

УДК 336.227

Корнус В. Г.,*старший викладач Європейського університету, м. Київ, аудитор,
член Спілки аудиторів України*

"КАСОВИЙ" МЕТОД ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ – ЯК МЕХАНІЗМ ПОПОВНЕННЯ ОБІГОВИХ КОШТІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено шляхи посилення фіскальної та регулюючої функції податку на додану вартість. Серед основних елементів механізму справляння податку на додану вартість проаналізовано наявні у світовій практиці оподаткування цим податком методи визначення податкових зобов'язань. Обґрунтовано переваги "касового" методу визначення податкових зобов'язань серед інших методів для податкової системи України, завдяки якому посилюється фіскальна функція податку, при цьому суб'єкт підприємництва отримує можливість короткострокового поповнення власних обігових коштів, що, своєю чергою, посилює і регулюючу функцію податку.

Ключові слова: *податок на додану вартість, "касовий" метод визначення податкових зобов'язань, обігові кошти підприємства.*

The article is dedicated to the investigation of the enforcement ways of fiscal and regulate function of value added tax. Among the basic elements of value added tax collection are analyzed the existing in the world taxation practice methods of tax liabilities defining of this tax. It is justified the advantage of "cash" method of tax liabilities defining among other methods for the Ukrainian tax system, thanks to which it is enforced the fiscal function of the tax; at the same time the entrepreneur receives an opportunity to renew his operating assets which consequently enforces the regulate function of the tax.

Key words: *value added tax, "cash" method of tax liabilities defining, variable assets.*

Постановка проблеми. Національні податкові системи можуть суттєво впливати на обсяги і розподіл виробничих ресурсів на міжнародному рівні, оскільки доходи від чинників виробництва і бази оподаткування можуть перетинати державні

кордони. Це зумовлює необхідність узгодження на міжнародному рівні підходів до побудови системи оподаткування. Податок на додану вартість виник як об'єктивна необхідність уніфікації систем непрямого оподаткування країн-членів Європейського Співтовариства. Наразі ПДВ набув значного поширення і діє в податкових системах більше ніж 100 країн світу, серед яких знаходяться практично всі економічно розвинуті країни. Його широке застосування зумовила фіскальна ефективність і зручність справляння. В Україні податок на додану вартість вводиться Законом “Про податок на добавлену вартість” № 2007– 12 від 20.12.1991 р. з 1992 року. Необхідність застосування ПДВ зумовлена переходом до ринкової економіки та прагненням нашої держави до інтеграції у європейське співтовариство, однією з умов якого є впровадження цього податку. [1, с. 3] В Україні податок на додану вартість став основним непрямим податком, найбільшим джерелом доходів держави. [4, с. 30] Але треба сказати, що жоден із податків, що справляються в Україні, не викликає стільки дискусій і проблем, як ПДВ. Справляння ПДВ в Україні відбувається на терені значної кількості законодавчих змін, які пов'язані із проблемними питаннями у організації справляння цього податку. Основні характеристики податку – це його фіскальна ефективність та регуляторна ефективність впливу на економічні процеси. Сьогодні фіскальна та регуляторна ефективність податку на додану вартість у системі оподаткування України не є оптимальною [4, 6]. Своєю чергою, фіскальна та регуляторна ефективність податку є залежними від організації механізму справляння податку. Для податку на додану вартість основними елементами механізму його справляння можна назвати такі: об'єкт оподаткування, база оподаткування, метод розрахунку податкових зобов'язань, принцип утримання податку, метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит, ставки податку, система пільг. Отже, для посилення фіскальної та регуляторної ефективності податку питання удосконалення всіх вищезазначених елементів механізму його справляння залишаються актуальними.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням ефективного функціонування податку на додану вартість у податковій системі України присвячено чимало наукових досліджень. Ці питання знайшли своє відображення у працях Г.П. Білоцерківської, О.Д. Данилова, А.І. Крисоватого, Ю.І. Кузьмінського, А. М. Соколовської, О. В. Сторожука, П. В. Мельника, В. М. Мельника, О. І. Луїної, Т. І. Єфименко та інших. Незва-

жаючи на широту та багатогранність проблематики наукових досліджень щодо функціонування цього досить складного за організацією непрямого податку, досліджуючи основні елементи механізму справляння податку, більшість науковців звертають свою увагу на проблеми недостатньої фіскальної ефективності податку та його слабкого регулюючого впливу на економічні процеси.

