприємств ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"*

МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ГОСПОДАРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Механізм функціонування ПДВ на підприємствах, які є платниками податку. Вплив сплати ПДВ у процесі господарської діяльності, а також у бюджет на іммобілізацію грошових коштів суб'єктів підприємництва. Формування вхідного ПДВ та умови його трансформації в податковий кредит. Джерела погашення податкового кредиту. Дебіторська заборгованість. Від'ємне значення податкового кредиту та його врахування у взаєминах з державним бюджетом. Податкові зобов'язання та їх виникнення. Удосконалення планування ПДВ на підприємствах шляхом бюджетування та його вплив на надходження ПДВ від реалізації продукції.

Ключові слова: податок на додану вартість (ПДВ), платники ПДВ, вхідний ПДВ, іммобілізація грошових коштів на сплату ПДВ, податковий кредит, джерела погашення податкового кредиту, податкові зобов'язання з ПДВ, від'ємне значення податкового кредиту, дебіторська заборгованість, ПДВ від реалізації продукції, ставка ПДВ, планування ПДВ.

Механизм формирования НДС на предприятиях, которые являются плательщиками налога. Влияние уплаты НДС в процессе хозяйственной деятельности, а также в бюджет на иммобилизацию денежных средств субъектов предпринимательства. Формирование входящего НДС и условия его трансформации в налоговый кредит. Источники погашения налогового кредита. Налоговые обязательства и условия их возникновения. Дебиторская задолженность и ее влияние на поступления НДС от реализации продукции. Совершенствование планирования НДС на предприятиях на основе бюджетирования.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость (НДС), плательщики НДС, входящий НДС, иммобилизация денежных средств на уплату НДС, налоговый кредит, источники погашения налогового кредита, налоговые обязательства с НДС, отрицательное значение налогового кредита, дебиторская задолженность, НДС от реализации продукции, ставка НДС, планирование НДС.

Mechanism of VAT functioning in corporate taxpayers. Impact of VAT on the firms money immobilization during business activity and budget formation. Input VAT forming and terms of transformation into tax credit. Sources of tax credit repayment. Tax liabilities and terms of it's incurring. Accounts receivable and it's influence on VAT receipts. Improvement of corporate VAT planning by budgeting.

Key words: Value added tax (VAT), VAT taxpayers, incoming VAT, monetary funds immobilization for VAT discharge, tax credit, tax credit repayment sources, VAT liability, negative tax credit, accounts receivable, VAT from products sales, VAT rate, VAT planning.

Постановка проблеми. Дослідження впливу ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва заслуговує на особливу увагу. Адже його платниками є велика кількість суб'єктів підприємництва у виробничій і торговельній діяльності, сфері послуг. На 01.01.2012 р. було зареєстровано в органах державної податкової служби України 235,8 тис. платників ПДВ: 211,4 тис. юридичних осіб; 24,4 тис. фізичних осіб – підприємців.

Функціонування ПДВ свідчить, що вплив вказаного податку на діяльність суб'єктів підприємництва проявляється у двох напрямках. По-перше, через формування цін на продукцію (товари), роботи, послуги, які оподатковуються ПДВ. Адже ПДВ включається в їх ціну. Цей напрям впливу ПДВ заслуговує на увагу, а його дослідження пов'язане з вивченням таких питань: визначення об'єкта й бази оподаткування, встановлення ставки податку, звільнення окремих операцій суб'єктів підприємництва від оподаткування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематику функціонування податкової системи в різний період часу досліджували як на науково-теоретичному, практичному, так і на загальнодержавному рівнях. Зокрема ключові питання механізму справляння ПДВ висвітлено в працях таких науковців: В. А. Валігура, Л. І. Василенко, О. Д. Данілов, О. М. Десятнюк, В. П. Завгородний, Ю. Г. Козак, А. І. Крисоватий, П. В. Мельник, В. М. Сліпа та ін. Проте цей напрям може бути предметом самостійного дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є визначення впливу мехнізму функціонування податку на додану вартість на господарську діяльність суб'єктів підприємництва. При цьому має враховуватися сфера діяльності суб'єктів підприємництва (виробнича, торговельна, надання послуг).

Виклад основного матеріалу. Варто звернути увагу, що названий напрям впливу ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва (через формування цін) може мати як негативні, так і позитивні наслідки.

