

### **Поддєрьогін А.М.,**

кандидат економічних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансів підприємств  
ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана”

### **Лєсько М.В.,**

здобувач кафедри фінансів підприємств  
ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана”

## **СПЛАТА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ІММОБІЛІЗАЦІЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА**

*Досліджено вплив сплати вхідного податку на додану вартість і сплати ПДВ в бюджет на іммобілізацію коштів суб'єктів підприємництва. Проаналізовано механізм формування й погашення податкового кредиту і його вплив на іммобілізацію коштів платників цього податку. Розглянуто шляхи прискорення надходження ПДВ від реалізації, скорочення дебіторської заборгованості покупців продукції. Запропоновано напрями вдосконалення планування ПДВ на мікрорівні шляхом складання бюджету з цього податку.*

*The impact of incoming VAT discharge and VAT discharge to budget on immobilization of firms' cash resources is considered. Mechanism of tax credit forming and repayment and its impact on VAT payers' cash resources is analyzed. The ways of VAT incoming stimulation, accounts receivable reduction are considered. VAT planning improvement on microlevel through VAT budget forming that will enable to reduce corporate taxpayers cash resources immobilization is considered.*

**Ключові слова:** податок на додану вартість, вхідний ПДВ, іммобілізація коштів суб'єктів підприємництва, джерела повернення вхідного ПДВ, податковий кредит, від'ємне значення податкового кредиту, податкове зобов'язання, податковий період, термін сплати ПДВ, планування ПДВ, ставка ПДВ, об'єкт оподаткування ПДВ, джерела погашення податкового кредиту, бюджет підприємства з ПДВ.

У податковій системі України особливе місце займає податок на додану вартість (ПДВ) — фіскальний податок, що забезпечує формування значної частини доходів державного бюджету. У 2011 р. сума податку на додану вартість, що надійшла до бюджету, становила 172 872,8 млн грн. Частка сплаченого ПДВ у доходах державного бюджету дорівнювала 54,9 %<sup>1</sup>.

Ефективне адміністрування ПДВ забезпечує вчасне наповнення дохідної частини бюджету. У Податковому кодексі України (ПКУ) досить повно визначено умови здійснення адміністрування ПДВ, які пов'язані з визначенням: об'єкта оподаткування, платників податку, податкових зобов'язань, податкового періоду й термінів сплати податку в бюджет, податкового кредиту, використання штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

---

<sup>1</sup> Звіт про виконання Державного бюджету України за 2011 рік / Офіційний сайт Державної казначейської служби України: [Електр. ресурс]. — <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.

У наукових публікаціях, підручниках і навчальних посібниках питання адміністрування ПДВ та його вдосконалення висвітлювали такі відомі українські вчені, як О.І. Амоша, Т.І. Єфименко, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, П.В. Мельник, С.В. Онишко, В.М. Опарін, А.М. Соколовська, В.М. Федосов, Ф.О. Ярошенко. Водночас у дослідженнях фахівців недостатньо уваги приділено вивченню й висвітленню впливу ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва — платників цього податку, зокрема недостатньо досліджено механізм такого впливу.

Отже, мета статті — на основі аналізу положень Податкового кодексу щодо ПДВ, праць вітчизняних учених та узагальнення практики функціонування цього податку дослідити вплив сплати ПДВ суб'єктами підприємництва на їхню діяльність через механізм іммобілізації грошових коштів.

Вивчення впливу ПДВ на діяльність економічних агентів варто особливої уваги, адже його платниками є велика кількість суб'єктів підприємництва у виробничій і торговельній діяльності, сфері послуг. Станом на 01.01.2012 в органах державної податкової служби зареєстровано 235,8 тис. платників ПДВ: 211,4 тис. юридичних осіб і 24,4 тис. фізичних осіб — підприємців.

Практика функціонування ПДВ свідчить: його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва проявляється у двох напрямках. Згідно з першим — через формування цін на продукцію (товари), роботи й послуги, що обкладаються ПДВ, який включається в їхню ціну. Дослідження цього важливого напрямку пов'язано з вивченням таких питань: визначення об'єкта й бази оподаткування, установлення ставки податку, звільнення від оподаткування окремих операцій суб'єктів підприємництва.