Досліджуючи фіскальну ефективність податку на додану вартість науковці відзначають, що за рахунок численного спектру пільг вона реально знижена вдвоє та спричинює значну нерівномірність податкового навантаження [5, 8, 9, 11]. Досліджуючи регулюючий вплив податку на додану вартість на економічні процеси, науковці зазначають, що відсутній чіткий зв'язок між сумами наданих пільг та зростанням економічної активності суб'єктів підприємництва, які цими пільгами користуються [7, 8, 9, 10]. Зокрема дослідження регулюючого впливу механізму справляння ПДВ на інноваційну та інвестиційну діяльність підприємства знайшли відображення у роботах О. Данилова [2] та Л. Черного [12]. Але все ж недостатньо дослідженим залишається питання залежності фіскальної та регуляторної ефективності податку на додану вартість від застосовуваного у системі оподаткування держави методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення механізму справляння податку на додану вартість в Україні з метою формування пропозицій щодо посилення фіскальної та регуляторної ефективності цього основного непрямого податку. Серед елементів механізму справляння податку на додану вартість ми досліджуємо наявні у світовій практиці методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит та їх вплив на фіскальну та регуляторну ефективність податку на додану вартість. Зокрема в роботі ставиться за мету обґрунтування, що "касовий" метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит (далі – касовий метод) у сьогоденних умовах незавершених трансформаційних процесів у економіці України та у формуванні податкової системи, відповідно до умов ринкової економіки, дає можливість одночасно посилити фіскальну і регуляторну ефективність податку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податок на додану вартість виник як альтернатива вже відомим і випробува-

ним у світовій практиці податкам з обороту та податкам з продажів. Еволюція систем оподаткування різних країн йшла, можна сказати, паралельними шляхами до вдосконалення податків на споживання. Вдосконалення, перш за все, на основі об'єднання фіскальної ефективності податку з рівномірним та обґрунтованим податковим навантаженням на платників і виключення чинника “мультиплікації”. У міжнародній практиці використовується декілька методів визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит.

1. Метод першої події. Датою виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит визначається або дата зарахування коштів на рахунок продавця (покупця), або дата відвантаження товару.

2. Метод нарахувань. Відповідно до цього методу датою виникнення податкових зобов'язань визнається дата поставки товарів або надання послуг, а датою отримання права на податковий кредит – дата отримання товарів (послуг).

3. Касовий метод. Згідно з цим методом виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит пов'язане з оплатою товарів та послуг.

4. Змішаний (гібридний) метод. Метод передбачає виникнення податкових зобов'язань згідно з методом нарахувань, а права на податковий кредит – згідно з касовим методом (можливі й інші комбінації цього методу).

Впродовж періоду застосування ПДВ в Україні методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту також змінювались. Дані з цього питання представлені в Таблиці 1.

Таблиця 1.

Методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ у податковій системі України в хронологічному порядку

Період	Методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ	Законодавчий акт
З 01.01.1992 р.	Касовий метод	Закон України “Про податок на додану вартість” № 2007– 12 від 20.12.1991 р.
З 06.01.1993 р.	Метод нарахувань	Декрет КМУ № 14– 92 від 26.12.1992 р.

З 18.05.1993 р.	Касовий метод	Декрет КМУ № 43– 93 від 30.04.1993 р.
З 08.05.1997 р.	Метод першої події	Закон України "Про податок на додану вартість" №168/97 – ВР від 03.04.1997 р.

Як видно з даних Таблиці 1, методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит з ПДВ змінювались, не застосовувався в системі оподаткування ПДВ тільки гібридний метод. Законодавчо з самого початку запровадження ПДВ на Україні було визначено касовий метод, а потім еволюція змін механізму управління податку на додану вартість в Україні "прийшла" до найскладнішого методу – методу "першої події", який потребує, перш за все, значних зусиль та витрат в адмініструванні ПДВ, а також несе суттєве додаткове навантаження на облік на підприємствах. Цей метод, як показує практика, виявився неприйнятним для умов трансформації економіки. Причиною того, на наш погляд є принаймні три вагомих чинника:

1. Надзвичайно високий рівень тінізації економіки України.
2. Надзвичайно високий рівень збитковості економіки України.
3. Значний обсяг пільг у загальному оподаткованому обороті.