Другий напрям впливу ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва пов'язаний з можливою іммобілізацією грошових коштів на сплату вказаного податку. Він ще недостатньо досліджений, але заслуговує на особливу увагу за таких обставин.

По-перше, платниками ПДВ є велика кількість суб'єктів підприємництва, у яких виникає іммобілізація грошових коштів на сплату ПДВ.

По-друге, іммобілізація грошових коштів на сплату ПДВ негативно впливає на платоспроможність, фінансовий стан, прибуток від операційної діяльності суб'єктів підприємництва, фінансування інвестицій.

По-третє, вивчення причин, термінів іммобілізації грошових коштів на сплату ПДВ дозволить здійснювати заходи, спрямовані на запобігання іммобілізації коштів, скорочення її обсягів і термінів, що позитивно впливатиме на діяльність суб'єктів підприємництва.

У законодавчих актах з ПДВ, які діяли до прийняття Податкового кодексу України, і в прийнятому кодексі не згадується про можливу іммобілізацію грошових коштів суб'єктів підприємництва на сплату ПДВ. У публікаціях фахівців в Україні, на жаль, відсутні системні дослідження іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва на сплату ПДВ. Навіть у дисертаційних роботах, присвячених ПДВ, захищених в Україні, питання можливої іммобілізації грошових коштів на сплату ПДВ досліджені недостатньо.

Дослідження механізму впливу ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва, яка пов'язана з іммобілізацією грошових коштів на його сплату, потребує ґрунтовного вивчення таких питань (рис. 1).

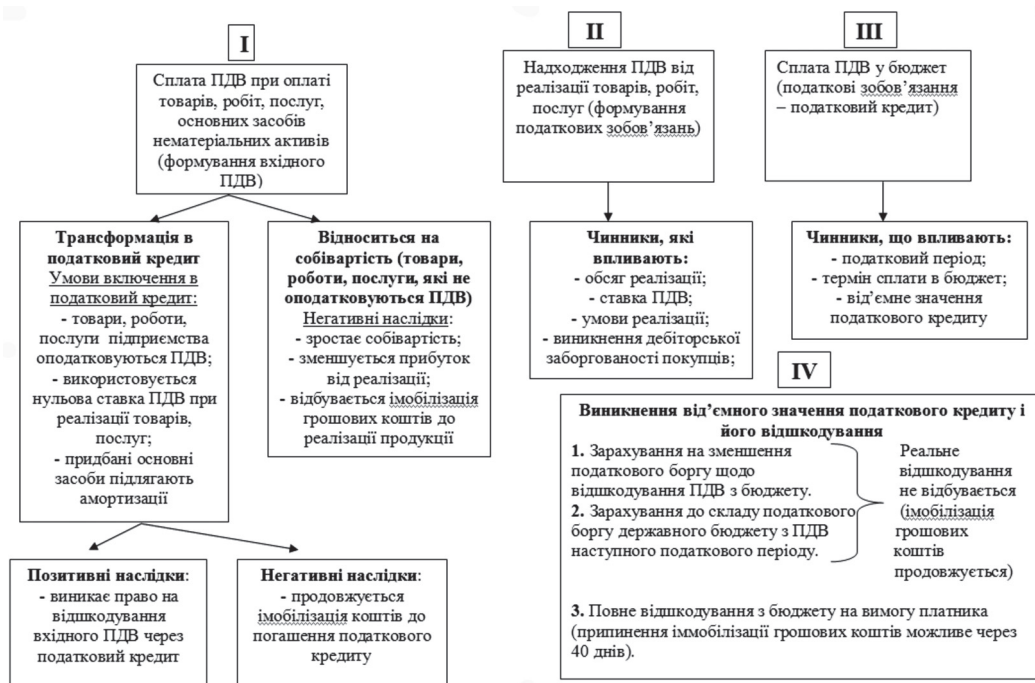


Рис. 1. Механізм функціонування ПДВ на рівні суб'єкта підприємництва (платника ПДВ)

Сплата ПДВ при оплаті (купівлі) товарів, робіт, послуг, основних засобів, нематеріальних активів у процесі господарської діяльності. У результаті формується вхідний податок на додану вартість. При цьому виникає іммобілізація грошових коштів на сплату вхідного ПДВ. Придбання (оплата) товарів (робіт, послуг) супроводжується іммобілізацією оборотних коштів. При придбанні основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, відбувається іммобілізація інвестиційних ресурсів підприємства.