Потрібно також зауважити, що цей напрям може бути предметом самостійного дослідження, при цьому має враховуватися сфера діяльності суб'єктів підприємництва (виробнича, торговельна, надання послуг). Слід звернути увагу й на те, що вплив ПДВ на їхню діяльність за цим напрямком, через формування цін, може мати як негативні, так і позитивні наслідки.

Другий напрям впливу ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва пов'язаний із можливою іммобілізацією грошових коштів на сплату цього податку. І хоча на сьогодні він ще недостатньо вивчений, проте заслуговує на увагу з огляду на такі обставини:

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

— по-друге, така іммобілізація 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 надасть можливість вживати заходів, спрямованих на запобігання такій іммобілізації, скорочення її обсягів і термінів, що позитивно впливатиме на діяльність суб'єктів підприємництва.

У законодавчих актах із ПДВ, які були чинними до прийняття ПКУ, а також у Податковому кодексі не згадується про можливу іммобілізацію грошових коштів суб'єктів підприємництва на сплату ПДВ. У публікаціях вітчизняних фахівців, на жаль, відсутні системні дослідження щодо цього питання. Навіть у дисертаційних роботах, присвячених ПДВ, згадане питання досліджено недостатньо.

Виходячи з положення ПКУ стосовно податку на додану вартість і практики його сплати, проаналізуємо механізм іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва — платників цього податку, а також фактори, що впливають на обсяги й терміни такої іммобілізації.

Іммобілізація грошових коштів суб'єктів підприємництва на сплату ПДВ має місце в процесі їхньої господарської діяльності, а також при сплаті цього податку в бюджет. Проаналізуємо сплату ПДВ суб'єктами підприємництва в процесі їх господарської діяльності при оплаті придбаних матеріальних цінностей, основних засобів, нематеріальних активів, отриманих послуг і робіт, у ціну яких було включено ПДВ. Для суб'єкта підприємництва це додаткові витрати, котрі він має здійснити та які становлять 16,7 %, або шосту частину, ціни придбання (оплати), включаючи ПДВ (за ставки ПДВ 20 %). Облік цих витрат ведеться окремо на субрахунок 641 “Розрахунки за податками” (641/1 — розрахунки за податками/ПДВ).

Якщо закупаються матеріальні цінності, оплачуються послуги, потрібні для забезпечення виробничо-господарської діяльності, закупаються товари для подальшої реалізації торговельними підприємствами, в ціну яких було включено ПДВ, має місце іммобілізація оборотних коштів. При закупівлі основних засобів, нематеріальних активів на сплату ПДВ використовуються кошти на їх придбання, тобто відбувається іммобілізація інвестиційних ресурсів.

Податок на додану вартість, сплачений суб'єктом підприємництва в процесі його господарської діяльності (в ціні придбаних товарно-матеріальних цінностей і послуг), є вхідним податком на додану вартість.

Даний термін не використовується в нормативних документах із ПДВ в Україні, натомість ним користуються в міжнародній практиці: “Нарахований вхідний ПДВ — це сума сукупного ПДВ за товарами і послугами придбаними”<sup>2</sup>.

Необхідно звернути увагу на те, що в наукових публікаціях трапляється інше трактування цього поняття. Так В. Парнюк і О. Данілов розглядають вхідний ПДВ як частину виручки від реалізації продукції, до складу якої входить цей податок<sup>3</sup>.

Із такого трактування поняття вхідного ПДВ випливає, що він нібито збільшує обігові кошти підприємства. Насправді ж ПДВ, що надійде в ціні реалізації

---

<sup>2</sup> Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006\112\ЄС від 28.11.2006. — Гл. II. — Ст. 295: [Електр. ресурс]. — [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928).

<sup>3</sup> *Парнюк В.* Регулирующая функция налога на добавленную стоимость // Экономика Украины. — 2007. — № 6. — С. 4—16; *Данілов О.* Податок на додану вартість як стимул інноваційної діяльності підприємств // Вісник податкової служби України. — 2007. — № 30. — С. 61—63.

продукції, повертає суб'єкту підприємництва ПДВ, сплачений ним за матеріали, основні засоби, товари й послуги придбані, тобто є джерелом відшкодування вхідного ПДВ та погашення податкового кредиту.

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

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

Отже, термін іммобілізації коштів суб'єкта підприємств починається з моменту виникнення вхідного ПДВ, його трансформації в податковий кредит і триває до його повернення через механізм податкового кредиту й інші механізми.