При оприбуткуванні товарів (робіт, послуг) без оплати податковий кредит виникає за правилом "першої події" за фактом надходження товарів (робіт, послуг). При цьому можливо, що кошти ще підприємство не сплатило навіть своєму контрагенту, не говорячи вже про бюджет, а отримує право на податковий кредит. Орієнтовна оцінка тіньового сектора за оцінками різних фахівців-економістів досить значна сьогодні, коливаючись десь у діапазоні 30–40%. Це означає, що при застосуванні методу визначення дати податкового кредиту за методом першої події, автоматично такий самий відсоток розрахованого ПДВ не потрапляє до бюджету. А це досить вагомий частка, і це є об'єктивна реальність.

Високий рівень збитковості в економіці фактично означає, що підприємство несе більші витрати на придбання товарів (робіт, послуг), ніж отримує доходів від їх реалізації. Тобто це вже є автоматично, по суті, перевищення податкового кредиту з ПДВ над податковими зобов'язаннями. Та якщо врахувати, що цей податковий кредит може виникати без оплати, то це вже "податковий кредит в квадраті", тобто як би отримуємо мультиплікативний ефект збільшення податкового кредиту. При високому рівні збитковості в економіці можливо застосу-

вання тільки касового методу обчислення ПДВ.

Про значний обсяг пільг у системі оподаткування ПДВ ми вже говорили вище, обсяг пільг знижує фіскальну ефективність податку вдвоє.

На думку автора, у сучасних умовах незавершених трансформаційних процесів у економіці України та у формуванні податкової системи відповідно до умов ринкової економіки касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту є найбільш прийнятним та фіскально ефективним з таких причин:

- Недостатній рівень правової та договірної культури серед суб'єктів підприємництва.

- Відсутність ефективних механізмів контролю за відповідністю руху коштів і товаро-матеріальних цінностей.

- Значний рівень тінізації економіки України.

- Касовий метод стимулює покупців до своєчасних розрахунків за придбані товари, бо передбачає здобуття права на податковий кредит тільки після оплати товарів і послуг.

- Касовий метод є найбільш логічним і з погляду економічної сутності ПДВ як непрямого податку. Адже за теорією непрямого оподаткування податок сплачує споживач (кінцевий споживач), а продавець товару акумулює ці кошти та вносить їх до відповідного бюджету.

- Касовий метод найбільше відповідає теорії непрямого оподаткування. Адже, якщо кошти не сплачені споживачем, то і податок у складі вартості товару також не сплачений, його просто немає.

У роботі [2] О. Данілов робить висновок, що ПДВ, отриманий підприємством внаслідок реалізації продукції, може бути інтерпретований з економічного погляду як додаткові обігові кошти до настання терміну його сплати до бюджету. Очевидно, що такий економічний механізм може мати місце при методі "першої події", та "касовому" методі. У роботі не конкретизується який метод досліджується, отже, можна припустити, що автор розглядає такий механізм при наявному сьогодні у механізмі оподаткування ПДВ методу першої події. Безперечно, створення умов для поповнення обігових коштів підприємства у процесі оподаткування ПДВ є вагомим регулюючим чинником цього податку у напрямку стимулювання економічної активності підприємництва. Але, на нашу думку, такий економічний механізм при наявному методі першої події не може проявитись відчутним економічним ефектом внаслідок таких чинників:

– Позитивний ефект може давати тільки позитивна різниця між вхідним ПДВ, отриманим від реалізації, та вихідним ПДВ, сплаченим постачальникам. При цьому ці суми ПДВ виникають при методі першої події тільки при операціях отриманої передплати від покупців, так і передплати постачальникам. При цьому питома вага такого "грошового" ПДВ, отриманого підприємством, може бути різною у загальному обсягу ПДВ, а в деяких періодах (місяцях) такої позитивної грошової різниці може і не виникати.

– Позитивна різниця між вхідним і вихідним ПДВ, яка може виникати у певний календарний день господарської діяльності підприємства, як зазначається у роботі [2], може нівелюватись негативною різницею між сумами ПДВ у інший, навіть наступний день діяльності і тоді такий економічний ефект також не виникає. Необхідно визначати таку різницю наростаючим підсумком, і вона при цьому може бути як позитивною, так і негативною.