Сума іммобілізації коштів на сплату вхідного ПДВ буде становити 1/6 частину, або 16,67% вартості придбання, в яку був включений податок в розмірі 20%.

Повернення вхідного ПДВ здійснюється в основному через механізм формування і погашення податкового кредиту.

Податковий кредит формується у зв'язку із придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) з метою подальшого використання у виробництві або поставці стосовно оподаткування операцій у господарській діяльності платника ПДВ. Підставою для включення сплаченого (вхідного) ПДВ у податковий кредит є податкова накладна, що передається покупцеві продавцем товарів (робіт, послуг).

Сума податкового кредиту формується за відповідний звітний податковий період і визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), яка не повинна перевищувати рівня звичайних цін. При

діючій ставці ПДВ 20 відсотків, податковий кредит становитиме 16,67%, або шосту частину вартості придбаних товарів (послуг), основних засобів. Облік цих витрат ведеться окремо на субрахунок 641 "Розрахунки за податки", 641/1 "Розрахунки з бюджетом по ПДВ".

Трансформація вхідного ПДВ у податковий кредит дає суб'єктові підприємництва право на його відшкодування. Але сплачений (вхідний) ПДВ може не збігатися з сумою податкового кредиту, тобто не включається в податковий кредит. Це має місце, якщо продукція, роботи, послуги, що їх виробляє (надає) суб'єкт підприємництва, звільнені від оподаткування ПДВ. За таких обставин вхідний ПДВ належить на витрати діяльності, тобто зараховується на собівартість продукції, послуг. Це може призвести до скорочення прибутку від операційної діяльності. Якщо вхідний ПДВ сплачений при придбанні основних засобів не трансформується в податковий кредит, він відшкодовується за рахунок інвестиційних ресурсів (коштів). Тобто зростає вартість витрат на інвестування.

Термін "вхідний податок на додану вартість" не використовується в нормативних документах з ПДВ в Україні, але він використовується в міжнародній практиці. "Нарахований вхідний ПДВ – це сума сукупного ПДВ за товарами і послугами придбаними" [2].

Необхідно звернути увагу, що в деяких наукових публікаціях зустрічається інше трактування вказаного поняття. Так, професор О. Данілов стверджує таке: "Вхідний ПДВ, який отримує підприємство і може використовувати як обігові кошти, залежить від дня надходження коштів на рахунок підприємства та рівня інфляції" [6, с. 61–63].

При такому трактуванні поняття вхідного податку на додану вартість він нібито збільшує обігові кошти підприємства. Але ж насправді ПДВ, що надійде в ціні реалізації продукції, в першу чергу повертає суб'єктові підприємства ПДВ сплачений ним при купівлі матеріалів, товарів і послуг, основних засобів, тобто є джерелом відшкодування вхідного ПДВ та погашення податкового кредиту.

У ПКУ поняття "вхідний податок" не використовується. Замість цього визначено, що на суму сплаченого ПДВ в ціні придбаних матеріальних цінностей формується (нараховується) податковий кредит.

Зарахування суми вхідного ПДВ до податкового кредиту ще не свідчить про зменшення, а тим більше відсутність іммобілізації коштів. Щодо іммобілізації коштів, на сплату вхідного ПДВ впливають умови формування податкового кредиту, джерела його відшкодування (повернення коштів), терміни й умови отримання коштів з бюджету на погашення від'ємного значення податкового кредиту.

Проаналізуємо час (термін) іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва на сплату вхідного ПДВ через механізм податкового кредиту. При цьому необхідно враховувати, що можуть використовуватися два джерела погашення податкового кредиту: ПДВ, що надходить від реалізації продукції (робіт, послуг); кошти державного бюджету.

Надходження ПДВ від реалізації продукції (робіт, послуг) залежить від обсягів реалізації, напряму реалізації, структури реалізації. При ставці 20 відсотків ПДВ від реалізації становитиме 16,67%, або шосту частину виручки, включаючи ПДВ.

Термін іммобілізації коштів при використанні кожного з вказаних джерел погашення податкового кредиту має свої особливості і залежить від низки обставин, чинників. Це важливо з'ясувати для визначення і здійснення заходів, спрямованих на запобігання і скорочення обсягів і термінів іммобілізації коштів суб'єктів підприємництва.