На рис. 1 наведено умови та фактори, що впливають на формування вхідного ПДВ і його повернення у суб'єктів підприємництва, а також на термін іммобілізації їхніх грошових коштів. Термін іммобілізації коштів суб'єкта підприємництва на сплату вхідного ПДВ — це розрив у часі між його формуванням і поверненням.

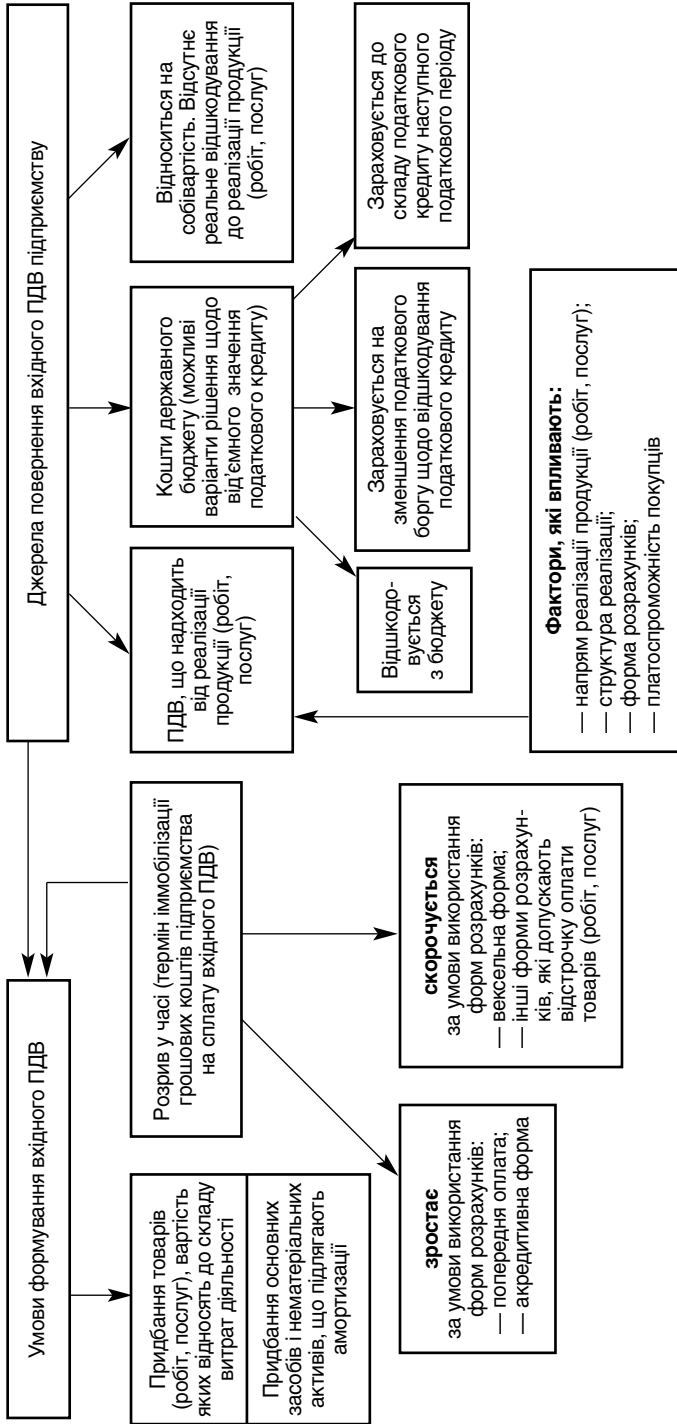
Умовами формування вхідного ПДВ є такі: придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до витрат діяльності; придбання основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. При цьому термін іммобілізації грошових коштів зростатиме в разі попередньої оплати вартості придбання, а також використання акредитивної форми розрахунків. І навпаки — термін іммобілізації коштів скорочуватиметься в разі використання вексельної та інших форм розрахунків, які допускають відстрочку оплати товарів (робіт, послуг).

Повернення вхідного ПДВ здійснюється в основному через механізм формування й погашення податкового кредиту. У ПКУ досить детально описано порядок формування податкового кредиту, його врахування при визначенні ПДВ, який має бути сплачений у бюджет, поверненні податкового кредиту з бюджету<sup>4</sup>.