Розглянемо такий самий економічний механізм короткострокового поповнення обігових коштів підприємства за рахунок позитивної різниці ПДВ при застосуванні касового методу. При цьому ми матимемо такі переваги:

1. Позитивна різниця між вхідним ПДВ, отриманим від реалізації, та вихідним ПДВ, сплаченим постачальникам, виникає практично завжди за результатами господарської діяльності звітного періоду (місяця, квартала), за винятком експортно-орієнтованих підприємств.

2. Така позитивна різниця, яка декларується підприємством до сплати до бюджету (рядок 18 декларації з податку на додану вартість) є фактично додатковими обіговими коштами підприємства на строк 30 днів (до визначеного терміну сплати податку до бюджету).

3. Розрахуємо економію обігових коштів підприємства при користуванні, наприклад, банківським кредитом на таку ж суму, як і визначена сума позитивної різниці ПДВ і сплати при цьому банківського відсотка за кредит. Зазвичай підприємства користуються короткостроковим кредитом "овердрафт". Результати розрахунку представлені у Таблиці 2. Для розрахунку взято декілька значень сум ПДВ, які підприємство отримує як позитивну різницю внаслідок господарської діяльності і сплачує до бюджету через 30 днів після закінчення звітного місяця, та умовна кредитна ставка 16% річних.

Таблиця 2.

Розрахунок суми банківського відсотку при короткостроковому поповненні обігових коштів на суму, яка визначена як позитивна різниця між вхідним та вихідним ПДВ.

Сума ПДВ, Грн.	Строк кредитування, днів	Кредитна процентна ставка	Економія коштів, Грн
10 000,00	30	16	133,33
20 000,00	30	16	266,67
50 000,00	30	16	666,67
100 000,00	30	16	1 333,33
200 000,00	30	16	2 666,67

Висновки. Таким чином, підсумовуючи все вищезазначене, можна дійти таких висновків:

1. При застосуванні касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит у механізмі оподаткування ПДВ зростає фіскальна ефективність податку за рахунок зменшення впливу чинника тінізації та збитковості економіки України.

2. Застосування касового методу дає можливість підприємству отримувати додаткові обігові кошти у сумі ПДВ, визначеного як позитивна різниця між вхідним ПДВ, отриманим від реалізації, та вихідним ПДВ, сплаченим постачальникам, та призначеного до сплати до бюджету на строк 30 календарних днів.

3. Застосування касового методу посилює регуляторну ефективність податку на додану вартість, оскільки дає можливість отримувати практично щомісяця додаткові обігові кошти.

4. При такому механізмі справляння ПДВ додаткові обігові кошти підприємство отримує безоплатно, на відміну від короткострокового банківського кредитування, тобто виникає ще й економія обігових коштів на сплату банківського процента.

5. Отже, на підставі викладеного дослідження можна зробити загальний висновок, що касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту у механізмі оподаткування ПДВ дає можливість одночасно посилити фіскальну та регуляторну ефективність податку.

Література

1. Андропова Ю. Сутність та основні положення податкової системи Європейського Союзу (ЄС) // Консультант. – 2005. – № 38. – С. 2-4.

2. Данілов О. Д. Податок на додану вартість як стимул інноваційної діяльності підприємства // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 30. – С. 61-63.

3. Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР від 03.04.1997 р.

4. Карпінський Б., Залуцька Н. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення // Економіст. – 2007. – № 1. – С. 30-33.

5. Корнус В. Г. Пільги з податку на додану вартість та нерівномірність податкового навантаження // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 20-26.

6. Оперенко Г. Податок на додану вартість: проблеми та перспективи // Консультант. – 2005. – № 39. – С. 1.

7. Мельник В. М., Солдатенков О. В. Податок на додану вартість у податковій системі України // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 82-86.

8. Соколовська А. М., Луніна І. О., Єфименко Т. І. Аналіз фіскальних наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 6-18.

9. Соколовська А., Луніна І. Визначення категорії "податкова пільга" та його практичне значення // Економіка України. – 2005. – № 9. – С. 21-30.

10. Соколовська А. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні // Економіка України. – 2004. – № 4. – С. 24-30.

11. Сторожук О. В. Регулювання підприємницької діяльності через податковий механізм // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 4. – С. 58-61.

12. Чёрный Л. Е., Колесник В. В., Янель Ю. А. Стимулирующая функция налога на добавленную стоимость при осуществлении инвестиционной деятельности предприятия // Фінанси. – 2005. – № 2. – С. 16-19.