Час (термін) іммобілізації коштів суб'єкта підприємництва на сплату вхідного ПДВ – це розрив у часі між його формуванням і поверненням.

При цьому час іммобілізації грошових коштів буде зростати при попередній оплаті вартості придбання, а також використанні акредитивної форми розрахунків. Навпаки, час іммобілізації коштів буде скорочуватися при використанні вексельної форми, інших форм розрахунків, які допускають відстрочку в оплаті вартості.

Прискорення надходження коштів (виручки) від реалізації сприяє скороченню терміну іммобілізації коштів суб'єктів підприємництва на сплату вхідного ПДВ, а отже, і погашення податкового кредиту. Надходження виручки залежить від використання різних форм розрахунків, здійснення заходів щодо скорочення дебіторської заборгованості покупців.

Зростання обсягів дебіторської заборгованості в суб'єктів підприємництва за товари (роботи, послуги), свідчать про уповільнення їх реалізації, а отже, зростання обсягів і термінів іммобілізації коштів на сплату вхідного ПДВ.

Дебіторська заборгованість в Україні за товари, роботи, послуги за 2010 рік зросла (в млн. грн.): за видами економічної діяльності з 523651,2 до 635884,6; за видами промислової діяльності з 183648,0 до 218464,4 [3].

За умови ненадходження виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), щодо поставки яких виникли по-

даткові зобов'язання, іммобілізація коштів продовжується. Тільки при зарахуванні коштів від покупця на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг) реально має місце погашення податкового кредиту і припинення іммобілізації коштів.

З метою зменшення обсягів і термінів іммобілізації коштів, які пов'язані з виникненням дебіторської заборгованості, виробникам і постачальникам товарів, робіт, послуг на внутрішньому ринку необхідно здійснювати такі заходи: посилити контроль щодо поставки товарів неплатоспроможним, ненадійним покупцям, особливо наприкінці податкового періоду; економічно стимулювати погашення дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги), в ціну яких включений ПДВ.

Проаналізуємо механізм впливу сплати ПДВ до бюджету на діяльність суб'єктів підприємництва – платників цього податку, який пов'язаний із можливою іммобілізацією грошових коштів на його сплату. Вказана іммобілізація, її обсяги і терміни залежать від таких обставин: часу виникнення податкових зобов'язань при продажу товарів (робіт, послуг); податкового періоду і встановлених термінів сплати податку до бюджету; часу виникнення права на податковий кредит; відшкодування з бюджету від'ємного значення податкового кредиту.

Розглянемо варіант, коли погашення податкового кредиту і сплати ПДВ в бюджет здійснюється за рахунок ПДВ, що надходить від реалізації продукції (робіт, послуг). При цьому настає час сплати ПДВ, проте виручка від реалізації, в яку входить ПДВ, не надійшла. Тобто виникли податкові зобов'язання зі сплати ПДВ, але відсутнє джерело для його сплати¹.

Відповідно до Податкового кодексу України, при сплаті ПДВ у бюджет можливі два податкові періоди – місячний або квартальний. При місячному податковому періоді платник ПДВ має подати протягом 20 днів податкову декларацію і протягом 10 днів сплатити суму податкового зобов'язання. Від моменту виникнення податкових зобов'язань до дати сплати ПДВ у бюджет, проміжок часу становитиме 30 календарних днів. При квартальному податковому періоді вказаний термін сягне 50 календарних днів (відповідно 40 днів на подання декларації і 10 днів на сплату податку).

Отже, при квартальному податковому періоді зменшується ймовірність іммобілізації коштів. Зростає час для забезпечення погашення дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію і надходження ПДВ у складі виручки від реалізації.

Розглянемо другий варіант, коли виникає від'ємне значення податкового кредиту і на його погашення залучаються кошти Державного бюджету. Сума ПДВ, яка має бути перерахована в бюджет, визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту. Тобто на суму податкового кредиту зменшується сума податкових зобов'язань, а отже, і сплаченого податку в бюджет.

При перевищенні податкового кредиту над сумою податкових зобов'язань платника ПДВ у бюджет за відповідний податковий період виникає від'ємне значення податкового кредиту, яке підлягає погашенню з державного бюджету.