Слід зазначити, що сума сплаченого суб'єктом підприємництва вхідного ПДВ може не збігатися із сумою податкового кредиту. Це відбувається за таких обставин. Сплачений вхідний ПДВ не включається в податковий кредит, якщо продукція, роботи, послуги, що їх виробляє (надає) суб'єкт підприємництва,

---

<sup>4</sup> Податковий кредит формується у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у т. ч. при їх імпорті) і послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних ПДВ операціях у господарській діяльності платника податку. Податковий кредит також формується при придбанні основних засобів, необоротних матеріальних активів (у т. ч. при їх імпорті) з метою подальшого використання у виробництві або поставці стосовно оподаткованих операцій у господарській діяльності платника податку. Підставою для включення сплаченого вхідного ПДВ у податковий кредит є податкова накладна, що передається покупцеві продавцем товарів (робіт, послуг).



Джерело: складено авторами.

Рис. 1. Умови та фактори формування й повернення вхідного ПДВ у суб'єктів підприємництва — платників ПДВ

звільнені від оподаткування ПДВ. При оподатковуванні за нульовою ставкою вхідний ПДВ включається в податковий кредит<sup>5</sup>.

Вхідний ПДВ, сплачений суб'єктом підприємництва, продукція, послуги якого звільнені від ПДВ, не включається в податковий кредит, а відноситься на витрати діяльності, тобто включається в собівартість продукції, послуг, отже, може скорочуватися прибуток від операційної діяльності. Вхідний ПДВ, сплачений при придбанні основних засобів, відшкодовується за рахунок інвестиційних ресурсів (коштів), тобто зростає вартість витрат на інвестування.

Таким чином, податковий кредит може не збігатися за обсягом із сумою сплаченого вхідного ПДВ. Вхідний ПДВ включається в податковий кредит лише за наведених вище обставин. Звідси випливає, що не можна прирівнювати суму сформованого податкового кредиту до суми сплаченого вхідного ПДВ.

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

Термін іммобілізації коштів при використанні кожного з наведених джерел погашення податкового кредиту має свої особливості й залежить від низки факторів. Їх важливо з'ясувати для визначення і здійснення заходів, спрямованих на запобігання та скорочення обсягів і термінів іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва.

Надходження ПДВ від реалізації продукції (робіт, послуг) залежить від обсягів, напряму і структури реалізації. Як уже зазначалося, при ставці 20 % ПДВ від реалізації становитиме 16,7 %, або шосту частину, виручки, включаючи ПДВ.

Прискорення надходження коштів (виручки) від реалізації сприяє скороченню терміну іммобілізації коштів суб'єктів підприємництва на сплату вхідного ПДВ. 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) свідчить про уповільнення їх реалізації, а отже, зростання обсягів і термінів іммобілізації коштів на сплату вхідного ПДВ.

Дебіторська заборгованість в Україні за товари (роботи, послуги) протягом 2010 р. зросла, млн грн: за видами економічної діяльності — з 523 651,2 до 635 884,6, промислової діяльності — з 183 648,0 до 218 464,4<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Сума податкового кредиту формується за відповідний звітний податковий період і визнається, виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), яка не повинна перевищувати рівня звичайних цін. За діючої ставки ПДВ 20 % податковий кредит становитиме 16,7 %, або шосту частину, вартості придбаних товарів (послуг), основних засобів.

<sup>6</sup> Діяльність суб'єктів господарювання, 2010: Стат. зб. / Державна служба статистики України. — К., 2011. — С. 82.

За умови ненадходження виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), щодо поставки яких виникли податкові зобов'язання, іммобілізація коштів продовжується<sup>7</sup>. Лише в разі зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг) відбувається погашення податкового кредиту і припинення іммобілізації коштів.

Із метою зменшення обсягів і термінів іммобілізації коштів, які пов'язані з виникненням дебіторської заборгованості, виробникам і постачальникам товарів (робіт, послуг) на внутрішньому ринку необхідно: посилити контроль щодо поставки товарів неплатоспроможним, ненадійним покупцям, особливо в кінці податкового періоду; економічно стимулювати погашення дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги), в ціну яких включено 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. Така іммобілізація, її обсяги й терміни залежать від часу виникнення податкових зобов'язань унаслідок 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.

Структурно-логічну схему розрахунків суб'єктів підприємництва з бюджетом за ПДВ наведено на рис. 2.

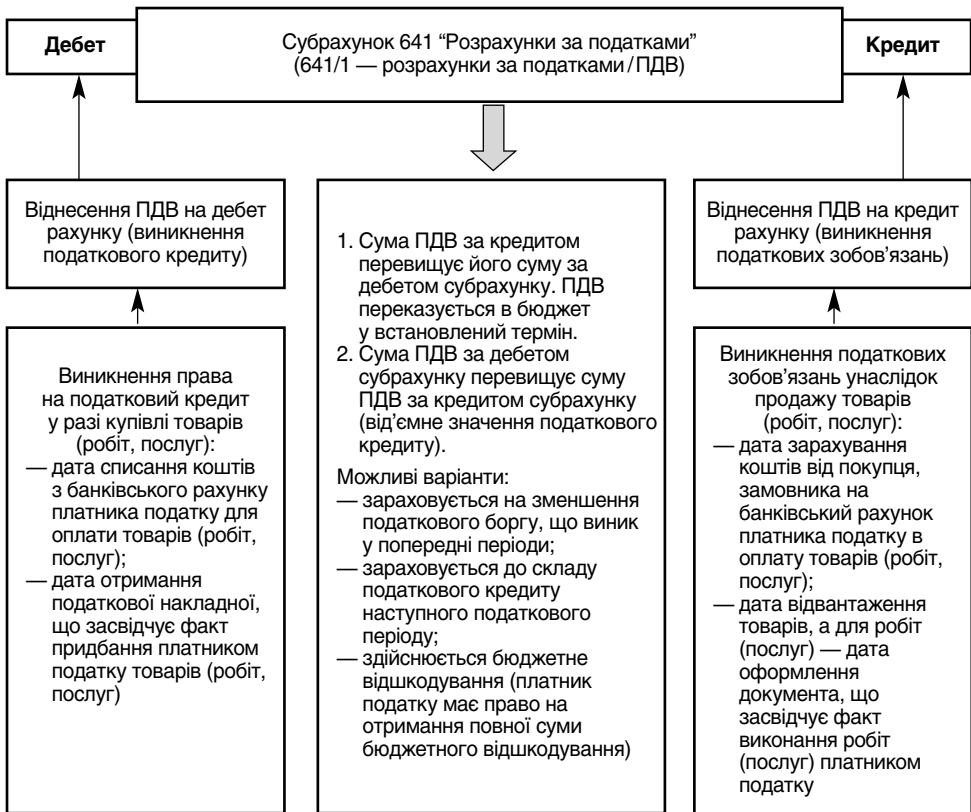
Іммобілізація грошових коштів суб'єктів підприємництва на сплату ПДВ у бюджет може виникати за двох обставин. По-перше, якщо сплата здійснюється за рахунок ПДВ, який надходить від реалізації продукції (робіт, послуг), і при цьому настає час сплати ПДВ, але виручка від реалізації, в яку входить ПДВ, не надійшла. Тобто виникли податкові зобов'язання зі сплати ПДВ, але відсутнє джерело для його сплати<sup>8</sup>.

Згідно з Податковим кодексом України при сплаті ПДВ у бюджет можливі два податкові періоди — місячний або кварталний. При місячному податковому періоді платник ПДВ має подати протягом 20 днів податкову декларацію і протягом 10 днів сплатити суму податкового зобов'язання. Отже, від моменту виникнення податкових зобов'язань до дати сплати ПДВ у бюджет проміжок часу становитиме 30 календарних днів. При кварталному податковому періоді цей термін становитиме 50 календарних днів (відповідно 40 днів на подання декларації і 10 днів

---

<sup>7</sup> Податкове зобов'язання з ПДВ — це загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному періоді. Згідно з чинним законодавством, при здійсненні операцій із поставки товарів (робіт, послуг) датою виникнення податкових зобов'язань є та, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається подія, котра сталася першою: зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг); відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

<sup>8</sup> 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.



Джерело: складено авторами.

Рис. 2. Структурно-логічна схема функціонування субрахунку 641 “Розрахунки за податками”

на сплату податку). Тобто при кварталному податковому періоді зменшується ймовірність іммобілізації коштів. Збільшується час для забезпечення погашення дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію і надходження ПДВ у складі виручки від реалізації.

По-друге, при погашенні податкового кредиту за рахунок коштів державного бюджету. Сума ПДВ, що 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 і, відповідно, сплаченого в бюджет податку.

При перевищенні податкового кредиту над сумою податкових зобов'язань платника ПДВ у бюджет за відповідний податковий період виникає від'ємне значення податкового кредиту, який підлягає погашенню. Однак це питання є недостатньо дослідженим.