У Податковому кодексі України визначені три варіанти можливого прийняття рішення стосовно врахування від'ємного значення податкового кредиту. 1. Може зараховуватися на зменшення суми податкового боргу держави щодо відшкодування податкового кредиту перед суб'єктом підприємництва, що виник у попередні податкові періоди. 2. Зараховується до складу податкового боргу наступного податкового періоду за відсутності податкового боргу. 3. Повністю відшкодовується з бюджету, на вимогу платника. Тобто реально погашається від'ємне значення податкового кредиту.

Спробуємо дати оцінку фінансових наслідків для платника ПДВ вказаних варіантів врахування від'ємного значення податкового кредиту.

У першому і другому випадках реальне відшкодування від'ємного значення податкового кредиту не відбувається. Отже, іммобілізація коштів не припиняється, а продовжується на невизначений період. У третьому випадку іммобілізація коштів матиме місце до отримання бюджетного відшкодування від'ємного значення податкового кредиту.

Розглянемо особливості іммобілізації коштів платника ПДВ у бюджет в третьому випадку, коли він використовує своє право і вимагає повернення йому повної суми бюджетного відшкодування від'ємного значення податкового кредиту. У цьому випадку платник ПДВ подає відповідному податковому органу податкову декларацію та заяву про повернення вказаної суми. У п'ятиденний термін після подання податкової декларації податковому органу платник ПДВ подає органу Державного казначейства копію декларації з позначкою податкового органу про її прийняття.

Податковий орган зобов'язаний документально провести виїзну перевірку заявлених у декларації даних протягом 30 днів після її одержання та у п'ятиденний термін після закінчення перевірки подати Державному казначейству висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. Після цього казначей-

¹ Іммобілізація коштів суб'єкта підприємництва на сплату ПДВ у бюджет пов'язана не просто з фактом виникнення податкових зобов'язань, а саме з перерахуванням коштів у бюджет на сплату ПДВ.

ство протягом п'яти операційних днів перераховує платникові ПДВ суму бюджетного відшкодування з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в банку, що його обслуговує.

Висновки. Отже, платник ПДВ у бюджет, який прийняв рішення про повернення йому повної суми бюджетного відшкодування податкового кредиту, зможе його отримати протягом 40 календарних днів після подання ним податкової декларації податковому органу. На цей період продовжуватиметься термін іммобілізації коштів суб'єкта підприємництва на сплату вхідного ПДВ.

Проведений вище аналіз відшкодування вхідного ПДВ через механізм виникнення і погашення податкового кредиту свідчить про значні терміни щодо отримання суб'єктами підприємництва відшкодування податкового кредиту з бюджету.

При цьому необхідно врахувати, що отримання коштів з бюджету на погашення податкового кредиту є досить проблематичним. Заборгованість Державного бюджету України щодо погашення податкового кредиту залишається досить високою. Фахівці називають різні цифри, однак офіційні дані не публікуються.

У 2011 році бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами становило 42779,1 млн грн при запланованому обсязі 39407 млн грн. Тобто відсоток виконання плану становив 108,6%. У 2009 і 2010 роках відсоток виконання плану бюджетного відшкодування ПДВ відповідно становив 94,6% і 92,6%. На основі приведених даних можна дійти висновку про певне скорочення заборгованості бюджету України щодо погашення податкового кредиту в 2011 р., а отже, і зменшення іммобілізації грошових коштів платників ПДВ [4].

З метою поліпшення управління сплатою ПДВ, зменшення податкової заборгованості, а також іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва на його сплату, необхідно удосконалювати податкове планування на мікрорівні. Воно може здійснюватися шляхом складання бюджету з ПДВ.

Бюджетування ПДВ суб'єктами підприємництва має стати важливою складовою корпоративного податкового менеджменту і сприяти зменшенню негативного впливу сплати ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва.

Література:

1. Податковий кодекс України. Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2756-VI. Вісник податкової служби України. – Грудень. – 2010. – № 46.
2. Директива Ради 2006 ЕС. Про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 р. Гл. II, стаття 295.
3. Діяльність суб'єктів господарювання, 2010: Стат. зб. / Державна служба статистики України. – К., 2011.
4. Офіційний сайт. Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – <http://www.minfin.gov.ua>.
5. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2011 р. / Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.
6. Данілов О. Податок на додану вартість як стимул інноваційної діяльності підприємств // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 30.
7. Поддєрьогін А. М., Лєсько М. В. Сплата податку на додану вартість та іммобілізація грошових коштів суб'єктів підприємництва // Фінанси України. – 2012. – № 5.