У Податковому кодексі України визначено три варіанти можливого прийняття рішення стосовно від'ємного значення податкового кредиту: 1) може



зараховуватися на зменшення суми податкового боргу держави щодо відшкодування податкового кредиту перед суб'єктом підприємництва, який виник у попередні податкові періоди; 2) зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду за відсутності податкового боргу; 3) відшкодується з бюджету, тобто погашається від'ємне значення податкового кредиту.

Пропонуємо оцінку наслідків для платника ПДВ наведених варіантів урахування від'ємного значення податкового кредиту.

У першому і другому випадках відшкодування (повернення) ПДВ не відбувається. Отже, іммобілізація коштів не припиняється, а продовжується на невизначений період. У першому випадку іммобілізація триватиме до врахування податкового кредиту на зменшення податкових зобов'язань із ПДВ суб'єкта підприємництва в наступні податкові періоди. У третьому випадку іммобілізація залишається до отримання бюджетного відшкодування (погашення) податкового кредиту.

Розглянемо особливості іммобілізації грошових коштів платника ПДВ у бюджет, якщо він використовував своє право на повернення йому повної суми бюджетного відшкодування податкового кредиту. Платник подає відповідному податковому органу податкову декларацію й заяву про повернення зазначеної суми. У п'ятиденний термін після подання декларації платник ПДВ подає органу Державного казначейства України копію декларації з відміткою органу державної податкової служби про її прийняття.

Податковий орган зобов'язаний провести документальну виїзну перевірку заявлених у декларації даних протягом 30 днів після її одержання та в п'ятиденний термін після закінчення перевірки подати органу Державного казначейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. Казначейство 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<sup>9</sup>.

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 аналіз відшкодування вхідного ПДВ через механізм виникнення й погашення податкового кредиту свідчить про значні терміни щодо отримання суб'єктами підприємництва відшкодування податкового кредиту з бюджету. При цьому слід урахувати, що отримання коштів із бюджету на погашення податкового кредиту є доволі проблематичним. Заборгованість державного бюджету щодо

---

<sup>9</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами). — П. 200.7 ст. 200: [Електр. ресурс]. — <http://tax.38044.org/podpiska/rozdil-v-podatok-na-dodanu-vartist-nalogoviyj-kodeks-nds/stattya-200>.

погашення податкового кредиту залишається досить високою. Фахівці називають різні цифри, однак офіційні дані не публікуються.

У 2011 р. бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами становило 42 779,1 млн грн при запланованому обсязі 39 407,0 млн, тобто план виконано на 108,6 %. У 2009 і 2010 рр. цей показник становив 94,6 і 92,6 % відповідно<sup>10</sup>. На підставі наведених даних можна дійти висновку про скорочення бюджетної заборгованості щодо погашення податкового кредиту в 2011 р., а отже, зменшення іммобілізації грошових коштів платників ПДВ.

Таким чином, для поліпшення управління сплатою ПДВ, зменшення податкової заборгованості, а також іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва на його сплату необхідно вдосконалювати податкове планування на мікрорівні. Воно може здійснюватися шляхом складання бюджету з ПДВ, який має включати такі показники:

- сплачений ПДВ в ціні придбаних товарно-матеріальних цінностей і послуг (порахований вхідний ПДВ);

- абсолютна сума ПДВ (податкових зобов'язань) з урахуванням надходження коштів від покупців на банківський рахунок або відвантаження продукції, товарів, надання послуг;

- сума сплати ПДВ з урахуванням терміну складання податкової декларації, виникнення податкових зобов'язань, податкового періоду, дати перерахування податку в бюджет;

- обсяг формування й погашення податкового кредиту, виникнення від'ємного значення податкового кредиту та його врахування при сплаті ПДВ в бюджет;

- джерела повернення вхідного ПДВ за рахунок надходження виручки від реалізації продукції, скорочення дебіторської заборгованості покупців за продукцію.

Підсумовуючи, зазначимо, що бюджетування податку на додану вартість суб'єктами підприємництва має стати важливою складовою корпоративного податкового менеджменту і сприяти зменшенню негативного впливу сплати ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва.

---

<sup>10</sup> Офіційний сайт Міністерства фінансів України: [Електр. ресурс]. — <http://www.minfin.gov.ua>.